

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Юридичний факультет

В. І. КУРИЛО, В. В. МУШЕНОК, О. С. РИЖЕНКО

**ПОДАТКОВІ РИЗИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО
ВИРОБНИЦТВА В УКРАЇНІ:
ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА**

МОНОГРАФІЯ

Під загальною редакцією В. І. Курила

Київ 2017

УДК 63:65](477)
ББК 4(уУкр)+65(4Укр)
К 93

Рекомендовано до друку Вченою радою Національного університету біоресурсів і природокористування України (протокол № 1 від 29.08. 2017 р.)

Рецензенти:

О. В. Олійник – професор кафедри загальноправових дисциплін Київського національного торговельно-економічного університету, доктор юридичних наук, старший науковий співробітник;

С. П. Позняков – професор кафедри господарського права і процесу Національного університету державної фіскальної служби України, доктор юридичних наук, доцент;

О. Ю. Піддубний – завідувач кафедри цивільного та господарського права Національного університету біоресурсів і природокористування України, доктор юридичних наук, доцент.

Курило В.І.

К 93 Податкові ризики сільськогосподарського виробництва в Україні: фінансово-правова характеристика : монографія / В. І. Курило, В. В. Мушенко, О. С. Риженко; за заг. ред. д. ю. н., проф. В. І. Курила. – Ніжин: НДУ ім. М. Гоголя, 2017. – 191 с.

ISBN 978-617-527-163-6

У монографії здійснено комплексний аналіз теоретичних і практичних питань, пов'язаних з існуючими ризиками у системі оподаткування сільськогосподарського виробництва в Україні. Досліджено історичні аспекти, сучасний стан та особливості нормативно-правового регулювання податкових ризиків, проаналізовано зарубіжний досвід та запропоновано шляхи удосконалення національного законодавства щодо уникнення та мінімізації існуючих податкових ризиків держави та платників податків-суб'єктів товарного сільськогосподарського виробництва .

Робота розрахована на фахівців з фінансового та податкового права, аспірантів та студентів юридичних навчальних закладів, а також для використання у практичній діяльності засновників та посадових осіб сільськогосподарських підприємств та працівників органів Державної фіскальної служби України.

ISBN 978-617-527-163-6

УДК 63:65](477)
ББК 4(4Укр)+65(4Укр)

© В. І. Курило, В. В. Мушенко, О. С., Риженко, 2017
© НДУ ім. М. Гоголя, 2017

З М І С Т

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	4
ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ СІЛЬСЬКО-ГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА	12
1.1. Правова природа податкового ризику	12
1.2. Еволюція нормативного регулювання податкових ризиків	28
1.3. Податкові ризики сільськогосподарського виробництва у системі фінансово-правових ризиків	43
Висновки до розділу 1	58
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА	61
2.1. Класифікація сільськогосподарських податкових ризиків	61
2.2. Ризики загальної та спрощеної систем оподаткування	79
2.3. Ризики спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість	97
Висновки до розділу 2	115
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УНИКНЕННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ СІЛЬСЬКО-ГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА	118
3.1. Формування механізму регулювання фінансових ризиків сільськогосподарської галузі у фінансовому праві	118
3.2. Застосування зарубіжного правового досвіду зменшення ризиків у системі вітчизняного сільськогосподарського оподаткування	133
3.2. Шляхи удосконалення законодавства щодо уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва	148
Висновки до розділу 3	163
ВИСНОВКИ	165
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	171

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АПК	– агропромисловий комплекс
ВНП	– валовий національний продукт
ВРУкраїни	– Верховна Рада України
ГК України	– Господарський кодекс України
ДПА України	– Державна податкова адміністрація України
ДПС	– державна податкова служба
ДФС України	– Державна фіскальна служба України
ЄС	– Європейський Союз
КК України	– Кримінальний кодекс України
КМ України	– Кабінет Міністрів України
КУпАП	– Кодекс України про адміністративні правопорушення
Міндоходів	– Міністерство доходів і зборів України
МінАП	– Міністерство аграрної політики України
Мінприроди	– Міністерство екології та природних ресурсів України
Мінфін	– Міністерство фінансів України
МК України	– Митний кодекс України
НБУ	– Національний банк України
ПДВ	– податок на додану вартість
ПК України	– Податковий кодекс України
СОТ	– Світова організація торгівлі
ФСП	– фіксований сільськогосподарський податок
ЦК України	– Цивільний кодекс України

ПЕРЕДМОВА

Сільськогосподарська виробнича діяльність є однією з продуктивних та перспективних складових економіки нашої держави. Сільськогосподарські суб'єкти, виробляючи достатню кількість продукції, забезпечують продовольством населення нашої держави, чим сприяють вирішенню продовольчої проблеми. Проте, на сучасному етапі, на процес сільськогосподарського виробництва впливає значна кількість державно-правових, фінансово-економічних, політичних, соціальних, природо-кліматичних та інших факторів, які завдають шкоди фінансовим результатам виробників та збільшують їх витрати на сплату податків.

Такі фактори у сучасній науці фінансового права називаються ризиками. Вони є складовим елементом системи оподаткування будь-якої галузі економіки нашої держави. Податкові ризики сільськогосподарського виробництва є особливо складною фінансово-правовою категорією, оскільки їх важко передбачити в усій повноті та з необхідною точністю. Проте податкова ризиковість галузі істотно впливає на соціально-економічне середовище, а сукупність наявних ризиків сільськогосподарської виробничої діяльності становить істотну загрозу для фінансової безпеки нашої держави.

Наукове дослідження ризиків у сфері оподаткування є важливим теоретичним завданням для удосконалення правових механізмів вітчизняної податкової системи, а також необхідною умовою забезпечення сталого розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні. З огляду на зазначене, перед вітчизняною фінансово-правовою наукою постає завдання запровадження нових підходів до правового регулювання уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва.

На сьогодні відсутні комплексні вітчизняні наукові дослідження питань правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва. Результати окремих досліджень фінансових та безпосередньо податкових ризиків наявні у незначній кількос-

ті наукових статей та монографій у рамках фінансового, страхового, адміністративного права, також фінансів, економіки, управління.

Науково-теоретичним підґрунтям монографічного дослідження стали праці таких відомих вітчизняних учених-правознавців у галузі фінансового та адміністративного права, як Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, О.П. Гетьманець, О.В. Гулак, Е. С. Дмитренко, І. Б. Заверуха, В. В. Коваленко, А. Т. Ковальчук, В. І. Курило, М. П. Кучерявенко, О.А. Лукашев, А. В. Матіос, В. В. Мушенко, В. П. Нагребельний, А.А. Нечай, П. С. Пацурківський та інших; а також зарубіжних дослідників, таких як: А. А. Пилипенко, А. Ю. Поваренков, Д. Хенк, Д. М. Щокін.

Оскільки монографічне дослідження має комплексний характер, то при його підготовці використовувались доробки учених – представників наукових шкіл фінансів, економіки та управління. Зокрема, вітчизняних науковців, таких як: В.В. Вітлінський, О. Д. Вовчак, В. М. Гранатуров, О. М. Десятнюк, А. І. Крисоватий, І. Б. Ясенова, та зарубіжних науковців, серед яких: А. А. Леушев, М. І. Мигунова, А.Ослунд, В. Г. Пансков, М. Р. Пінська, Т. А. Циркунова та інші.

Емпіричну основу дослідження склали Податковий кодекс України, закони України та інші нормативно-правові акти у сфері фінансового, адміністративного та іншого матеріального законодавства України, що визначають основні засади правового регулювання оподаткування сільськогосподарського виробництва, а також аналітичні та статистичні дані урядових та неурядових організацій, публікації у ЗМІ, інтернет-ресурсах, інші матеріали практики правозастосування.

Здійснення систематизації наявних матеріалів, визначення існуючих недоліків нормативно-правового регулювання та не обхідність формування пропозицій по його удосконаленню, зумовили інтерес авторського колективу до проблематики та спонукали до комплексного дослідження проблеми правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва.

Монографічне дослідження здійснено у відповідності до завдань, визначених Податковим кодексом України щодо вдосконалення фіскальної достатності системи оподаткування для досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

Метою монографічного дослідження є здійснення аналізу правового механізму уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва в Україні та обґрунтування теоретико-методологічних положень та практичних рекомендацій стосовно удосконалення податкового законодавства і практики його застосування у сфері оподаткування сільськогосподарського виробництва.

Відповідно до поставленої мети сформульовані задачі дослідження:

- розкрити та удосконалити понятійно-категоріальний апарат ризиковості як категорії фінансового права;
- здійснити аналіз законодавства для виявлення ризиків у правовому регулюванні оподаткування сільськогосподарського виробництва;
- визначити нормативні фактори (джерела) виникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва та передумови і особливості їх формування;
- розкрити зміст та види ризиків сільськогосподарського виробництва щодо оподаткування за загальною та спрощеною системами і спеціального режиму оподаткування ПДВ;
- дослідити зарубіжний досвід правового регулювання уникнення податкових ризиків та виокремити його шляхи впровадження в Україні;
- здійснити удосконалення фінансово-правового регулювання уникнення податкових ризиків шляхом внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України та інших актів податкового законодавства;

– виокремити напрями удосконалення актів не податкового законодавства з метою мінімізації сільськогосподарських податкових ризиків за умов обмеженого бюджетного фінансування галузі.

Об'єктом монографічного дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі правового регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва в Україні.

Предметом монографічного дослідження є фінансово-правові засади регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва.

Методологічну основу монографічного дослідження склало поєднання прийомів і методів наукового пізнання, яке здійснювалося виходячи з принципів всебічності, об'єктивності, історизму, обґрунтованості, що сприяло отриманню достовірних результатів. Авторами використано комплекс таких методів наукового пізнання. Діалектичний метод використовувався при дослідженні правової природи податкового ризику (підрозділ 1.1) та формуванні механізму правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва (підрозділ 2.1). Історико-правовий метод – при дослідженні наукових поглядів на окремі аспекти фінансових правовідносин податкової ризиковості (підрозділи 1.1, 3.1). Метод комплексного аналізу використано при виявленні стійких структурних зв'язків між різними видами податкових ризиків та елементами відповідних фінансових правовідносин (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3). За допомогою методів формально-логічного та структурно-функціонального аналізу розкрито зміст правових норм, що визначають особливості ризиків загальної та спрощеної систем оподаткування і спеціального режиму оподаткування ПДВ (підрозділи 2.2, 2.3). Кореляційний аналіз використано для проведення оцінки ефективності стану правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва у системі фінансово-правових ризиків (підрозділи 1.2, 1.3). Метод системного аналізу – при розгляді юридичної природи та змісту базових категорій понятійного апарату дослідження (підрозділи 1.1, 2.1, 3.1). Порівняльно-правовий метод застосову-

вався при аналізі зарубіжного досвіду правового регулювання уникнення податкових ризиків (підрозділ 3.2). Формально-юридичний – при з'ясуванні змісту та особливостей приписів національного фінансового законодавства, що визначають правомочності та обов'язки сільськогосподарських виробників як суб'єктів фінансово-правових відносин (підрозділи 1.3, 2.1, 3.3).

Наукова новизна одержаних результатів полягає у тому, що дана монографія є одним з перших у вітчизняній фінансово-правовій науці комплексних досліджень правовідносин щодо регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва і виражена в теоретичних положеннях, висновках і рекомендаціях.

Наукова новизна монографії знайшла свій вияв у конкретних наукових результатах і висновках, а саме:

- сформовано визначення поняття «нормативні фактори (джерела) виникнення податкового ризику» як нормотворчі процеси, які спричиняють невизначеність, конфліктність у податковій діяльності: при визначенні об'єкта оподаткування; при нарахуванні та перерахуванні податків; у відносинах платника податків з фіскальними органами та зовнішнім суспільним середовищем.

- запропоновано визначення категорії «правове регулювання фінансового ризику сільськогосподарського виробництва» як упорядкування суспільних відносин здійснюваних державою за допомогою права і сукупності правових засобів, щодо фінансових правовідносин між платником і державою, які формуються, виникають та негативно впливають на процес виробництва, переробки, реалізації сільськогосподарської продукції;

- запропоновано класифікації: податкових ризиків держави та платників податків, в основу яких покладено факт настання негативних фінансових наслідків у вигляді незапланованих витрат чи неотримання коштів; а також класифікацію сільськогосподарських податкових ризиків, в основу якої покладено поєднання загальних податкових ризиків суб'єктів господарювання, які мають місце і у сільськогосподарській виробничій діяльності, та спеціальних ризиків

сільськогосподарського оподаткування.

- сформульовано визначення поняття «податковий ризик» як фінансово-правова модель пропонованих негативних наслідків у вигляді виникнення не за планованого у фінансово-господарській діяльності платника податкового зобов'язання чи інших не фінансових небажаних наслідків по причині відповідних дій держави чи самого платника податків;

- сформульовано визначення поняття «податкова система» як сукупність податків, зборів, платежів, яка, за умови відсутності (уникнення чи мінімізації) податкових ризиків, виступає як механізм визначених, законодавчо закріплених важелів з акумуляції доходів держави у бюджетах всіх рівнів;

- розширено термінологічне наповнення ПК України, шляхом внесення змін та доповнень до ст. 14 (Визначення понять), у вигляді заміни поняття «ризик» (п.п. 14.1.221) на окремі самостійні поняття: «ризик держави», «ризик платника податків», та запропоновано визначення таких понять;

- доповнено правовий механізм внутрішніх (корпоративних) способів нейтралізації ризику виникнення податкового боргу сільськогосподарського виробника за допомогою методів: уникнення, мінімізації, розподілу, самострахування.

- знайшла логічне продовження наукова дискусія щодо правової природи категорії «ризик», оскільки настання його призводить до негативних наслідків, а уникнення ризику здійснюється за допомогою інструментів правового регулювання;

- сформульоване положення щодо нормативно-правового визначення приналежності категорії податкового ризику до сільськогосподарського виробництва, як процесу, а не до виробника, як суб'єкта цього процесу;

- сформована структура податкового ризику сільськогосподарського виробництва та визначено її окремі елементи, якими є: джерело виникнення, об'єкти, періодичність, фінансово-правові наслідки, можливість передбачення;

- доповнено положення щодо правового регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва шляхом створення єдиної бази податкових порушень виробників, яка міститиме узагальнення результатів фіскального контролю та систематизацію недоліків податкового законодавства, види умисних порушень, схеми ухилень від оподаткування; тобто, всі фактори виникнення податкових ризиків;

- надано пропозиції внесення змін до ПК України з метою уникнення податкових ризиків сільськогосподарських виробників шляхом зменшення періодичності податкового контролю, зниження ставок податків спрощеної системи оподаткування, відновлення дії спеціальних режимів оподаткування ПДВ.

Авторський колектив висловлює сподівання, що основні положення та результати монографічного дослідження будуть застосовані: у правотворчій діяльності – для вдосконалення законодавства України, зокрема, Податкового кодексу України, законів України «Про державну підтримку сільського господарства України», «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» та при розробці концепції державної фінансової підтримки сільськогосподарського виробництва; практичній діяльності посадових осіб сільськогосподарських підприємств, щодо забезпечення належного рівня сплати податків, підвищення рівня правової культури та податкової свідомості; науково-дослідній роботі – при подальшому доопрацюванні питань правового регулювання уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва; освітньому процесі – при викладанні дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Податки і податкова політика», ряду спецкурсів; при написанні курсових, кваліфікаційних магістерських робіт та наукових доповідей студентами юридичних вищих навчальних закладів, а також при підготовці навчальних програм, написанні підручників та методичних посібників.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

1.1. Правова природа податкового ризику

Здійснюючи фінансову діяльність, держава регулює процеси, що безпосередньо пов'язані з розподілом і перерозподілом сукупного суспільного продукту й національного доходу. Такі відносини забезпечують виконання державою її завдань і функцій. За допомогою норм права держава прагне організувати та врегулювати всі суспільні зв'язки, надати їм відповідної форми і змісту. В результаті чого такі відносини стають фінансово-правовими, тобто урегульованими нормами фінансового права економічними відносинами, що виникають, змінюються та припиняються в процесі мобілізації, розподілу й використання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів і мають державно-владний, майновий характер [183, с. 28].

Поряд з іншими суб'єктами підприємницької діяльності у державі, сільськогосподарські виробники є не тільки суб'єктами фінансових правовідносин, а як особи, що реалізують свій обов'язок по сплаті податків, зборів і платежів, відповідно до норм ПК України, є реальними учасниками фінансових правовідносин та своїми діями забезпечують той практичний ефект, на досягнення якого націлено норми фінансового права. Однак, фінансові відносини у галузі виробничої сільськогосподарської діяльності, мають ряд специфічних особливостей.

Зокрема, В.І. Курило та В.В. Мушенко зазначають, що на сучасному етапі на процес створення сільськогосподарської продукції впливає значна кількість соціально-економічних, державно-правових, природо-кліматичних та інших факторів, які, щорічно втручаючись в процес сільськогосподарського виробництва, завдають

шкоди результатам діяльності аграрників, збільшуючи їх витрати на виробництво цієї продукції [85, с. 5].

Виходячи з вище поданого трактування науковців та з метою всебічного, детального дослідження проблематики правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва в нашій державі, на нашу думку, таке дослідження доцільно розпочати з аналізу категорії ризику в урегульованих нормах права фінансово-економічних відносинах.

Отже, розвиток виробничої діяльності в повній мірі супроводжує система численних ризиків, невизначеність і непередбачуваність яких найчастіше стає фактором, що впливає на позитивний результат діяльності. Незважаючи на достатню поширеність, як у суспільних відносинах в цілому, так і в правозастосовній діяльності, категорія «ризик» у фінансово-правовій науці досліджена недостатньо. Подібну позицію з даного питання має зарубіжний науковець А.Ю. Поваренков, який справедливо зазначає, що правове поняття «ризик» є одним з найбільш мало досліджених і недооцінених в сучасній юридичній науці [126, с. 134].

Сучасні фінансово-економічні реалії в нашій державі, не в повній мірі співвідносяться з понятійним апаратом і методологічним арсеналом науки фінансового права, що й зумовило низький рівень напрацювань теоретичних та практичних аспектів у вивченні податкових ризиків. У зв'язку з даною обставиною необхідне відповідне науково-теоретичне осмислення проблем ризику, з яким поєднується реалізація суб'єктивних прав і юридичних обов'язків з позицій фінансово-правової науки.

Оскільки концепція ризику розробляється в багатьох галузях знань, зокрема у філософії, психології, економіці, соціології [162, с. 227], то дослідження ризику у правовій науці доцільно розпочати із історичних витоків та аналізу філологічного тлумачення даного поняття.

У первісному трактуванні, згадуваному ще Гомером, ризик характеризувався як «небезпека лавірування між скель», що відби-

лося в грецькому варіанті *ridsikon*, латинською – *ridsicare*, французькою – *risdoo* [90, с. 154]. У словнику дослідника російської словесності В.І. Даля слово «ризикувати» вживається у двох значеннях: по-перше, пускатися навмання, діяти сміливо, заповзято, сподіваючись на щастя; по-друге, наражатися на небезпеку, мінливості, невдачу [46, с. 609]. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови під ризиком розуміється «можлива небезпека чого-небудь», «дія на удачу в надії на позитивний результат» [18, с. 849].

З цього приводу слушний висновок пропонує А.А. Пилипенко, який зазначає, що у словникових тлумаченнях основна увага націлена на зв'язок двох понять «ризик» і «небезпека». Формування подібних поглядів, що ототожнюють ризик з небезпекою, є наслідком певного історичного періоду. Адже у попередні періоди розвитку людського суспільства, коли люди теоретично не усвідомлювали імовірнісний характер розвитку суспільства, наявність невизначеності та випадковості, викликаних діями природних і суспільних процесів, стихійно вони шукали засоби і форми захисту від можливих небажаних наслідків [123, с.253].

Аналіз змісту поняття «ризик» як загальнонаукової категорії, в контексті її зіставлення з розумінням ризику в юридичній науці, дозволяє зробити висновок, що «ризик» як правове поняття по особливому накладається на правову дійсність загальнонаукової категорії «ризик». Оскільки настання ризику в переважній більшості випадків є подією, яка несе за собою настання негативних наслідків (збитків), то для їх уникнення, ризик повинен підлягати правовому регулюванню, тобто використанню державою різних правових інструментів, що дозволяють у певній мірі передбачити настання ризику та прийняти міри щодо його уникнення чи мінімізації.

Виходячи з цього, завданням для представників науки фінансового права є комплексне дослідження пропонованих державою у нормативно-правових актах способів та інструментів регулювання суспільних фінансових відносин, які, в переважній більшості випад-

ків, містять у собі бюджетні, податкові, банківські, валютні, цінові ризики як для самої держави так і для всіх інших суб'єктів фінансово-правових відносин.

На сучасному етапі суспільного розвитку, серед провідних вітчизняних та зарубіжних науковців постійно існує дискусія, щодо доцільності та правильності використання державою правових інструментів регулювання бюджетного наповнення. Адже сприятливі способи, засоби та інструменти регулювання бюджетного наповнення, одночасно є негативними для формуючих бюджет суб'єктів. З цього приводу шведський науковець Андрес Ослунд зазначає, що якщо Україна хоче стати державою з нормальною ринковою економікою та потенціалом для розвитку, вона зобов'язана рішуче скоротити свої державні видатки з 53% до 35% ВВП [114, с. 4]. На противагу такому твердженню, позиція українського науковця у галузі права О.В. Гулак полягає в тому, що скорочення з високою ймовірністю може супроводжуватися значними ризиками, особливо якщо це стосується соціального забезпечення, а єдиним шляхом держави, який забезпечить її громадянину можливість повноцінно задовольнити всі необхідні потреби, є шлях економічного розвитку [43, с. 12].

В розвиток наукової дискусії щодо доцільності визначення пріоритетів розвитку фінансової політики нашої держави та її правового регулювання, пропонуємо результати власних наукових досліджень щодо одного з важливих, з точки зору правового регулювання, ризиків фінансової системи держави – податкового ризику.

На нашу думку, наука фінансово правова, моделюючи концепцію податкового ризику, в першу чергу, повинна акцентувати увагу на імовірнісний характер негативних наслідків для платника податків. Однак державна податково-правова доктрина визначає першочергово, а інколи і виключно, існування податкових ризиків лише для державної фіскально-накопичувальної системи, про що свідчить визначення поняття «ризик» в нормативних та під законних актах України. Зокрема, згідно ПК України, ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків

податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи (ст. 14) [127]. Це дає можливість зробити однозначний висновок про те, що державне трактування податкових ризиків зводиться до ризиків недоотримання бюджетами всіх рівнів грошових коштів від несплати податків.

На противагу такому державному управлінському постулату, правова наука, моделюючи концепцію податкового ризику, акцентує увагу на першочерговості негативних наслідків для платника податків, хоч і не відкидає можливість бюджетних втрат. Узагальнюючи особливості правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва, проаналізуємо спочатку переваги та недоліки сформованих представниками різних галузей науки визначень та характеристик правової складової ризику.

Спочатку слід звернути увагу на існуючу протилежність наукових позицій щодо існування категорії «податковий ризик». Російський науковець В.Г. Пансков зазначає, що термін «податковий ризик» не використовується в чинному російському податковому законодавстві, що на даному етапі може бути виправданим. Адже понятійний апарат, який можна було б використовувати в законодавстві, проходить у своєму дозріванні до належного кондиційного стану якийсь шлях наукових обговорень. Включення ж спірних термінів, в даному випадку терміна «податковий ризик» в законодавчий оборот загрожує непередбачуваними, небажаними наслідками для всіх сторін податкових правовідносин [116, с.73].

Переважає більшість вітчизняних та зарубіжних науковців дотримуються іншої позиції, критичний аналіз якої надасть можливість з'ясувати доцільність використання правової категорії «податковий ризик».

Зокрема, В.М. Фурман зазначає, що податковий ризик пов'язаний з імовірністю виникнення непередбачених фінансових втрат при запровадженні нових видів податків, збільшення ставок податків, скасування наданих підприємству податкових пільг чи «подат-

кових канікул», зміну порядків і строків внесення податкових платежів [185, с 108]. На нашу думку, науковцем в даному визначенні не вказано конкретно, для якого суб'єкта можливе виникнення непередбачених фінансових втрат, а тому ймовірною є можливість втрат як для платника податків так і для бюджету.

Цікавою з точки зору характеристики ризику як правової категорії є позиція І.А. Бланка. Науковець не формулює визначення поняття «податковий ризик», проте характеризує нормативно-правові інструменти, які можуть призвести (самоостійно чи в комплексі) до виникнення стану ризиковості для суб'єктів господарювання при змінах окремих правових механізмів системи оподаткування: ймовірність введення нових видів податків і зборів на здійснення окремих аспектів господарської діяльності; можливість збільшення рівня діючих ставок податків і зборів; зміна строків і умов здійснення окремих податкових платежів; ймовірність відміни діючих податкових пільг у сфері господарської діяльності підприємства [8, с. 47]. На нашу думку, охарактеризовані зміни в системі оподаткування досить повно характеризують сутність податкового ризику як правової категорії, хоч і розглядається лише ризик суб'єктів господарювання-платників податків.

У різних смислово-термінологічних варіаціях правову природу податкового ризику характеризують ряд інших науковців – як представників правової науки так і науковців у галузі економіки та управління. Зокрема, А.В. Матвійчук розглядає податковий ризик як вид фінансового ризику, що визначає можливість виникнення втрат у зв'язку з введенням нових або збільшенні рівня ставок діючих податків і зборів, а також пов'язаний із імовірністю зміни строків і умов надання окремих податкових пільг підприємствам [94, с.116]. Тобто, на думку даного науковця, передумовою виникнення такого ризику є зміна нормативно-правового регулювання системи оподаткування.

А.І. Крисоватий розглядає податковий ризик як вірогідність порушення податкового законодавства суб'єктами господарської діяльності, у результаті чого можливі втрати надходжень до бюд-

жету [80]. За визначенням Т.А. Циркунової «податковий ризик – це загроза для суб'єкта податкових відносин понести фінансові чи інші втрати, пов'язані з процесом оподаткування» [187, с.50]. На нашу думку, подібні визначення у своїй смисловій сутності враховують багато чинників, зокрема, можливість порушення платником податків податкового законодавства по причині його безсистемних змін, уточнень та доповнень.

Правова природа податкових ризиків знаходить своє підтвердження та розкривається при аналізі інших фінансово-правових категорій. Зокрема, у процесі дослідження бюджетних правовідносин О. О. Семчик [169, с.139], В. К. Хлівний, М. М. Степура [190, с.30–31], В. О. Цибок [186, с.49] значну увагу приділяють аналізу причин та факторів, що призводять до втрат бюджету. Вивчаючи такі фактори, приходимо до висновку, що деякі з них можна вважати джерелами податкових ризиків, адже дія одного або сукупності таких факторів призводить до виникнення певних видів податкових ризиків.

Виходячи з цього, пропонуємо наступне визначення поняття: джерела податкового ризику – це чинники, фактори (процеси або явища), які спричиняють невизначеність, конфліктність у податковій діяльності при нарахуванні та перерахуванні до бюджетів усіх рівнів податків відповідно до норм ПК України та інших актів; при визначенні об'єкта оподаткування для будь-якого суб'єкта; у відносинах платника податків з фіскальними контролюючими органами та зовнішнім суспільним середовищем.

Певне розширення змістовного наповнення вищезазначеної правової категорії, здійснено сучасними вітчизняними науковцями В. В. Вітлінським і О. М. Тимченком. Науковці визначили групи факторів, які впливають на виникнення податкових ризиків, зазначивши, що поряд з недоліками соціально-економічного та психологічного характеру на виникнення податкових ризиків впливають недоліки організаційно-правового та нормативно-правового характеру [20, с.134].

В даному монографічному дослідженні не можна оминати той факт, що значна частина науковців пропонує розглядати податкові ризики як різновид фінансово-економічних ризиків по причині того, що їх настання призводить до зростання витрат платників податків [9, с. 108; 10, с.143; 22, с. 7] та основна частина податкових ризиків може бути оцінена у грошовому вимірі [15, с.12; 79, с.204]. Дослідивши відповідні позиції вітчизняних та зарубіжних науковців у галузі права та економіки, пропонуємо аналіз окремих наукових позицій.

Як економічна категорія, в науковій літературі ризик, в загальному сенсі, визначається іноді як «небезпека виникнення непередбачених втрат очікуваного прибутку, доходу або майна, грошових коштів, інших ресурсів у зв'язку з випадковою зміною умов економічної діяльності, несприятливими обставинами» [116, с. 231]. Крім того, ризик вважають «елементом невизначеності, який може відбитися на діяльності того чи іншого господарюючого суб'єкта або на проведенні будь-якої економічної операції» [125, с. 442]. На нашу думку, зазначені визначення ризику найбільш підходять для мікро-рівня, оскільки мова в них йде про втрати конкретного господарюючого суб'єкта, викликані значною мірою діями інших господарюючих суб'єктів, а не державних органів.

На противагу визначеним позиціям, зарубіжний науковець Д. М. Щокін обґрунтовує твердження про те, що податковий ризик в категорію фінансових ризиків не входить, так як сам по собі не впливає з природи фінансових операцій, а обумовлений діями платника податків або органів держави по відношенню до платника податків [191, с.184]. На нашу думку, таке твердження є спірним, адже податковий ризик означає ймовірність збитків або для платника податків (ослаблення його фінансово-економічного потенціалу), або для держави (недоотримання платежів) через неадекватні дії (бездіяльність) платників податків та уповноважених державних органів.

Аналіз протилежних позицій дає можливість сформулювати твердження про те, що податковий ризик можна розглядати з правової та економічної точок зору. Це обумовлено природою самого податку, який є одночасно і правовим, і економічним феноменом. Однак податковий ризик, переважно, повинен характеризуватися як правовий феномен тому, що він викликається неможливістю виконання зобов'язання через прогалини чи порушення юридичних вимог чинного законодавства.

Так, Т. А. Козенкова пов'язує податкові ризики зі змінами в податковій політиці країни, введенням нових податкових платежів, збільшенням ставок оподаткування, змін у податковому законодавстві щодо умов та строків сплати податків і т. д. [73, с.63]. На нашу думку, така позиція хоч і відповідає одній із загально прийнятих наукових позицій про нормативно-правову природу податкових ризиків, однак обмежується тим, що джерелом виникнення податкового ризику можуть бути не тільки зовнішні, а і цілий ряд внутрішніх причин та факторів.

С. О. Філін трактує поняття податкового ризику, враховуючи зовнішній фактор змін законодавства, а також такий внутрішній фактор, як наявність податкових помилок. Тобто, за переконанням науковця, податковий ризик – це ймовірність втрат суб'єкта господарювання через несприятливі зміни податкового законодавства в процесі фінансової діяльності або внаслідок допущених податкових помилок при обчисленні сум податків [181, с. 27].

Є. М. Євстигнєєв визначає податковий ризик як «ймовірність виникнення несприятливих наслідків для платника податків в сфері податкового планування» [57, 94]. Д. Н. Тихонов і Л. Г. Ліпник, визначають податковий ризик як можливість втрат, пов'язаних із процесом оптимізації податків, виражених в грошовому еквіваленті [177, с.115]. Науковці, на нашу думку, необґрунтовано обмежують податкові ризики платників податків лише втратами через застосування фінансових санкцій податковими органами.

Новизною наукової позиції В. Г. Панскова є обґрунтування впливу певних суб'єктивних факторів. На думку науковця, податковий ризик – це імовірність виникнення в процесі оподаткування для суб'єкта податкових правовідносин фінансових та інших втрат, викликаних зміною, недотриманням, незнанням податкового законодавства та його недостатнім правовим опрацюванням [116, с. 227].

Розширюючи попередню наукову позицію, М. Р. Пінська ототожнює податкові ризики з дефектами законодавства та зазначає, що податковий ризик з точки зору платника податків – ймовірність (агроза) донарахування йому податків (зборів), пені та штрафів в ході податкової перевірки через виниклих розбіжностей між платниками податків та податківцями в трактуванні податкового законодавства, яка може обернутись для господарюючого суб'єкта дійсним зростанням податкового тягаря [124, с. 43].

На нашу думку, проміжним висновком та одночасно визначеним вектором подальшого дослідження є сформована власна позиція про те, що в ймовірному середовищі будь-яка діяльність щодо оподаткування визначається в поняттях ризику, тобто піддається свого роду загальному оцінюванню ступеня її ризикованості з точки зору можливих наслідків. У продовження імовірнісного аспекту податкового ризику, згадані у даному підрозділі нашого дослідження автори, в рамках важливості смислового уточнення, диференціюють його крізь призму можливості настання негативних наслідків для платника, що в більшій мірі, ніж ймовірність, призводить до негативних для нього правових податкових наслідків.

Для всебічного обґрунтування позиції щодо правової природи податкового ризику, доцільно розглянути наукову полеміку щодо запропонованої Д. М. Щокіним дефініції «податковий ризик» як можливе настання несприятливих правових наслідків для платника податків у результаті дій (бездіяльності) органів держави та органів місцевого самоврядування [191, с. 17].

На нашу думку, критичне розуміння даного визначення в інтерпретації інших авторів засноване на запереченні фінансових втрат як

атрибутивного ознаки податкових ризиків [178, с. 44; 124, с. 45]. У той же час звернемо увагу, що Д. М. Щокін дискутує в рамках логіко-методологічних особливостей податкового ризику як різновиду фінансового ризику, не ставлячи під сумнів грошові втрати платників податків. Науковець зазначає, що категорія податкового ризику може бути пов'язана з фінансовими втратами, вираженими у 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 про ризики виїмки документів, ризики арешту майна платника податків, ризики прийняття податковим органом забезпечувальних заходів при винесенні рішення і т. д. [191, с. 14–15].

Наукова дискусія про фінансові втрати платника податків, як основний наслідок настання податкового ризику, підтримується значною кількістю вітчизняних та зарубіжних науковців – представників фінансово-правової та економічної науки [116, с. 227; 184, с. 50; 91, с. 40; 187, с. 49].

Зокрема, дослідник правової складової податкового ризику А. А. Леушев, даючи двоаспектне визначення даного поняття, універсалізує ознаку фінансових втрат, зазначаючи, що у широкому сенсі – це можливість зазнати фінансових (чи інших) втрати, пов'язаних з процесом обчислення і сплати податків; а у вузькому сенсі це – можливість донарахувань податків, штрафів, пені та інших фінансових санкцій податковими органами [91, с. 40].

У контексті розуміння правової природи податкових ризиків, тобто їх фінансово-правової основи, на нашу думку, цікавою видається існуюча наукова позиція Е. Л. Калашникової, яка заснована на теорії асиметрії інформації в податковій сфері. На думку даного автора, асиметрія інформації в оподаткуванні – неповна або багато варіанта обізнаність платників податків і податкових органів про порядок виконання податкових зобов'язань [62, с. 28].

Розглянута концепція сходиться до економічних постулатів Дж. Акерлоф, М. Спенса і Дж. Стігліца, які в рамках невизначеності податкового зобов'язання як джерела інформаційної асиметрії процесу оподаткування розробили категорію «податковий парадокс», який не узгоджуючись з моделлю конкурентної рівноваги і домінуючої парадигми про досконалу ринкову економіку, може призвести до такої ситуації, коли платники податків не будуть вживати дій, спрямованих на легальну мінімізацію своїх податкових зобов'язань, навіть у ситуації підвищення прибутковості своєї підприємницької діяльності [99, с. 540].

Розвиваючи положення інформаційної асиметрії, яка є невід'ємною частиною процесу оподаткування, Е. Л. Калашникова моделює податковий ризик як «ймовірність настання для платника податків у процесі оподаткування несприятливих економічних наслідків, включаючи вилучення майна на користь бюджету, податкових санкцій та пені внаслідок асиметрії інформації, людського фактора і негативних змін у фінансово-господарській діяльності платника податку» [62, с. 43].

Надавши детальну характеристику позицій вітчизняних та зарубіжних науковців стосовно права на існування, правової природи та особливостей визначення поняття податкового ризику платників податків, охарактеризуємо дослідження податкових ризиків, пов'язаних з імовірністю фінансових втрат для всіх учасників податкових відносин, у тому числі і для держави. Слід зазначити, що у таких наукових інтерпретаціях простежується певна диференціація причин таких втрат по суб'єктному складу.

Так, М.Р. Пінська вважає, що податковий ризик з точки зору держави, в особі її уповноважених органів, – ймовірність (загроза) недоотримання податків до бюджету і державні позабюджетні фонди через застосування платниками податків методів мінімізації оподаткування, можливих в силу тих чи інших недоліків у податковому законодавстві [124, с. 43].

Протилежної точки зору дотримується В. Г. Пансков, який причину податкових ризиків для держави вбачає у діяльності контролюючих органів та зазначає, що податковий ризик держави – вірогідність скорочення надходжень податків, які виступають основним джерелом фінансування доходної частини бюджетів, а також повернення платникам фінансових ресурсів, що надійшли в розпорядження держави внаслідок неправомірних дій посадових осіб контролюючих органів [116, с. 228].

Наявність подібних поглядів є вкрай важливим в контексті розуміння універсальної взаємозумовленості дій держави і платників податків у податковій сфері. В сучасних умовах прогресуючої фінансово-економічної кризи в нашій державі, формування правового механізму регулювання податкових ризиків зможе стати основою побудови партнерства вищевказаних суб'єктів у контексті розв'язання існуючих протиріч та подолання абсолютної фіскальності в оподаткуванні. Подальше ж уникнення податкових ризиків платниками податків та державою неможливе без формування відповідних конструкцій в законодавстві України, які в даний час не отримали свого розвитку, в тому числі й через наявність загальної науково-дослідницької пасивності представників фінансово-правової науки.

Виходячи з цього, на нашу думку, недопустимим є твердження щодо недоцільності введення терміна «податковий ризик» в законодавчий оборот по причині виникнення непередбачуваних, небажаних наслідків для всіх сторін податкових правовідносин.

Найбільш оптимальним у теоретико-прикладному плані видається комплексне дослідження правового феномена податкових ризиків з метою інтегрування окремих його елементів в законодавство України. Адже податкові ризики, як структурний елемент податкової системи, останнім часом привертають до себе увагу як значної частини та зарубіжних науковців-юристів так і вітчизняних практиків, оскільки їх правове регулювання є важливою складовою податкової безпеки держави.

В межах подальшого дослідження даної наукової тематики, податковий ризик слід розглядати як фінансово-правову модель передбачуваних негативних наслідків для платників податків з метою розв'язання існуючих концептуальних протиріч між цим платником та державою. Крім того, необхідно розглядати не лише зовнішню складову податкового ризику на основі класифікації подій, пов'язаних з виникненням ризику (введення нових податкових платежів, зміна їх ставок і умов сплати, скасування податкових пільг тощо), а й звернути належну увагу на самі фактори виникнення таких ризиків, які найчастіше пов'язані із політичними та організаційно-методологічними змінами, впливом геополітичних факторів тощо.

Для здійснення більш широкого обґрунтування сформованої концепції визначення поняття «податковий ризик» пропонуємо, беручи за основу праці провідних вітчизняних та зарубіжних фахівців у галузі фінансового права, економіки та управління [16, с. 7; 21, с. 217–218; 52], запропонувати власне бачення елементів податкових ризиків платників податків як фінансово-правової категорії:

- *джерела виникнення ризику*: внутрішні ризики (системні та несистемні) – виникають у процесі виконання податкового обов'язку фізичними та юридичними особами; зовнішні ризики – не залежить від діяльності платників та виникають у процесі законотворчої діяльності, адміністрування податків державою, діями державних органів законодавчої і виконавчої влади, спеціальних контролюючих та інших органів, кожен з яких має відповідну компетенцію щодо об'єкта ризиків;

- *об'єкти ризику* є: окремі податкові операції; податкові операції різних видів фінансової діяльності; податкова політика держави та корпоративна фінансово-економічної політики окремого платника податків;

- *структура ризику* складається з простого ризику, який не містить у собі самостійних складових частин та складний ризику, що утворюється з комплексу його складових частин;

- *періодичність ризику* полягає у існуванні тимчасового податкового ризику, який виникає на окремих етапах діяльності, та постійного ризику;

- *фінансові наслідки ризику* призводять настання економічної вигоди платника чи втрати такої вигоди у фінансових показниках платника;

- *фінансові та податкові втрати у результаті настання ризику* поділяються на допустимі, критичні та катастрофічні податкові ризики;

- *можливість передбачення ризику* полягає у існуванні прогнозованого та непрогнозованого податкового ризику.

Враховуючи тісний взаємозв'язок правової природи податкових ризиків держави та платника податків, на нашу думку, при вивченні цієї узагальненої категорії необхідно надати аналіз класифікації податкових ризиків держави:

- *економічна природа* характеризується можливими втратами для держави в процесі здійснення фінансової діяльності платників податків;

- *об'єктивність прояву* є постійною складовою, хоча ряд параметрів податкових ризиків залежить від суб'єктивних рішень держави, викладених у конкретних нормативно-правових актах;

- *вірогідність реалізації* визначається дією як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників, проте ймовірнісна природа податкових ризиків є постійною його характеристикою;

- *невизначеність наслідків* характеризується тим, що такий ризик супроводжується фінансовими втратами для держави, але існує невизначеність граничної межі наслідків його настання;

- *динамічність рівня* значно варіює під впливом численних об'єктивних і суб'єктивних чинників, які знаходяться в постійній динаміці;

- *суб'єктивність оцінки* проявляється у тому, що, незважаючи на об'єктивну природу податкових ризиків, основний оцінний його показник – рівень ризиків – має суб'єктивний характер [75, с. 29–30].

Отже, здійснений аналіз правової природи податкових ризиків показує, що ризик у своєму розвитку проходить декілька стадій. Зародження ризикової ситуації здійснюється у переважній більшості випадків приписами нормативно-правових актів, то уникнення ризику на цій стадії є найбільш ефективним. Неналежне виконання правової норми призводить до появи фактичного ризику, який можна мінімізувати. Підсумковий результат ризику вказує як на рівень негативних фінансово-економічних наслідків для платника податків так і для усіх учасників податкових правовідносин.

Виходячи з тлумачення у ПК України терміну «податок» (ст. 6) [127] та усередненого тлумачення поняття «ризик», зазначаємо, що податковий ризик платника податків – являє собою фінансово-правову модель пропонованих негативних наслідків у вигляді виникнення не запланованого у фінансово-господарській діяльності платника податку податкового зобов'язання чи інших не фінансових ризиків (вилучення документів, арешту майна тощо) по причині 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 норм іншого податкового законодавства).

Поняття «податковий ризик» повинно використовуватись у податковому праві як складовий елемент податкової системи. Виходячи з цього, пропонуємо визначення «податкова система» як сукупність податків, зборів, платежів і, за умови відсутності (уникнення чи мінімізації) податкових ризиків виступає як механізм визначених, законодавчо закріплених важелів з акумуляції доходів держави у бюджетах всіх рівнів та цільових фондах. Таке доповнення понятійно-категоріального апарату категорії «податкова система» дефініцією «податковий ризик», на нашу думку, дає можливість більш

об'єктивно визначити сутність даного поняття та передбачити негативний наслідок існування податкового ризику.

Вирішення існуючих суперечностей можливе лише шляхом проведення податкової реформи. Однак досить складно пристосувати фіскальну спрямованість держави до комерційних інтересів платників та забезпечити соціальну справедливість та суспільний добробут. Наукові пропозиції, що базуються на історичному досвіді та передових зарубіжних надбаннях, повинні сприяти визначенню органами законотворення правового механізму уникнення невизначеності та дії дестабілізуючих чинників, що зумовлюють ризики оподаткування.

1.2. Еволюція нормативного регулювання податкових ризиків

Дослідження податкових ризиків, що виникають при здійсненні різних видів підприємницької діяльності у кожній галузі економіки, на сучасному етапі, стає особливо актуальним при проведенні в державі економічних реформ та в процесі розвитку і загострення внутрішньої та зовнішньої конкуренції, а також міждержавних економічних та політичних відносин.

Як слушно зазначає В.В. Коваленко, «глобалізована фінансова система у сучасному суспільстві стала настільки складною і розгалуженою, що спрощено-механічне розуміння її структури і виявлення причин порушень у нормальному функціонуванні не дає можливості ні зрозуміти складність всіх цих процесів, ні тим більше керувати ними і передбачати негативні наслідки» [63, с. 37]. На нашу думку, визначені науковцем та ряд інших причин призводять до того, що податкові ризики для всіх суб'єктів підприємницької діяльності та держави стають все більш актуальними, а запобігання їм потребує відповідного нормативно-правового закріплення.

На сучасному етапі в нашій державі, податкова система, у порівнянні з моментом її формування, стала дуже фіскально напруженою, що в значній мірі породжує її ризиковість. Органи влади України постійно декларують зміни правових стандартів державного регулювання всіх сфер суспільно-економічного життя, а тому, як слушно зазначає О. В. Гулак, «передбачається, принаймні на папері, що впровадження в Україні європейських стандартів життя та вихід України на провідні позиції у світі здійснюватиметься за векторами безпеки» [42, с. 82].

Проте, на сьогодні, законодавець постійно демонструє намагання збільшити дохідну частину бюджету за рахунок надходження податкових платежів шляхом підвищення ставок окремих податків чи збільшення в цілому податкового тиску з метою скорочення дефіциту державного бюджету, а не встановлює оптимальні ставки податків та не формує систему стійких стимулів для виробників для поліпшення їх економічного становища.

З метою вирішення конкретного наукового завдання надання пропозицій щодо правового регулювання уникнення та мінімізації ризиків системи оподаткування, яка стимулюватиме виробництво, та, в кінцевому підсумку, створить впевненість у виробників, а не вирішуватиме лише невідкладні проблеми, значною мірою політичного характеру, на нашу думку, доцільно проаналізувати в розвитку процес правового регулювання податкових ризиків та окремі наукові підходи щодо такого регулювання.

З викладених у попередньому підрозділі результатів наукових досліджень є очевидним, що термін «ризик» пройшов складний шлях розвитку, і його сутність доцільно розглядати з історичних фінансово-правових позицій, тобто аналізу фінансового законодавства.

Як фінансово-правова категорія, ризик це небезпека, що агрожує успішному фінансовому результату та відображає можливі втрати по причині специфіки тих чи інших результатів діяльності людського суспільства. Застосувавши ретроспективний метод наукового дослідження, автором розглянуто еволюційний процес роз-

витку поняття «ризик» і, на основі методів групування та узагальнення, здійснений аналіз нормативних актів фінансового законодавства та окремих актів інших галузей права, наближених до досліджуваної проблематики.

Як зазначає Ю.А. Дятлов, «феномен ризику – це форма прояву людської суб'єктивності в об'єктивно обумовлених соціальних ситуаціях, фундаментальною ознакою яких є обмеженість наявних ресурсів, що створює обстановку невизначеності і вимагає від соціальних об'єктів вибору своєї поведінки у вигляді відповіді на загрози та виклики. З іншого боку, ризик є породження епохи раціоналізації соціальної діяльності, коли зникає уявлення про визначеність всього того, що відбувається з людиною, виникає можливість передбачити наслідки її рішення та існує певна можливість передбачити наслідки його всіх рішень» [90, с.155].

З розвитком цивілізації та появою товарно-грошових відносин ризик став фінансовою категорією, яка у фінансово-економічних відносинах для держави чи платника податків призводить до таких основних наслідків: отримання прибутку, тобто досягнення позитивного результату платником податків, неодмінно призводить до наповнення бюджетів у держави; а не отримання прибутку, а отримання збитку, платником, тобто досягнення негативного результату, є ризиком не отримання коштів бюджетом.

На перший погляд, є очевидним, що в правовій системі України всі нормативні акти повинні створюватись з метою забезпечення позитивних суспільних відносин. Тобто необхідно застосовувати різні правові інструменти, що дозволяють певною мірою прогнозувати наступ ризикового випадку і вживати заходів до зниження ризику. Проведені наукові дослідження дають підстави зазначити, що найбільші загрози для фінансово-бюджетної системи нашої держави містить особлива група ризиків, що виділяється за критерієм збитковості платника та недоотримання коштів бюджетом. Ця група у фінансово-правовій науці отримала назву податкові (бюджетні)

ризика, яка в даний час потребує детальнішого дослідження та нормативно-правового регулювання.

Отже, поняття «ризик» в податковому законодавстві незалежної України почало використовуватись значно пізніше чим було сформовано основні податкові закони України «Про систему оподаткування» та «Про державну податкову службу в Україні». В даних нормативних актах ще не використовувалося поняття «ризик» у досліджуваному нами значенні.

Проблему ризику зміни фінансового законодавства вперше окреслено у сфері фінансово-правового регулювання банківської діяльності. Зокрема, у постановах Правління НБУ «Про схвалення методичних рекомендацій щодо організації та функціонування ризик-менеджменту в банках України», «Про затвердження Змін до Положення про порядок реєстрації договорів про членство або про участь у міжнародних платіжних системах» зазначено, правовий ризик – ризик відсутності правового регулювання або зміна положень законів та/або інших нормативно-правових актів, що спричинять чи посилять кредитний ризик або ризик ліквідності [144; 158].

Методичні вказівки з інспектування банків НБУ «Система оцінки ризиків» містять визначення юридичного ризику як наявного або потенційного ризику для надходжень та капіталу, який виникає через порушення або недотримання банком вимог законів, нормативно-правових актів, угод, прийнятої практики або етичних норм, а також через можливість двозначного їх тлумачення [145].

Отже, у системі фінансово-правових основ регулювання банківської діяльності сформувалося узагальнені складові ризику як відсутності правового регулювання конкретних відносин, зміна положень законів чи інших актів, порушення законодавства чи двозначного тлумачення норм.

Аналіз застосування поняття «податковий ризик» у окремих підзаконних актах податкового законодавства, до прийняття у 2010 році ПК України, свідчить про намагання державних органів поступово

наповнити дану категорію максимальним змістом. Зокрема у розпорядчих актах ДПА України визначено:

- податковий ризик визначається як вірогідна можливість порушення податкового законодавства [140].

- податковий ризик – ймовірність порушення податкового законодавства суб'єктами господарювання, внаслідок чого можливі втрати бюджету [141].

- податковий ризик – можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок достовірного чи встановленого порушення податкового і валютного законодавства [139] тощо.

Поступово у практику діяльності податкових органів було впроваджено моніторинг податкових ризиків. Згідно з наказом ДПА України «Про затвердження методичних рекомендацій з моніторингу податкових ризиків», податковий ризик трактується як вірогідність порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету. Крім того, Головною метою системи моніторингу податкових ризиків визначено підвищення ефективності роботи підрозділів податкового аудиту в умовах обмежених фінансових і трудових ресурсів за рахунок їх раціональнішого використання, а також дієвий контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства [142].

Результати дослідження даної проблематики показують, що вирішальна роль правового регулятора системи податкових ризиків повинна належати ПК України. Цей Кодекс виступає основним законодавчим актом, який, поєднуючи матеріальні та процесуальні сторони регулювання податкової системи, урегульовує відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового механізму податку. Зокрема, відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за

порушення податкового законодавства (ст.1) [127]. Тобто, переважна більшість податкових правовідносин, тобто відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюється ПК України.

Аналізуючи ступінь урегульованості у ПК України досліджуваних відносин, в першу чергу зупинимось аналізі окремих елементів структури цього акта. Отже, стаття 14 (Визначення понять) ПК України [127], містить перелік та визначення понять, які вживаються в Кодексі. Дана стаття побудована за тим принципом, що всі визначення понять здійснено трьома способами.

1. Для визначення більшості понять застосовуються імперативні норми, тобто владно-наказові приписи, які містять абсолютно визначене правило. Такі визначення є достатніми для їх не дозначного чи багатозначного розуміння, а також уніфікованими, тобто використовуються в усіх необхідних випадках у ПК України.

2. При визначенні окремих понять застосовуються відсилочні норми, специфіка яких полягає у тому, що формулювання такої норми містить посилання на якусь іншу вже встановлену і діючу норму іншого закону.

3. При визначенні загальних понять, які використовуються при формуванні специфічних норм і приписів ПК України, застосовуються деталізуючі норми, тобто здійснюється уточнення та конкретизація поняття.

Виходячи з цього, проведено аналіз використання поняття «ризик» в статтях ПК України, оскільки дане поняття у різних статтях має різне смислове та правове навантаження. Зокрема, у відповідності до п.п. 14.1.221 ризик – ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання платником податків іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [127]. За нашим переконанням, у ПК України сутність поняття «ризик» полягає у площині ризику держави, коли при порушенні податкового законодавства платником податків, можливі втрати бюджету у вигляді недоотримання надхо-

джені коштів. Хоч це поняття висвітлено лише зі сторони ризиків держави, а ризики платника податків не охоплюються, зрозуміло, що мова йде не про абстрактне поняття ризику як небезпеки, а про податковий ризик, який потребує детальнішого вивчення та більш широкого обґрунтування.

Що ж стосується чинного поняття «ризик», то дійсно, саме в такому значенні використовується це поняття у наступних нормах ПК України:

- п.п. 20.1.42 п. 20.1 ст. 20 (Права контролюючих органів) визначено, що контролюючі органи мають право: проводити аналіз та здійснювати управління ризиками з метою визначення форм та обсягів податкового і митного контролю;

- п. 75.1 ст. 75 (Види перевірок) визначено, що документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, ..., до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку;

- п. 77.2 ст. 77 (Порядок проведення документальних планових перевірок) визначено, що 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. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік. Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом вико-

навчої влади, що забезпечує та реалізує державну податкову і митну політику [127].

Аналіз вищезазначених пунктів ст. 77 ПК України унаочнює, що при формуванні правового механізму проведення перевірок, після використання поняття «ризик» міститься тавтологія, тобто повторне розгорнуте визначення: «ризиків щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи» [127]. На нашу думку, така повторюваність є недоцільною, оскільки ускладнює розуміння правової норми та робить громіздкими нормативні податкові конструкції, а тому підлягає видаленню з даної статті ПК України.

Аналіз інших статей ПК України показує, що в тексті даного Кодексу поняття «ризик» використовується в різних значеннях, зокрема ризик страхування та перестраховування як видів цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів осіб, тобто страховий ризик. Зокрема:

- п.п.14.1.54 ст. 14 (Визначення термінів) визначено, що дохід з джерелом їх походження з України – будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, ..., але не виключно, доходи у вигляді:

г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховування ризиків на території України;

г') доходів страховиків-резидентів від страхування ризиків страховальників-резидентів за межами України;

- п.141.4 (Особливості оподаткування нерезидентів) ст. 141 (Особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій) визначено, для цілей цього пункту такими доходами є:

и) внески та премії на страхування або перестраховування ризиків в Україні (у тому числі страхування ризиків життя) або страхування резидентів від ризиків за межами України;

- п.п.141.4.5 ст. 141 (Особливості оподаткування окремих видів діяльності та операцій) визначено, страховики, які здійснюють страхові платежі та страхові виплати у межах договорів страхування

або перестраховування ризиків, ..., зобов'язані оподатковувати суми, що перераховуються, таким чином: у межах договорів страхування ризиків за межами України, за якими страхові виплати здійснюються на користь нерезидентів, крім ризиків, зазначених в абзаці другому цього пункту...;

- п.п.141.6.2 визначено, що звільняються від оподаткування суми коштів ... осіб, які уклали договори страхування відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», а також осіб, які уклали договори страхування ризику настання інвалідності або смерті учасника недержавного пенсійного фонду відповідно до зазначеного Закону;

- п.209.11 ст. 290 (Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства) визначено що правило самостійного покриття збитків, що виникли внаслідок дії обставин непереборної сили не застосовується, якщо ризики втрати товарів (запасів) були належно застраховані.

Визначення поняття «страховий ризик» міститься у Законі України «Про страхування», де зазначено, що страховий ризик – певна подія, на випадок якої проводиться страхування і яка має ознаки ймовірності та випадковості настання [167, с.72]. Тобто у п.п. 14.1.221 ст. 14 ПК України, для цілей п.п.14.1.54 ст. 14; п.141.4, та п.п.141.6.2 ст. 141; п.209.11 ст. 290 необхідно застосувати відсилючу норму і зазначити, що для їх цілей використовувати поняття «страховий ризик» у значенні наведеному у Законі України «Про страхування».

Поряд із безпосередньо податковим ризиком та страховим ризиком у ПК України поняття «ризик» використовується у значенні ризику повної чи часткової втрати майна або його корисних властивостей. Зокрема:

- п.п.14.1.97 ст. 14 (Визначення понять) визначено, що лізингові операції поділяються на:

б) фінансовий лізинг (оренда) – господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу

орендарю майна, ..., а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

Під терміном «строк фінансового лізингу» слід розуміти передбачений лізинговим договором строк, який розпочинається з дати передання ризиків, пов'язаних із зберіганням або використанням майна ...;

- п.94.5 ст. 94 (Адміністративний арешт майна) визначено, що повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону [127].

Правовідносини щодо ризику випадкового знищення та випадкового пошкодження майна регулюються ст. 323 ЦК України. Самого визначення даного поняття цей Кодекс не містить. Саме тому, доречним є запропонувати наступне визначення. Ризик випадкового знищення та випадкового пошкодження майна – це економіко-правові наслідки втрати матеріального блага, належного власнику, за відсутності вини власника чи інших осіб [163, с. 125]. Виходячи з цього у п. п. 14.1.221 ст. 14 ПК України необхідно внести доповнення і зазначити, що для цілей п.п.14.1.97 ст. 14; п.94.5 ст. 94 необхідно використовувати поняття «ризик випадкового знищення та випадкового пошкодження майна» у вище наведеному значенні.

Ще одним способом формування податкових правовідносин у ПК України є використання терміну «ризик», при нормативно-правовому регулюванні оподаткування господарських правовідносин, тобто використання поняття «господарський ризик». Зокрема: п. п. 39.2.2.5 ст. 39 (Трансфертне ціноутворення) визначено, що під час визначення зіставності комерційних та/або фінансових умов зіставних операцій з умовами контрольованої операції також можуть враховуватися ризики сторін операції, пов'язані з провадженням господарської діяльності, що впливають на умови операції, зокрема, але не виключно, такі ризики: зміни ринкових цін внаслідок зміни економічної кон'юнктури;

пов'язані із зміною офіційного курсу гривні до іноземної валюти, встановленого НБУ, процентних ставок; кредитні та інвестицій ризику; підприємницькі (комерційні) ризику, тощо [127].

Отже, основні засади господарювання в Україні і господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності визначає і регулює ГК України. Однак, самого визначення поняття «господарський ризик» цей Кодекс немістить. На нашу думку, доречним буде запропонувати наступне визначення. Господарський ризик – виробничо-комерційна діяльність в умовах невизначеності через недостатню поінформованість, вплив зовнішніх чинників (конкурентів, діяльності держави тощо), за якої не гарантується отримання прибутку [163, с. 126]. Виходячи з цього у п.п. 14.1.221 ст. 14 ПК України необхідно внести доповнення і зазначити, що для цілей п. п. 39.2.2.5 ст. 39 необхідно використовувати поняття «господарський ризик» у вище наведеному значенні.

Незважаючи на вище зазначені юридичні дефекти використання поняття «ризик», на нашу думку, є досить необхідним та прогресивним застосування даної правової категорії. Після прийняття ПК України, в Методичних рекомендаціях ДПА України трактування податкового ризику здійснено більш широко, порівняно з ПК України, та зазначено, що податковий ризик – це можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок вірогідного або встановленого порушення податкового та валютного законодавства [146]; податковий ризик – це вірогідна можливість порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету [151]. Однак 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 всіх рівнів грошових коштів [160, с. 39].

У МК України міститься окрема глава 52 (Система управління ризиками), в ст. 361 якої визначено, що управління ризиками – це робота органів доходів і зборів з аналізу ризиків, виявлення та оцінки ризиків, розроблення та практичної реалізації заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків, оцінки ефективності застосування цих заходів. Під ризиком розуміється ймовірність недотримання вимог законодавства з питань державної митної справи [100].

Вперше у податковому законодавстві визначено цілі застосування системи управління ризиками. Серед яких: запобігання, прогнозування і виявлення порушень законодавства України з питань державної митної справи; забезпечення більш ефективного використання наявних у органів доходів і зборів ресурсів та зосередження їх уваги на окремих згрупованих об'єктах аналізу ризику, щодо яких є потреба у застосуванні окремих форм митного контролю або їх сукупності, а також у підвищенні ефективності митного контролю); забезпечення в межах повноважень органів доходів і зборів заходів із захисту національної безпеки, життя і здоров'я людей, тварин, рослин, довкілля, інтересів споживачів; прискорення митного оформлення товарів, що переміщуються через митний кордон України [100].

На виконання норм МК України, з метою забезпечення вибіркової митного контролю, Наказом Мінфіну від 31.07.2015 р. затверджено Порядок здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю [143]. Даний наказ, у контексті нашого наукового дослідження є цікавим тому, що містить ряд похідних визначень податкового ризику, як правової категорії. Зокрема, виявлений ризик – ризик, щодо якого в органах ДФС наявна інформація про порушення законодавства України з питань державної митної справи; індикатори ризику – критерії із заданими наперед параметрами, використання яких дає можливість здійснювати вибір об'єкта контролю, що становить ризик; потенційний ризик – ризик, який не був виявлений, але умови для його виникнення

існують; профіль ризику – опис будь-якого набору ризиків, у тому числі визначених комбінацій індикаторів ризику, що є результатом збору, аналізу та систематизації інформації; фіскальні ризики – ризики, виявлення яких спрямоване на недопущення мінімізації сплати податків і зборів, митних та інших платежів під час здійснення зовнішньоекономічних операцій; нефіскальні ризики (ризики безпеки) – ризики, виявлення яких направлене на забезпечення в межах компетенції органів ДФС захисту національної безпеки, життя і здоров'я людей, тварин, рослин, довкілля, інтересів споживачів [143].

З огляду на вище викладене, слід зазначити, що поняття податкового ризику у його різних варіантах набуває необхідного використання у податковій нормативно-правовій базі та потребує подальшого удосконалення.

В контексті досліджуваної проблематики, слід зазначити, що у нормативно-правових актах аграрного законодавства використання загальних поняття ризику, на нашу думку, носить епізодичний, не системний характер.

В Закон України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою», визначено катастрофічні ризики у сільському господарстві, як надзвичайні ситуації техногенного і природного характеру, велика сукупність або масштаби проявів стихійних сил природи і діяльності людини у процесі створення матеріальних благ (аварії, пожежі тощо), що завдають збитки у значних розмірах [153].

Адже, як слушно зазначає О. В. Гафурова, «як кожній цілісній системі, інституту соціального розвитку села притаманна така ознака як інтегрованість. Адже саме інтегрованість забезпечує стійкий взаємозв'язок між різними елементами цього інституту як складовими комплексності та об'єднує їх у єдине ціле. Інтегрованість характерна для всіх комплексних утворень, які складають цілісну систему, тобто для всіх правових інститутів [31, с. 75]. Розвиваючи думку В. М. Єрмоленка відносно особливостей аграрного права як галузі права [58, с.187], аграрне законодавство повинно форму-

ватися з урахуванням міжгалузевих відносин. Саме тому, на нашу думку, потребує доповнення в Законі України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» бюджетно-фінансова складова діяльності людини і держави, наслідком якої і виступають саме податкові ризики. Крім того, в Законі України «Про державну підтримку сільського господарства України» визначення поняття стандартний аграрний ризик як системний та забезпечується... та/або заходами державного цінового регулювання [138] потребує доповнення «...та заходами податкового регулювання».

Отже, аналіз формування ризику в національному законодавстві дає можливість зробити висновок про те, що необхідно розмежовувати поняття «податкового ризику» для платників податків та держави. Податковий ризик з точки зору платника податків – ймовірність (загроза) донарахування йому податків (зборів), пені і штрафів в ході податкової перевірки за виниклих розбіжностей між платниками податків та податківцями у трактуванні податкового законодавства, яка може обернутися для господарюючого суб'єкта дійсним зростанням податкового тягаря. Держава ухвалює податкове законодавство, виконує функцію регулятора податкових відносин на законодавчому рівні, а державні фіскальні органи забезпечують відповідний контроль виконання норм податкового законодавства.

Таким чином, податковий ризик як фінансово-правова категорія відображає характерні особливості податкових відносин, які виражаються в об'єктивно існуючих невизначеності та конфліктності інтересів держави та платника податків у сфері оподаткування, що супроводжуються можливими загрозами та невикористаними можливостями для учасників податкових відносин. Податковий ризик, з точки зору правового регулювання, є невизначеністю у досягненні учасниками податкових правовідносин поставлених цілей. Історичний аналіз наукових розробок вітчизняних та зарубіжних авторів та національної нормативно-правової бази щодо ризиків у податковій

сфері, дозволяє зробити висновок про те, що податкові ризики слід розглядати як ризики платника податків так і держави.

На підставі історичного аналізу зазначаємо, що податкові ризики платника податків об'єднуються у дві основні групи, які включають в себе:

- ризик скорочення або ліквідації підприємницької діяльності внаслідок підвищення податкового навантаження або втрати ділової репутації та зумовленого цим відмови контрагентів від ділових зв'язків;

- ризик зниження обсягів фінансових ресурсів і майнового потенціалу внаслідок фінансових втрат у вигляді додаткових платежів до бюджету, включаючи санкції, арешт майна, припинення операцій на рахунках тощо.

Фіскальні (податкові) органи розглядають податкові ризики:

- ризик зниження або невиконання плану податкових надходжень у бюджетну систему країни, у тому числі внаслідок застосування організаціями схем мінімізації податкових платежів;

- ризик системного звуження податкової бази внаслідок скорочення обсягів вітчизняного та іноземного бізнесу та інвестицій;

- ризик розвитку тіньового бізнесу;

- ризик зниження конкурентності національної податкової системи.

Аналіз вітчизняної та зарубіжної фінансово-правової, економічної, управлінської наукової літератури та нормативно-правової бази в історичному розрізі дав можливість систематизувати податкові ризики та визначити критерії підходів до систематизації таких ризиків у сільськогосподарському виробництві, що буде розглянуто у наступному розділі наукового дисертаційного дослідження.

Аналіз ПК України в контексті даного дослідження дав можливість встановити, що цей кодифікований акт містить ряд юридичних дефектів щодо законодавчого забезпечення реалізації принципу законності у регулюванні податкових відносин у нашій державі. В нашому розумінні, юридичними дефектами ПК України слід вважати

обумовлені об'єктивними та суб'єктивними чинниками недовіри, вади, помилки та інші негативні прояви у елементах механізму правового регулювання податкових відносин, що негативно впливає на ефективність правозастосування, а однією з умов реалізації принципу законності цих відносин є запобігання таким дефектам шляхом проведення наукових досліджень та формування відповідних пропозицій [163, с.125].

Виходячи з цього, на нашу думку, є необхідним внесення наступних змін та доповнень до ст. 14 ПК України. Зокрема, поняття «ризик» (п. п. 14.1.221) замінити на вищезазначені поняття «ризик держави» «страховий ризик», «ризик випадкового знищення та випадкового пошкодження майна», «господарський ризик» та надати запропоновані у даному науковому дослідженні визначення цих ризиків для цілей відповідних розділів та статей ПК України. Однак, на нашу думку, на сьогодні економічних, соціальних та правових підстав для проведення чергової кодифікації податкового законодавства України, а необхідним є, використовуючи вітчизняні та зарубіжні наукові надбання, завершити реформування податкових відносин, забезпечуючи захист інтересів як платників податків так і держави.

1.3. Податкові ризики сільськогосподарського виробництва у системі фінансово-правових ризиків

Прагнення України до інтеграції у глобальний економічний простір зумовлює необхідність організації та здійснення вітчизняного сільськогосподарського виробництва за стандартами ЄС. Одним із пріоритетних завдань для держави на цьому шляху є нормативно-правове забезпечення фінансової стабільності та платоспроможності сільськогосподарських виробників, зокрема, шляхом комплексного регулювання ризиковості такого виробництва, яке полягає у формуванні дієвих правових механізмів уникнення та

мінімізації різноманітних фінансово-правових ризиків такої виробничої діяльності.

Сільськогосподарське виробництво є одним із найбільш ризикованих видів господарської діяльності всіх країн, але особливо великих ризиків таке виробництво зазнає у країнах, економіки яких розвиваються або перебувають в процесі трансформації. Реформування сільського господарства в Україні призвело до певних здобутків рослинницької галузі, але загальний фінансовий стан сільськогосподарських підприємств є складним. Причинами такого стану є: загальної збитковості тваринницької галузі та, як наслідок, значне зменшення поголів'я сільськогосподарських тварин тощо [2, с. 46]. На нашу думку, передумовами такого стану є не врахування державою можливих фінансових ризиків реформування галузі, а також їх вплив на діяльність сільськогосподарських виробників та не напрацювання адекватних інструментів та механізмів їх уникнення та мінімізації.

З метою напрацювання та наукового обґрунтування пропозицій по удосконаленню теоретичних конструкцій правового механізму, який зможе реально забезпечити уникнення чи мінімізацію фінансових ризиків сільськогосподарського виробництва, на нашу думку, необхідно детально проаналізувати мало досліджені елементи таких конструкцій, а також існуючі наукові позиції за даною проблемою. Все це дасть змогу визначити місце податкового ризику у системі ризиків сільськогосподарського виробництва.

В першу чергу, розглянемо питання приналежності у нормативно-правових актах та наукових дослідженнях категорії податкового ризику до виробництва як процесу чи до виробника як суб'єкта цього процесу. На нашу думку, має місце юридична невизначеність використання такої категорії, оскільки у різних нормативно-правових актах критерії характеристики сільськогосподарського виробника визначаються по різному.

Зокрема, згідно Закону України «Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001–2004 років» сільськогосподарське підприємство – юридична особа, основним видом

діяльності якої є вирощування та переробка сільськогосподарської продукції, виручка від реалізації якої становить не менше 50 відсотків загальної суми виручки [157].

Згідно Закону України «Про внесення змін до статті 1 Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію», сільськогосподарський товаровиробник – фізична або юридична особа незалежно від форми власності та господарювання, в якій валовий дохід, отриманий від операцій з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, за наявності сільськогосподарських угідь та/або поголів'я сільськогосподарських тварин у власності, користуванні, в тому числі й на умовах оренди, за попередній звітний (податковий) рік перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу [132].

Згідно ПК України, сільськогосподарський товаровиробник, для цілей глави 2 розділу XIV цього Кодексу – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власно виробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання [127].

Тобто, законодавством не надано чіткого уніфікованого визначення критеріїв сільськогосподарського виробника, саме до якого необхідно застосовувати механізми державної підтримки та захисту від ризиків його виробничої діяльності. Виходячи з цього, нашою пропозицією є визначення ризиковості саме виробництва та визначити, що податкові ризики є ризиками не суб'єкта виробника, а саме процесу здійснення виробництва сільськогосподарської продукції.

Підтвердженням даної позиції є визначення в нормативних та підзаконних актах елементів механізму оподаткування виробництва. Зокрема, згідно постанови КМ України «Про затвердження положення про Порядок справляння та обліку єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників», об'єктом

оподаткуванняє площа ріллі пасовищ, сіножатей, багаторічних насаджень, що передана сільськогосподарському товаровиробнику у власність або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди [148]. З цього приводу М.П. Кучеря-венко зазначає, що об'єктом оподаткування є предмет, з приводу якого необхідна сплата податку, наприклад, володіння чим-небудь [89, с. 74].

Згідно Наказу ДПА України «Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів, обов'язкових платежів», платник податків – це юридична особа або фізична особа, на яку згідно із законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори [152]. У ПК України визначено, що платниками податків визнаються фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом [127]. Згідно МК України, платник податків – особа, на яку відповідно до цього Кодексу, ПК України та інших законів України покладено обов'язок зі сплати митних платежів [100].

Розглянемо окремі наукові позиції щодо даної проблематики. Так відомий учений М.П. Кучерявенко визначає платником податків суб'єкта податкових правовідносин, на якого, лише за наявності об'єкта оподаткування, покладено певний комплекс податкових обов'язків та прав, установлених законодавством [89, с. 51]. Крім того, у науковій правовій літературі використовується поняття державного податкового впливу не на сільськогосподарського виробника як суб'єкта, а саме на виробництво як об'єкт впливу. Зокрема, В.І. Курило та В.В. Мушенко пропонують у своїй праці результати стану та перспектив удосконалення фінансово-правового регулювання державної підтримки саме сільськогосподарського виробництва в Україні, а не його суб'єктів [87, с. 27].

Отже, за нашим переконанням, у нормативно-правових актах податкового законодавства, в яких йде мова про державне регулю-

вання та підтримку сільсько-господарського виробництва, як важливої соціально-економічної галузі економіки нашої держави, важливим є визначення акцентів щодо регулювання та підтримки сільськогосподарського виробництва і відповідної їй складової – мінімізації та уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва як раціонального процесу, а не ризиків виробників як активних чи пасивних суб'єктів такого процесу. Слід зазначити, що дана позиція містить своє законодавче відображення у стаття 209 ПК України, яка має назву «Спеціальні режими оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства а також рибальства» [127].

На нашу думку, в контексті даного наукового дослідження недостатнім було б обмежитися лише висвітленням окремих авторських результатів щодо теоретичного використання правової категорії «податковий ризик». Здійснений аналіз позицій вітчизняних та зарубіжних науковців у галузі права, фінансів, економіки, управління тощо, які знайшли своє відображення у науковій літературі, дозволяє виокремити окремі складові та систематизувати основні фінансово-правові ризики у сфері виробництва сільськогосподарської продукції.

Зокрема, В. В. Вітлінський розглядає ризик у сільському господарстві як об'єктивно-суб'єктивну категорію, що пов'язана з подоланням невпевненостей, конфліктності в ситуації неминучого вибору і відображає міру досягнення очікуваного результату, невдачі та відхилення від цілей з урахуванням впливу контрольованих і неконтрольованих чинників. При чому він виділяє такі основні види ризиків: економічні, організаційні, технологічні та соціальні [21, с. 80]. А. В. Матвійчук наводить класифікацію ризиків сільськогосподарського виробництва за сферою походження: природно-екологічні, геополітичні, соціально-політичні, демографічні, адміністративні, адміністративно-законодавчі, макроекономічні та підприємницькі. Усі політичні і економічні ризики поділяють за сферою впливу на зовнішні (глобальні) і внутрішні (локальні) [94, с. 46]. І. Т. Балабанов розуміє під ризиком можливість небезпечних втрат, які впливають із специ-

фіки тих чи інших явищ природи і видів діяльності суспільства та виділяє два типи ризику: підприємницький та фінансовий [5, с.91].

Аналізуючи різні наукові позиції, вважаємо обґрунтованим твердження про те, що вплив будь-яких ризиків веде до фінансових втрат, а тому є фінансово-економічною категорією. Виходячи з цього, на підставі розроблених О. М. Віленчуком [19, с. 47–48] джерел ризиків, пропонуємо власне бачення джерел формування окремих фінансово-правових ризиків сільськогосподарського виробництва.

1. Зміна курсу державної фінансової політики в частині посилення податкового регулювання:

- при визначенні об'єкта оподаткування ФСП/ЄП, збільшення 75 відсоткового (замість 50 відсоткового) критерію дохідності сільськогосподарського виробника-платника податків;

- у частині методик розрахунку ставок податків (зростання ставок земельного податку, ФСП/ЄП);

- зменшення рівня чи скасування податкових пільг (окремі спецрежими сплати ПДВ) тощо.

2. Відсутності правових механізмів непрямої та прямої державної фінансової підтримки, заснованої на виробничих особливостях галузі:

- регулювання природної родючості ґрунтів та якості земельних ресурсів;

- уникнення зниження родючості земель сільськогосподарського призначення, яка супроводжується іншими негативними для результатів виробництва процесами;

- компенсація впливу несприятливих погодних умов та ряду інших факторів, які впливають на врожайність сільськогосподарських культур, тобто рівень рентабельності та втрати виробництва як економічний показник прибутковості.

3. Нестабільність фінансово-правового регулювання функціонування земельних відносин:

- зародження ринку іпотеки під заставу земельних ділянок;

- зміна співвідношення попиту й пропозиції земель, що впливає

на ринкову ціну земельних ресурсів, посилення конкурентної боротьби, міжгалузеву переорієнтацію використання земельних ресурсів тощо.

Аналіз окремих джерел фінансово-правових ризиків сільськогосподарського виробництва показує, що такі ризики існують об'єктивно чи формуються державою і проявляються через зниження доходів, зростання втрат, зменшення рентабельності тощо. Ігнорування ризику або його неналежне урахування призводить підприємство до небажаних фінансово-економічних наслідків, основним серед яких є неможливість належним чином виконувати свій податковий обов'язок. Правове регулювання уникнення ризиків у галузі обов'язкове у відповідних нормативних актах та підзаконних рішеннях, розробці інших дієвих заходів, спрямованих на запобігання, зниження або компенсацію. Сфера сільськогосподарського виробництва є ризиковою та істотно впливає на соціально-економічне середовище, а сукупність наявних ризиків даної важливої галузі економіки нашої держави становить істотну загрозу для продовольчої безпеки країни.

Поряд із розглянутими нами джерелами фінансово-правових ризиків сільськогосподарського виробництва необхідно також звернути увагу на сукупність факторів, які визначають рівень ризиковості оподаткування такого виробництва. До фінансово-економічних факторів, як більш широкого галузевого комплексу настання податкових ризиків та небезпек, нами включено такі фактори, які будь-яким чином впливають на зниження доходів та зростанням фінансових витрат і формують податкові ризики для процесу сільськогосподарського виробництва та держави.

Отже, беручи за основу існуючу класифікацію загальних ризиків сільськогосподарського виробництва в Україні, сформовану Є. І. Ходаківським [167, с.145–146], пропонуємо власне бачення галузевих фінансово-економічних негативних факторів, що породжують податкові ризиків галузі:

- агротехнічні фактори – породжують збитки шляхом недоот-

римання очікуваних коштів у результаті порушення технологічного процесу виробництва та переробки сільськогосподарської продукції;

- агрохімічні фактори – настання їх зумовлене використанням додаткових коштів для повторного внесення препаратів захисту сільськогосподарських культур, мінеральних та органічних добрив тощо;

- екологічні фактори – пов'язані зі додатковим фінансуванням заходів по утилізації відходів та залишків отрутохімікатів (пестицидів, гербіцидів) тощо, що виникають у процесі господарської діяльності;

- природно-кліматичні фактори – становлять найчисельнішу групу у сільському господарстві, фінансові втрати від яких позначаються у недоборі чи повній втраті валової продукції сільськогосподарських культур, або у фінансуванні додаткових робіт (примусове зрошення або заводнення тощо);

- соціально-психологічні фактори – пов'язані з витратами щодо залучення кваліфікованих спеціалістів та сезонних працівників з інших регіонів, підтримання у належному стані чи відновленні інфраструктурного забезпечення сільської місцевості тощо.

Сучасні фінансово-економічні ризики сільськогосподарського виробництва обумовлені рядом чинників та, у першу чергу, пов'язані із: зниженням доходів та зростанням витрат товаровиробників; несприятливою ціновою кон'юнктурою на сільськогосподарську продукцію; зростанням цін на сировину, паливо та інші необхідні такому виробнику ресурси; зниженням рентабельності виробництва; погіршенням фінансового стану підприємств; зростанням процентних ставок за кредитами; несприятливою державною податковою політикою.

На нашу думку, всі ці негативні чинники формуються у результаті не належного чи відсутнього фінансово-правового врегулювання ризиковості виробництва та повинні бути поєднані в одну групу – нормативні фінансові ризики. На сьогодні, для такої групи ризиків, на науковому рівні потребує вирішення проблема відсутності

єдиного методологічного апарату уникнення ризиків і мінімізації їх впливу на процес виробництва, переробки та споживання сільськогосподарської продукції; напрацювання окремих інструментів нейтралізації ризиків; врегулювання справедливого співвідношення між економічною значимістю та соціальною справедливістю сільськогосподарського виробництва тощо.

Для урегулювання нормативних-правових фінансових ризиків сільськогосподарського виробництва доцільно використовувати внутрішні механізми нейтралізації, серед яких слід виділити такі інструменти:

- інформаційна достовірність, яка передбачає своєчасне представлення фінансової інформації, необхідної для нейтралізації фінансового ризику;

- належна форма нейтралізації фінансового ризику;

- ефективність нейтралізації ризику шляхом максимального попередження (мінімізації) потенційних негативних наслідків, ймовірність настання яких визначається фінансовим ризиком тощо.

Перевагою використання внутрішніх механізмів нейтралізації фінансових ризиків є високий ступінь незалежності в діяльності від інших суб'єктів господарювання чи державних контролюючих органів. Вони враховують конкретні умови здійснення фінансової діяльності підприємства та його фінансових можливостей, дозволяють врахувати вплив внутрішніх чинників на рівень фінансових ризиків у процесі нейтралізації їхніх негативних наслідків.

Аналіз джерел та основних фінансово-економічних ризиків, надав можливість сформулювати визначення категорії «правове регулювання фінансово-економічної ризиковості сільськогосподарського виробництва» як упорядкування суспільних відносин, здійснюваних державою за допомогою права і сукупності правових засобів, щодо фінансових та економічних ризиків (біоресурсних ризиків (земельно-ресурсних, природо-кліматичних), ризиків природокористування (екологічних, агротехнічних, агрохімічних), соціально-регулюючих ризиків (правових, управлінських, фінансово-еко-

номічних)), які формуються, виникають та впливають (позитивно чи негативно) та процес виробництва, переробки, реалізації та споживання сільськогосподарської продукції.

Здійснений комплексний аналіз фінансово-економічних ризиків сільськогосподарського виробництва дає змогу більш детально розглянути, на нашу думку, один з його основних і важливих різновидів – податковий ризик. Дана авторська позиція знаходить свою підтримку у науковому загалі. Зокрема, Л. І. Гончаренко, вважає, що саме комплексний підхід до визначення родових ознак поняття економічних ризиків дозволяє включити до їх складу податкові ризики як повноцінний різновид, бо їм притаманні як матеріальні, так і нематеріальні негативні наслідки [33, с. 80].

На наш погляд, податкові ризики сільськогосподарського виробництва є не тільки складовою частиною фінансово-економічних ризиків, а й займають першочергове місце у системі ризиковості такого виробництва. Подібної думки дотримуються: Г. А. Циркунова, стверджуючи, що «податкові ризики представляється доцільним розглядати як різновид ризиків фінансових, оскільки вони мають грошове вираження і тягнуть за собою підвищення витрат [187, с.50].

Слід звернути увагу на той факт, що нами розглядається податковий ризик, як ризик сільськогосподарського виробника як платника податків. Хоча в останні роки активізується обговорення податкових ризиків держави, в тому числі в результаті неправомірних дій та спроб уникнення чи мінімізації оподаткування такими платниками, недобросовісно використовуючи окремі податкові пільги та спеціальні режими, надані державою для підтримки сільськогосподарської галузі.

Значна частина вітчизняних та зарубіжних науковців розглядають податкові ризики як ризики, властиві всім учасникам податкових правовідносин, тобто, принаймні, трьом їх суб'єктам: платникам податків, податковим агентам і державі [14, с. 57; 24, с. 153; 37, с. 99]. Причому родова ознака податкових ризиків проявляється і в державних податкових ризиках, негативними матеріальними, зок-

рема фінансовими, наслідками для держави є: недонадходження (зниження) податкових доходів у бюджетну систему країни і погіршення стану податкового клімату країни.

На нашу думку, включення в зміст поняття податкового ризику всіх учасників податкових правовідносин може розглядатися в якості чинника, визначаючого його специфіку, і об'єктивною причиною виникнення податкових ризиків є протиріччя, притаманне фіскальній функції податків, а також взаємозв'язку їх фіскальної і регулюючої функцій. Якщо для держави успішна реалізація фіскальної функції знаходить прояв у забезпеченні запланованих надходжень податкових доходів до бюджету, то для сільськогосподарського виробника – це витрати, які він прагне оптимізувати (мінімізувати) в силу їх неминучості. Гармонізація інтересів держави та платників в цих об'єктивних умовах, у тому числі, що забезпечується шляхом удосконалення національного законодавства, виступає важливим чинником мінімізації податкових ризиків всіх учасників податкових правовідносин і створення об'єктивних умов підвищення фінансової стійкості податків і зростання податкових надходжень у бюджетну систему держави в цілому. Неузгодженість у реалізації основних функцій податків, проявляється і в недоліках податкового законодавства, призводить до посилення ймовірностей податкових ризиків як у платника податків, так і у держави.

Так, підвищення податкового навантаження шкодить стимулюванню розвитку провідних галузей економіки нашої держави, до яких належить сільське господарство, найчастіше спонукає виробників до уникнення від оподаткування (мінімізації податкових платежів), що негативно позначається на податкових надходженнях до бюджету або на фінансовому становищі сільськогосподарського виробника при виявленні податкових порушень. Специфіка податків, як обов'язкового безоплатного платежу, що супроводжується забезпечувальними заходами щодо його, у разі необхідності, примусовому стягненню, відбивається як у базовій ознаці податкових

ризиків, так і в тому, що їх суб'єктами виступають учасники правовідносин, що виникають у податковій сфері.

Негативним наслідком помилок в політиці сільськогосподарського оподаткування, як чинника податкових ризиків держави, може стати погіршення фінансового стану виробників. Застосування надмірного податкового навантаження з метою отримання податкових доходів у бюджетну систему країни є недосконалою методикою і, як правило, негативно відбиваються на результатах діяльності податкових органів щодо забезпечення податкових надходжень до бюджету.

Все вище зазначене дозволяє зробити висновок про те, що податковий ризик держави у взаємовідносинах оподаткування з сільськогосподарським виробником подібний за своєю суттю до податкових ризиків оподаткування будь-якого платника податку та полягає у недоотриманні державою частини податкового обов'язку платника податків, тобто грошових коштів. В контексті даного дослідження доцільно розглядати лише податковий ризик сільськогосподарського виробництва. Оскільки, як зазначає В. І. Курило «настання несприятливих фінансових та інших наслідків для сільськогосподарського виробника є прямою загрозою економічній та продовольчій безпеці держави» [84, с.81]. У нашому випадку, в результаті дій (бездіяльності) учасників податкових правовідносин.

Вивчення родових і особливих критеріїв, що визначають зміст податкових ризиків, зокрема у сфері сільськогосподарського виробництва, показує, що фактори їх виникнення різноманітні. В досліджуваній літературі вони не систематизовані і, як правило, розглядаються стосовно абстрактного учасника податкових правовідносин, що ще раз підтверджує відсутність комплексного підходу до визначення змісту податкових ризиків. Також у науковій літературі виділяється лише окремі фактори виникнення податкових ризиків.

На нашу думку, вітчизняні дослідники В. І. Курило та В. В. Мушенко досить вірно виділяють та характеризують один комплексний фактор виникнення податкових ризиків – фіскальна спрямованість та

юридична недосконалість податкового законодавства у сенсі неточності та багатозначності формулювань у ПК України та інших нормативних актах податкового законодавства [86, с. 185].

Систематизація виявлених в процесі дослідження факторів виникнення податкових ризиків, заснована на узагальненні правозастосовної практики, дозволила виділити наступні загальні причини (фактори) негативних наслідків оподаткування сільськогосподарських виробників:

- несиметричність ряду положень податкового законодавства;
- зміни, внесені вітчизняне законодавство, у тому числі в порядку коригування економічної та податкової політики країни у відповідності до міжнародних стандартів;
- невідповідність норм національного законодавства про податки, включаючи внутрішні суперечності між нормами різних глав ПК України;
- помилки в податковому плануванні (як на загально-державному, регіональному рівнях, так і на рівні сільськогосподарського виробника);
- дії (у тому числі неправомірні) суб'єктів аграрних податкових правовідносин або уповноважених органів влади і управління чи некомпетентність працівників.

Наведені причини у різних суб'єктів податкових правовідносин специфічні і визначаються цілями і завданнями їх діяльності. Оскільки інтереси держави і платників податків, виходячи зі змісту категорійності податків, об'єктивно суперечливі, то при конкретизації чинників виникнення податкових ризиків їх зміст і наслідки будуть суттєво відрізнятися стосовно платників податків та державі в особі уповноважених органів.

У цьому сенсі фактори податкових ризиків мають специфіку по відношенню до учасників податкових правовідносин (держави, платників податків, податкових агентів). Перші три чинники так чи інакше пов'язані з правовим забезпеченням податкових відносин, вони обертаються такими ризиками, як можливість відходу від сплати

податків або недобросовісної мінімізації податкових платежів.

В.В. Мушенко зазначає, що узагальнення результатів камеральних і виїзних податкових перевірок показує, що значна частка ризиків у податковій сфері пов'язана з помилками працівників, що обчислюють та сплачують податкові платежі сільськогосподарського виробника, а також з низьким рівнем організації документообігу і низькою якістю внутрішнього контролю (відсутність або неналежне оформлення первинних документів; порушення термінів сплати податків чи подання звітності до податкових органів і т. д.), з недостатнім опрацюванням питань методологічного та методичного характеру, пов'язаного з веденням податкового обліку (цій проблемі податкові органи не приділяють належної уваги) [109, с.54].

Таким чином, чітко простежуються суттєві відмінності в системах чинників виникнення податкових ризиків у держави (в особі уповноважених органів управління у податковій сфері) та платників податків, в результаті чого спостерігаються і відмінності в прояві податкових ризиків.

При цьому податкові ризики сільськогосподарського виробництва у загальній системі податкових ризиків доцільно розглядати окремо для держави і платника податків.

Податкові ризики держави включають в себе:

1) ризик зниження (невиконання) плану податкових надходжень до бюджетної системи країни, у тому числі внаслідок застосування платниками «легальних» схем мінімізації податкових платежів;

2) ризик системного звуження податкової бази внаслідок скорочення об'єктів вітчизняного та іноземного бізнесу та інвестицій;

3) ризик відходу платників податків від оподаткування;

4) ризик зниження конкурентності національної податкової системи.

Серед податкових ризиків сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням специфіки негативних наслідків для них можна виділити:

1) ризик зниження обсягів фінансових ресурсів і майнового

потенціалу внаслідок фінансових втрат (додаткові платежі до бюджету, включаючи штрафні санкції);

2) ризик скорочення чи припинення виробничої діяльності, зокрема внаслідок підвищення податкової навантаження або втрати ділової репутації та зумовленого цим відмови контрагентів від ділових зв'язків;

3) ризик виникнення негативних результатів контрольних і забезпечувальних дій фіскальних органів щодо платника (виїзних перевірок, арешту майна, обмеження операцій по рахунках та ін.);

4) ризик ліквідації окремого напрямку сільськогосподарської виробничої діяльності або банкрутство виробника.

Специфіка сільськогосподарського виробництва завжди буде поєднана з об'єктивними факторами існування ризиків, які не пов'язані із волею окремої людини чи всього суспільства. Іншою проблемою ризиковості в галузі є відсутність єдиного методологічного апарату щодо правового регулювання ризиків та незабезпечення правового регулювання безпеки та ризиковості всього циклу, від підготовки виробничого процесу до реалізації сільськогосподарської продукції, з метою забезпечення режиму безпечного існування і розвитку галузі.

До основних сучасних фінансових ризиків сільськогосподарського виробництва у ринковому середовищі, поряд з податковими ризиками, відносяться наступні ризики:

- цінові ризики, тобто ймовірність продажу виробленої продукції за ціною, яка не гарантує прибуток після продажу продукції в період її найбільшої кількості на ринку, сезонність продажу продукції.

- банківські ризики, як доступність до фінансово-кредитних ресурсів, валютний ризик, високі відсотки кредитів, операційне, боргове забезпечення.

- інституційні ризики, серед яких, на нашу думку, доцільно визначити закони України та постанови і розпорядження КМ України, рішення та розпорядження місцевих органів влади, ситуація на світовому ринку сільськогосподарської продукції, регуляторна полі-

тика, непослідовність та суперечливість державної політики в аграрній галузі.

Реформи у сільському господарстві у частині становлення ринкових взаємовідносин, зміни форм власності на землі сільськогосподарського призначення, вільний вибір форм і методів господарювання збільшили ступінь невизначеності соціально-економічних процесів та підсилили вплив фінансових (податкових) ризиків виробничої діяльності. Процес зниження рівня ризиковості в сфері сільськогосподарського виробництва є передумовою забезпечення високого рівня продовольчої безпеки країни та формування експортного потенціалу вітчизняної рослинницької і тваринницької продукції та продуктів їх переробки. Своєчасне встановлення, об'єктивна оцінка та ефективне нормативно-правове регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків в галузі створюють необхідні умови для забезпечення кількісних та якісних параметрів такого виробництва. Поряд з існуючими ризиками завжди існують певні можливості, реалізація яких дозволить у повній мірі використати наявний земельно-виробничий потенціал для підвищення соціально-економічного рівня жителів сільської місцевості, а також зробить реальними прагнення українських товаровиробників до інтеграції та глобалізації з європейським та світовим сільськогосподарським виробничим простором.

Висновки до розділу 1

1. Дослідженню податкових ризиків сільськогосподарського виробництва передував аналіз податкового ризику як елемента фінансово-правової науки. Встановлено, що будь-яка діяльність щодо оподаткування визначається в поняттях її ризикованості з точки зору можливих наслідків. Ризик як фінансово-правова категорія у своєму розвитку проходить стадії: зародження ризикової ситуації, появи фактичного ризику, підсумкового результату. Настання

податкового ризику несе за собою настання негативних наслідків (збитків), тому для їх уникнення, ризик повинен підлягати правовому регулюванню, тобто використанню державою різних правових інструментів, що дозволяють передбачити настання ризику та прийняти міри щодо його уникнення чи мінімізації.

2. Дослідження наукового доробку вітчизняних та зарубіжних учених та досвід практиків надав можливість визначити, що найчастіше серед основних джерел виникнення податкових ризиків зазначаються чинники нормативно-правового, соціально-економічного та організаційного характеру. Тому наука фінансово правова, моделюючи концепцію податкового ризику повинна акцентувати увагу на імовірнісний характер негативних наслідків для платника податків. Однак, домінуючим у сучасній державній податково-правовій доктрині є регулювання податкових ризиків державної фіскально-накопичувальної системи, про що свідчить визначення поняття «ризик» в нормативних та підзаконних актах. Виходячи з цього сформовано систему податкового ризику платника податків та надано характеристику основних елементів.

3. Ризик у фінансово-правових відносинах для держави та платника податків є категорією пов'язаною з отримання прибутку чи збитку. Дана категорія не знайшла свого закріплення на початковому етапі формування податкового законодавства, а вперше використовувалася у системі фінансово-правових основ регулювання банківської діяльності. Податковий ризик у ПК України подається як ймовірність порушення податкового законодавства суб'єктами господарювання, внаслідок чого можливі втрати бюджету. Встановлено ряд юридичних дефектів щодо використання в різних нормах ПК України поняття ризику, яке застосовується в значенні податковий ризик, також ризик страхування, ризик втрати майна, господарський ризик. Надано пропозиції щодо усунення таких дефектів шляхом внесення змін та доповнень до ПК України. Аналіз нормативно-правової бази, яка регулює питання оподаткування, дав можливість розподілити податкові ризики платників та державних контролюючих

органів, а також визначити критерії підходів до систематизації таких ризиків сільськогосподарського виробництва.

4. Встановлено, що ігнорування ризиків в процесі оподаткування сільськогосподарської виробничої діяльності суб'єкта може призвести до зменшення фінансового результату, збільшення податкових витрат, фінансових санкцій та втраченої вигоди. Важливим критерієм у даній діяльності повинно стати уникнення та мінімізація податкових ризиків. Незважаючи на окремі спроби наукового дослідження правового регулювання податкових ризиків у галузі, до даного часу існують проблемні питання, викликані відсутністю єдиного загального підходу до проблематики. Процес зниження рівня загальної ризиковості в сфері сільськогосподарського виробництва – поступальний вектор розвитку до забезпечення продовольчої безпеки країни та формування експортного потенціалу вітчизняної продукції. Своєчасна ідентифікація, об'єктивна оцінка та ефективне правове регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва створюють необхідні умови для забезпечення кількісних та якісних параметрів розвитку галузі та в цілому держави.

РОЗДІЛ 2.

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

2.1. Класифікація сільськогосподарських податкових ризиків

Ситуація невизначеності і ризику є характерним аспектом сучасного сільськогосподарського виробництва. В умовах ринкових відносин з податковим ризиком, який не врегульований за допомогою правового механізму його уникнення чи мінімізації, пов'язана діяльність будь-якого господарюючого суб'єкта галузі – аграрного холдингу, самостійного підприємства, фермерського господарства, фізичної особи-підприємця. Забезпечення здійснення належного державою нормативно-правового регулювання даної проблематики у системі виробничої діяльності сфери сільського господарства є важливим завданням фінансово-правової науки.

На сучасному етапі вітчизняна правова наука не належним чином забезпечує органи законодавчої влади пропозиціями розв'язання окремих питань суспільно-економічного розвитку. Зокрема, з метою врегулювання проблемних питань податкової ризиковості галузі сільськогосподарського виробництва, представниками вітчизняної науки фінансового права не приділено належної уваги, на противагу існуючим дослідженням податкової ризиковості, здійсненим представниками зарубіжної правової та економічної науки. Наукові дослідження по даній проблематиці українських вчених-правників можна представити наступним чином. Зокрема, в працях: О.В. Гулак [44, с.140], М.П. Кучерявенка [88, с.35], В. П. Нагребельного [110, с. 118], А.А. Нечай [111, с.63], характеризується феномен ризику та його категоріальна при-належність до правової системи; А.Т. Ковальчука [67, с. 59;68, с. 212; 72, с. 110], В. В. Коваленка [64, с. 71–72; 65, с. 134], П.С. Пацуківського [118, с. 54; 119,

с. 39; 121, с. 123], аналізується широкий спектр загальних і конкретних проблем фінансового ризику в системі фінансово-правових відносин; В. І. Семчика [1, с. 93] В.М. Єрмоленка [58, с.190], О. В. Гафурової [32, с.70], досліджувалися різні аспекти ризиковості виробничої сільськогосподарської діяльності, державної підтримки села та сільської інфраструктури. Тобто існує певна кількість досліджень особливостей фінансових, адміністративних, аграрних правових відносин держави та суб'єктів сільськогосподарського виробництва, однак, мета, завдання, методи, інструментарій правового регулювання податкових ризиків, як різновиду фінансово-економічних ризиків для таких суб'єктів у вітчизняній правовій науці майже не розглядається.

Аналіз нормативно-правових актів та вітчизняних і зарубіжних наукових досліджень, проаналізованих у першому розділі дисертації, призводить до висновку про нагальну необхідність здійснення подальшого ґрунтовного наукового дослідження, започаткованого у працях вітчизняних дослідників адміністративних та фінансових відносин у сільському господарстві України В. І. Курила та В. В. Мушенка [82, с. 47; 83, с. 95; 86; 105, с. 248; 106, с.383], проблематики уникнення та мінімізації сільськогосподарських виробничих податкових ризиків сформованих на сучасному етапі розвитку державних податкових відносин.

Пропоноване авторським колективом науковців дослідження слід розпочати з того, що у науці фінансового права існують окремі розрізнені позиції щодо недо-цільності систематизації та класифікації податкових ризиків взагалі та, відповідно, ризиків сільськогосподарського виробництва з різних причин. Наявний масив наукових досліджень можна звести до таких наукових позицій-узагальнень:

- джерела невизначеності корпоративної податкової політики є досить різноманітними [175, с. 84];

- податкові ризики можуть породжуватися різними факторами, які неоднозначно впливають на фінансово-економічну результативність виробничої діяльності [171, с.134];

- генераторами ризику можуть виступати особи, дії яких є результатом свідомого бажання, пов'язаного з лобюванням інтересів окремих суб'єктів діяльності щодо змін податкового законодавства, мінімізації податкового навантаження, ухилення від оподаткування, тощо [190, с. 30].

На підставі проведених авторами монографії наукових пошуків та критичного аналізу існуючих наукових досліджень, відстоюється позиція подальшого опрацювання питання галузевих особливостей та специфіки системності податкових ризиків сільськогосподарського виробництва. Сформовані рекомендації щодо їх правового регулювання, повинні стати важливим елементом у системі корпоративного фінансово-правового механізму такого виробника, а метою такого регулювання, в першу чергу, на нашу думку, є запобігання зниженню конкурентно-здатності товаровиробників, зокрема, уникнення скорочення або ліквідації виробництва по причинах:

- підвищення податкового навантаження;
- зростання частки податкових витрат у ціні продукції;
- відмови контрагентів по договірних відносинах при нераціональному застосуванні спеціальних податкових режимів;
- розвитку недобросовісними платниками податків тіньового сільськогосподарського виробництва.

В даному дослідженні податковий ризик визначається одним із основних елементів у системі сучасної ризиковості сільськогосподарського виробництва. Він характеризується як фінансово-правова категорія, яка відображає характерні особливості сприйняття зацікавленими суб'єктами податкових відносин, об'єктивно існуючих невизначеності та конфліктності, притаманних процесам оподаткування у галузі, що супроводжуються можливими загрозами та невикористаними можливостями як для держави, так і для платника податків.

Виходячи із сформульованого узагальнення та формуючи власний понятійний апарат монографічного дослідження, під поняттям «фінансовий ризик суб'єкта сільськогосподарського виробництва» нами розуміється ступінь потенційної можливості для суб'єкта понести фінансові або матеріальні чи інші втрати (чи отримати негативні відхилення від очікуваних результатів) при виконанні (неналежному виконанні чи невиконанні) податкового обов'язку, керуючись чинними нормами права.

Отже, здійснення детальної характеристики сільськогосподарських податкових ризиків, на нашу думку, доцільно здійснити поєднавши такі ризики всіх видів суб'єктів господарювання, які також мають місце у сільськогосподарській виробничій діяльності та виключно ризики сільськогосподарського оподаткування, розподіливши усіх на групи.

Використовуючи наукові позиції Д. М. Щокіна [191,с.117], І. М. Демчука [48,с.12], Н. А. Павленка [115,с.15], Л. І. Гончаренко [34,с.10], Каталіни Козмі та Єлени Клаудії Сербан [193], та ін., а також класифікації П. Г. Грабового [37, с.73], В. М. Гранатурова [38, с. 96; 39, с. 90], В. В. Вітлінського та Г. І. Великоіваненка [21, с. 114–115] пропонуємо власне бачення розподілу сільськогосподарських податкових ризиків на наступні групи.

1. Ризики невиконання податкових зобов'язань (неналежного фінансового стану), викликаного особливостями та сезонністю сільськогосподарського виробництва. Слід зазначити, що основним негативним наслідком невиконання податкових зобов'язань для виробника є виникнення податкового боргу як суми узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений ПК України строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання (п.п. 14.1.175) [127].

Визначимо найбільш характерні підстави виникнення комплексного сільсько-господарського податкового ризику:

- зміни показників рівня прибутковості виробника кожного року в результаті впливу на такі фінансові показники стихійних лих, що завдають збитків та дії ґрунтово-кліматичних умов. Такі негативні природні фактори безпосередньо впливають на процес та результати виробництва продукції рослинництва і можуть сприяти підвищенню дохідності у всіх сферах сільськогосподарського виробництва;

- ризик тривалого періоду виробництва сільськогосподарської продукції, який впливає на прибутковість по причині того, що рішення щодо видів та способів виробництва приймаються набагато раніше від моменту реалізації продукції, що впливає на остаточну ціну продукції та отримані фінансові результати діяльності;

- ризик відсутності оборотних коштів у сільськогосподарських виробників веде до зниження прибутковості, по причині зниження урожайності внаслідок зменшення капіталовкладень, які безпосередньо впливають на фінансовий результат;

- ризик наднормового використання ресурсів та додаткових витрат по причині існуючих особливостей сільськогосподарського виробництва того, що негативно впливає на рівень прибутковості тощо.

Більш детально охарактеризувавши лише окремі ризики, надамо широкий, однак, на наше переконання, не виключний перелік ризиків сільськогосподарського виробництва, які можуть негативно впливати на фінансовий стан виробника та спричинити виникнення невиконання податкових зобов'язань. Отже, ризики: зовнішнього середовища, внутрішнього середовища, ринкової кон'юнктури, ґрунтово-екологічні, ресурсні, виробничо-господарські, комерційні, фінансові, енергетичні, інформаційні, технічні, технологічні, неплатежів, інноваційні, маркетингові, транспортні, майнові, матеріальні, соціальні, контрагентів тощо.

2. Ризик неоднозначного тлумачення нормативно-правових актів платником податків і контролюючим фіскальним органом. В межах групи такий ризик може бути розділений на такі частини:

- ризик добросовісного не розуміння податкових приписів нормативно-правової системи України;

- ризик мінімізації податкових зобов'язань платником податків у межах дещо неоднозначного тлумачення подібних податково-правових норм;

- ризик уникнення оподаткування з метою заощадження на несплаті чи мінімальній сплаті податків;

- ризик нечіткого та двозначного формування законодавцем окремих податкових норм у законодавстві, що провокує платника податків до ризикових дій.

В загальному даний підхід характеризує неточності в законодавстві, що призводять до його не повного розуміння, невірною тлумачення сільськогосподарським виробником та державними контролюючими органами, що створює фінансовий ризик виникнення податкового боргу та сплати пені та штрафів. На думку іноземних науковців, експертів, підприємців, що досліджують, планують роботу чи працюють і в галузі сільськогосподарського виробництва в Україні, найбільш істотними ризиками при реалізації інвестиційних проектів поряд з правовими та адміністративними є саме податкові, тобто у даному випадку ризики несправедливого оподаткування при некоректному застосуванні державою податкового законодавства, необ'єктивних судових рішень за результатами податкових перевірок [161].

Тобто, сучасна вітчизняна фінансово-правова наука, на нашу думку, моделюючи концепцію податкового ризику, майже не акцентує увагу на імовірносному характері негативних наслідків для платника. В першу чергу, необхідно характеризувати податковий ризик як імовірність виникнення в процесі оподаткування для такого суб'єкта податкових правовідносин фінансових та інших втрат, викликаних зміною, недотриманням, незнанням податкового законодавства.

3. Ризик неналежного відображення у податковому обліку проведеної конкретної господарської операції та оформлення податкової звітності. В даній ситуації податкові ризики виникають

по причині того, що посадові особи сільськогосподарського платника податків по різних причинах (відсутність належного фахового рівня, професійного досвіду чи відповідної поінформованості) можуть не в достатній мірі опанувати певні особливості процедури податкового обліку та процедури відображення результатів конкретної господарської операції у податковій звітності (деклараціях чи розрахунках);

Досить типовим для аналізу ризиків сільськогосподарського виробництва є такий підхід, згідно з яким податкові ризики розглядаються з позиції держави як можливі несприятливі фінансові та інші наслідки в результаті дій або бездіяльності виробників. Податки, як інструмент перерозподілу ресурсів в суспільстві, самі по собі є носіями ризику для всіх учасників податкових відносин та містять небезпеку понесення фінансових та інші втрати, пов'язані з процесом оподаткування. Тобто, податкові ризики даної групи можна порівнювати з фінансовою (грошовою) оцінкою негативних наслідків нераціональних дій чи бездіяльності конкретної особи чи групи осіб сільськогосподарського виробника щодо уникнення чи мінімізації ризиків неналежного відображення чи інших дій по виконанню належних податкових зобов'язань.

4. *Ризик неналежного підтвердження первинними господарськими та бухгалтерськими документами здійснення відповідної господарської операції.* Аналіз настання податкових ризиків показує, що однією з причин виникнення негативних податкових наслідків у фінансовій діяльності сільськогосподарських виробників є недостатнє чи відсутнє належне документальне підтвердження відображеної у податковому обліку та звітності здійсненої операції. Такий підхід до визначення родових ознак ризиків дозволяє визначити для них матеріальні та нематеріальні негативні наслідки. Тобто при здійсненні окремих видів податкового контролю виникає ризик забезпечувальних заходів: вилучення документів, адміністративний арешт майна тощо. Необхідно також враховувати той факт, що податковий ризик відсутності чи неналежного оформлення пер-

винних бухгалтерських документів призводить не тільки до донарахування податків, а й до здійснення їх переплати, невикористання податкових пільг, податкових кредитів ПДВ тощо.

5. *Ризик небажаної суспільно-політичної ситуації* включає зміни в законодавстві щодо зниження рівня, призупинення чи скасування галузевих податкових пільг, несподівані судові рішення, зміну влади вертикалі законодавчої та виконавчої влади, починаючи від Президента України, Прем'єр-міністра України, керівництва МінАП України і закінчуючи керівництвом та посадовими особами конкретного підрозділу фіскальної служби. Важливими тут є суб'єктивні фактори невиконання чи неналежного виконання посадовими особами держави своїх обов'язків.

Також до адміністративно-імперативних передумов виникнення податкових ризиків для сільськогосподарських виробників цієї групи слід віднести: негативні соціальні фактори, викликані нестабільністю, агресивністю і радикалізмом політичного курсу, що проводиться; діяльністю окремих політичних інститутів, низькою підтримкою населення проведеної політики, політичними, етнічними та іншими конфліктами, важким економічним станом, наявністю великої кількості невирішених соціальних проблем.

6. *Ризики наслідків державної контрольної діяльності щодо настання відповідальності* характеризуються безпосередньо кінцевою стадією оподаткування: ризики податкового контролю, посилення податкового тягаря, адміністративного чи кримінального переслідування.

Причиною цього є той факт, що виконання податкового обов'язку платниками податків та іншими суб'єктами податкових правовідносин об'єктивно не може спиратися лише на високий рівень їх правової культури та усвідомлення суспільної значущості передбаченої нормами податкового права належної поведінки [85, с. 73].

Податкові ризики нами розглядаються як комплексне фінансово-правове явище, яке включає в себе не тільки ймовірність донарахування сум податкових платежів платнику, а й застосування інших

заходів податково-правової відповідальності за реалізацію ризикованих наслідків, пов'язаних з невідповідністю правових позицій державних контролюючих органів та платника податків при розумінні та застосуванні норм податкового законодавства.

З цього приводу М. П. Кучерявенко зазначає, що особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер. Зміст компенсаційної ознаки полягає в необхідності відшкодування збитків держави внаслідок неотримання надходжень податків, зборів, платежів до бюджетів. Поряд із цим застосування відповідальності спрямовано на покарання конкретного правопорушника у зв'язку з невиконанням ним покладеного на нього обов'язку, а також на попередження податкових правопорушень [89, с.92].

О. О. Бандурка зазначає, що відповідальність за порушення податкового законодавства поєднує різні моделі (конструкції) юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Для правовідновлювальної відповідальності істотно важливим є визначення існуючих обов'язків правопорушника та їх, у разі необхідності, примусове здійснення. Для штрафної відповідальності основним є правильна кваліфікація правопорушення, індивідуалізація покарання або стягнення, реалізація застосованих до правопорушника заходів примусу, звільнення його від відповідальності у разі, якщо її цілі досягнуто [6, с.114].

Указаний феномен відповідальності за порушення податкового законодавства зумовлений сутністю податкових правовідносин, які характеризуються майновим та владним компонентами. Майновий характер зумовлює створення умов для відновлення порушеного бюджетного майнового інтересу, що полягає у примусовому за безпеченні податкових надходжень. Владний характер полягає у застосуванні санкцій безпосередньо до сільськогосподарського товаровиробника у разі невиконання податкового обов'язку. Такі санкції, звичайно, характеризуються державним примусом. Оскільки внесенню до бюджетів підлягає сума податкового боргу та додаткові

майнові стягнення у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та пені, то бюджети отримують додаткові грошові надходження, зменшуючи рівень бюджетного ризику відсутності чи недостатності коштів на задоволення суспільних потреб.

Втрати пов'язані з даним видом ризиків виникають через несприятливі санкції, передбачені ПК України за вчинення податкових правопорушень платниками податків, який передбачає систему штрафів за різні правопорушення. Ризики податкового контролю істотно залежать від рівня активності платника податків щодо мінімізації податків. У законослухняного платника податків ризики податкового контролю досить невеликі і швидше зводяться до можливості появи і виявлення податковими органами випадкових помилок податкового обліку. У платника податків, який робить активні дії по мінімізації податків, ці ризики істотно зростають. Ризики посилення податкового тягаря для сільськогосподарських виробників проявляються переважно у появі нових податків, зростання ставок вже існуючих податків і скасування податкових пільг.

У сучасних умовах для уникнення державою ризику недоотримання податкових надходжень до бюджету вирішального значення набуває застосування заходів державного примусу в податковій сфері. Такі ризики для платника податків виражаються у тому, що здійснюються з метою забезпечення режиму законності у сфері оподаткування, а їх підстави та порядок застосування визначаються у ст. 111 ПК України та нормами і приписах фінансового, адміністративного, кримінального законодавства. Крім того, застосування примусу – результат реалізації державно-владних повноважень посадовими особами державних органів, а метою податкового примусу є формування мотивації у платників податків до виконання податкових зобов'язань.

Істотні фінансові втрати можуть виникнути у платників податків і в рамках адміністративного переслідування, оскільки підставою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є вчинення адміністративного правопорушення, перед-

баченого ст. ст. 109, 113, 115, 117 ПК України [127], ст. ст. 163-1, 163-2, 163-3, 163-4, 164-1, 164-12, 165-3, 165-1, 165-3, 165-4, 165-5, 166-6, 166-11 КУпАП [78].

Ризик кримінальна відповідальність та кримінального переслідування за вчинення правопорушень за порушення податкового законодавства, передбачені КК України [77]. Відповідно до частини першої ст. 2 Кримінального кодексу України підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого Кодексом. Стаття 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Частина перша цієї статті встановлює кримінальну відповідальність за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, (що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку) вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, або особою, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у значних розмірах. Кваліфікуючими ознаками цього злочину, що передбачені частиною другою ст. 212 КК України, є вчинення ухилення від сплати податків за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів або державних цільових фондів коштів у великих розмірах, тобто в три тисячі і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян [77].

Фінансова відповідальність є формою реалізації державно-владного примусу, що виникає у разі порушення приписів фінансово-правових норм і полягає у застосуванні спеціально уповноваженими державними органами до правопорушника передбачених законом санкцій. Визнаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, зазначимо її головну особливість, яка полягає у застосуванні, крім штрафних санкцій, право-

відновлювальних санкцій, які стимулюють виконання всіма видами сільськогосподарських виробників обов'язків, передбачених ПК України та іншим податковим законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їх протиправної поведінки. Заходами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства у відповідності до п. 111.2. ст. 111 ПК України слід вважати штрафні (фінансові) санкції (штрафи) та/або пеню [127].

7. Ризики безпосередньо здійснення оподаткування за загальною системою, спрощеною системою та за використання спеціальних режимів оподаткування ПДВ. Дослідження особливостей даної групи ризиків здійснено у підрозділах 2.2 та 2.3 даної монографії.

Пропонована класифікація податкових ризиків сільськогосподарського виробництва сформована також на підставі охарактеризованих у попередньому розділі теоретичних досліджень передумов та причин породження ризику, якими є: об'єктивно існуюча невизначеність, конфліктність, неоднозначність прогнозів, зміни в оточуючому середовищі, еволюційно-трансформаційні процеси, нестача часу та податкової інформації у платника для здійснення необхідних правомірних дій.

Аналіз методів визначення ступеня ризиків, інші запропоновані у попередньому розділі результати власних досліджень проблематики, наукові дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців у даній галузі, містять однозначну позицію про те, що податкові ризики прийнято поділяти на податковий ризик держави та податковий ризик платника. Враховуючи таку ситуацію, пропонуємо аналіз нормативних та рекомендаційних напрацювань державних контролюючих органів що можливостей уникнення та мінімізації податкових ризиків держави.

Отже, для виявлення ризикових суб'єктів на практиці роботи державних контролюючих органів, в першу чергу, використовуються індикатори ризиків – певні критерії (ознаки), що вказують на наяв-

ність або можливість негативного перебігу подій для держави щодо реалізації фіскальної функції оподаткування, а вага індикаторів визначається з урахуванням ступеню ризику за допомогою таких методів:

- історичного аналізу, що полягає у визначенні схожості ситуації, схеми або документу, по яких визначається ризик, з тими, що спостерігалися, використано-вувалися або готувалися раніше;

- аналогій, який базується на використанні досвіду та напрацювань, набутих іншими державними органами України або податковими органами інших країн в аналогічних (схожих) ситуаціях;

- аналітичний, який передбачає використання таких технологій, як моделювання, аналіз за схемою «причина-наслідок» та інші;

- «зворотного аналізу», який полягає у вивченні виявлених на практиці фактів невідповідності податкових стягнень їх прогнозованим розмірам і встановленні причин та зовнішніх ознак цих відхилень, які у подальшому буде можливо використовувати для виявлення ризиків на ранніх стадіях адміністрування;

- індивідуального опитування, тобто проведення опитувань, у тому числі анонімних, учасників або потенційних учасників процесу, щодо якого визначаються ризики [95].

За допомогою комплексного підходу державних контролюючих органів до формування основних складових податкового (фіскального) ризику сформовано переліки індикаторів ризиків, що дає можливість виділити: ризики випадкових правопорушень, оптимізації оподаткування, ухилення від оподаткування, а ризики держави, як суб'єкта у сфері оподаткування, розподіляються на два типи:

- ризики недобору, у випадку реалізації яких обсяги надходжень до бюджетів не досягатимуть прогнозованих розмірів;

- ризики надвитратності, у випадку реалізації яких витрати на забезпечення прогнозованих розмірів надходжень до бюджетів по окремих видах податків (зборів) перевищуватимуть економічно доцільні.

До ризиків недобору відносяться випадкові ризики, ризики оптимізації оподаткування та ризики ухилення від оподаткування, які можна об'єднати в одну групу – випадкові ризики. Такі ризики можуть реалізуватися без свідомого бажання реального або потенційного платника податків уникнути оподаткування, та зумовлюються факторами необізнаності платника чи невмисної помилки платника. Згідно позиції ДФС України такі ризики є ризиками низького ступеню, оскільки не є системними, можуть бути легко нівельовані (виправлені) та не спричиняють значних втрат бюджету.

До іншої групи відносяться ризики оптимізації оподаткування, які зумовлюються усвідомленим намаганням реального або потенційного платника мінімізувати рівень сплати податків, уникаючи прямих порушень норм чинного законодавства. Така мінімізація виникає по причині дефектів законодавчого забезпечення процесів адміністрування податків.

Відповідно, ще до однієї групи віднесені ризики ухилення від оподаткування, які визначаються усвідомленим намаганням реального або потенційного платника мінімізувати рівень сплати податків або уникнути оподаткування шляхом порушення чи невиконання вимог ПК України та іншого законодавства про оподаткування.

Ризики оптимізації оподаткування та ухилення від оподаткування є ризиками високого ступеню, оскільки визначаються усвідомленим намаганням платника уникнути оподаткування, складно піддаються визначенню, кваліфікуванню, документуванню та виправленню (уникненню, усуненню), спричиняють значні втрати державного бюджету. До ризиків надвитратності відносяться процедурні ризики, які зумовлюються чинним регламентом процедур адміністрування податків та/або вимагають використання при цьому значних людських чи матеріальних ресурсів. Процедурні ризики є ризиками середнього ступеню, оскільки можуть бути виправлені (уникнені, усунені) шляхом внесення відповідних змін до нормативно-правової бази або визначених процедур [49].

Узагальнена наукова та нормативно-правова позиція щодо визначення податкового ризику держави містить такі висновки. Такий ризик є фінансово-правовою категорією, яка характеризує невизначеність кінцевого результату діяльності щодо забезпечення надходжень коштів до бюджетів усіх рівнів, унаслідок можливого впливу (дії) на нього низки об'єктивних та/або суб'єктивних факто-рів, неефективного адміністрування податків та порушень податкового законодавства.

Податковий ризик держави є складним ризиком, тобто таким, що включає інші ризики, зокрема ризики, вплив на які повністю або частково можливий чи неможливий зі сторони органів ДПС (ДФС) України. До ризиків, вплив на які можливий зі сторони органів ДПС України відносять, зокрема, ризики порушення податкового законодавства. Неможливий вплив на природно-кліматичні ризики (стихійні лиха), політико-економічні ризики (зміна або реорганізація політичної або економічної систем) тощо.

На нашу думку, формування сприятливого середовища для успішного розвитку та підвищення конкурентоспроможності на міжнародному рівні сільськогосподарської діяльності вимагає якісного правового механізму правового регулювання (виявлення, зниження та усунення) ризиків. Ключовим елементом даного механізму повинно стати позиція захисту платника податків через визнання небезпекою та ризиком для платника податків будь-яких небажаних дій держави стосовно посилення податкового тиску на платника. В свою чергу, податковим ризиком держави слід вважати лише свідомі та умисні дії платника щодо ухилення від оподаткування.

Тобто позиція органів державної влади, зафіксована у нормативних актах про те, що під поняттям «податковий ризик», слід розуміти теоретичну ймовірність того, що внаслідок певних дій платника податку певні платежі до бюджету можуть надійти не в повному обсязі або несвоєчасно [107, с.22], на нашу думку, є не зовсім правильною. Тобто повинен бути частково змінений методологічний підхід державного нормативно-правового регулювання ризиків опо-

даткування. Визначення понять ризику повинно на нормативному рівні розділені державний податковий ризик та підприємницький податковий ризик. Оскільки, що податковий ризик держави – це вірогідна можливість умисного порушення податкового законодавства суб'єктом господарювання, в результаті чого можливі втрати бюджету. Підприємницький податковий ризик – елемент податково-правових регулювання оподатковуваної діяльності платника податку з метою отримання прибутку.

Особливістю податкового ризику платника податків можуть бути: зміна податкової політики, у результаті чого може збільшитися податковий тиск, і відповідно, збільшиться податкове зобов'язання; можливість донарахувань і платежів та штрафів за ненавмисне порушення суб'єктом господарювання чинного законодавства; помилки та недоліки при плануванні, проектуванні та організації бізнесу.

Підсумовуючи вищезазначене, відмітимо, що здійснений аналіз наукових точок зору на «податковий ризик» дозволяє визначитись щодо його багатоаспектної характеристики та необхідність широкого застосування в законодавчій, науковій та практичній діяльності.

Саме комплексний підхід до визначення родових ознак поняття фінансових ризиків дозволяє включити до їх складу податкові ризики як повноцінну різновид, бо їм притаманні як матеріальні, так і нематеріальні негативні наслідки. Також вони мають грошове вираження і тягнуть за собою підвищення витрат. Вивчення родових і особливих критеріїв, що визначають зміст податкових ризиків, показує, що фактори їх виникнення різноманітні. Однак в досліджуваній літературі вони не систематизовані і, як правило, розглядаються стосовно одного з учасників податкових правовідносин, що підтверджує відсутність комплексного підходу до визначення змісту податкових ризиків та дане питання потребує подальшого дослідження.

У результаті дослідження податкових ризиків, нами виявлені та сформульовані загальні причини виникнення сільськогосподарських податкових ризиків. Серед яких:

- зміни, внесені у вітчизняне законодавство, у тому числі в

порядку коригування економічної та податкової політики країни, зокрема з метою виконання вимог міжнародних кредитно-фінансових інституцій;

- недосконалість норм національного податкового законодавства, включаючи внутрішні суперечності між нормами різних глав ПК України та помилки, колізії, юридичні дефекти в податковому законодавстві, що особливо виникають при постійному корегуванні його норм та приписів, виконуючи конкретні політичні замовлення.

- дії (у тому числі неправомірні) суб'єктів податкових правовідносин або уповноважених органів влади і управління по причині некомпетентності працівників, нерозумність та неоднозначному тлумачення норм податкового законодавства тощо.

В умовах фінансово-економічної кризи запропоновані дослідження можуть бути використані в якості методологічної основи при формулюванні сутності податкових ризиків для галузевих організацій, зокрема – сільськогосподарського виробництва. В свою чергу, категорія «податковий ризик» здатна стати основою побудови ділового партнерства та важливої складової для вирішення виникаючих протиріч держави та платників податків, особливо бюджетоформуючих та, водночас, ризикових галузей економіки, яким є сільське господарство. Цілісно-системна картина податкового ризику неможлива без відповідних гнучких конструкцій в законодавстві з метою інтегрування окремих його елементів. Це дуже важливо для універсальної взаємозумовленості дій держави і сільськогосподарського виробництва.

Важливим є той факт, що забезпечення правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва значить прогнозування настання ризикової події, а також можливість організувати, регулювати, координувати, стимулювати і контролювати наступ позитивного або негативного результату діяльності сільськогосподарських виробників.

Слід зазначити, що загальною тенденцією у державній податковій політиці є прагнення зменшити податкове навантаження на

сільськогосподарських виробників. Однак такі наміри набивають протилежної правової форми. Зокрема, звертають на себе увагу великі темпи згортання спеціального режиму непрямого оподаткування ПДВ. Держава намагається лише використовувати фіскальну функцію ПДВ, адже в Україні непрямі податки формують більше половини доходів Державного бюджету України і більше 70% його податкових надходжень [49]. На противагу цьому зазначимо, що в економічно розвинених зарубіжних країнах головним джерелом бюджетних доходів є саме прямі податки, зокрема податки з доходів юридичних та фізичних осіб. Наприклад у США частина прямих податків у бюджетних надходженнях становить понад 85% [96]. Непрямі податки піддаються більш ефективному адмініструванню, однак вони містять ряд негативних моментів, зокрема збільшують рівень інфляції. Отже, поступове зменшення частки непрямих податків у бюджетних надходженнях повинно стати важливим напрямом державної фіскальної політики.

Державна підтримка сільськогосподарських виробників за період від початку становлення незалежності нашої держави та формування її нормативно-правової бази здійснюється по багатьох напрямках. Серед яких безпосередньо на фінансовий стан значний вплив справляють кошти, які заощаджувалися при використанні спрощеної системи оподаткування єдиним податком платників 4 групи (замість бувшого ФСП), а також надходили виробникам за рахунок спеціальних режимів сплати ПДВ. На сьогодні після значного обмеження даного режиму питома вага такої підтримки у прибутку сільськогосподарських виробників має тенденцію до зменшення. Невирішеною ключовою проблемою такої форми підтримки є формування державою різних податкових ризиків сільськогосподарського виробництва, а необхідним є пошук раціонального співвідношення фіскальної і стимулюючої функцій податків у системі державної податкової політики України.

2.2. Ризики загальної та спрощеної систем оподаткування

Розвиток національної економіки постійно супроводжується виникненням нових причинно-наслідкових зв'язків, які формують і визначають сучасні умови взаємного функціонування держави і учасників господарських відносин. Закріплюючи в нормативно-правових актах умови взаємного функціонування, держава, з одного боку, повинна створювати необхідні фінансово-правові підстави для розвитку всіх галузей економіки, а з іншого – формувати податкову систему, яка забезпечуватиме достатній рівень надходження податків, зборів і платежів для забезпечення всіх необхідних державних та місцевих видатків.

З метою збільшення дохідної частини бюджету за рахунок надходження податкових платежів, держава корегує існуючі чи приймає нові нормативні акти про підвищення ставок податків чи податкового тиску в цілому. Таких постійних змін протягом усього періоду самостійного розвитку нашої держави зазнає нормативно-правова база, що регулює оподаткування суб'єктів сільськогосподарського виробництва.

Сільське господарство як особлива виробнича галузь економіки нашої держави характеризується постійною присутністю різних факторів ризиковості виробництва. Як показують здійснені наукові дослідження, значна частка небажаного впливу на фінансово-економічні результати сільськогосподарського виробництва припадає на податкові ризики.

На нашу думку, одним з ключових факторів виникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва є фактор небажаних для виробника законодавчих змін оподаткування цієї галузі. Забезпечуючи наповнення бюджетів усіх рівнів, держава одночасно створює такі умови, які призводять платника до ризику збільшення фінансових витрат, зменшення виробництва чи припинення діяльності. На наше переконання, недостатньо дослідженим залишається питання податкового регулювання діяльності сільськогосподарських

виробників, а також вплив ризиківзмін податкового законодавства на загальне податкове навантаження сільськогосподарської галузі. Тому в даному підрозділі монографічного дослідженнями зроблено спробу проаналізувати податкові ризики загальної та спеціальної системи оподаткування як елементів цілісної складової фінансово-правової ризиковості сільськогосподарського виробництва.

Наукову позицію щодо важливості правового регулювання ризиків загальної та спеціальної систем оподаткування сільськогосподарського виробництва, необхідно розпочати із аргументації необхідності державного нормативно-правового регулювання ризиковості даної галузі економіки. З цього приводу слушно зазначають В. І. Курило та В. В. Мушенко про те, що сільськогосподарське виробництво має вирішальне значення для економічного і соціального розвитку України. Воно не лише забезпечує продовольчу безпеку держави, а й виконує важливу соціальну функцію, оскільки підтримує рівень добробуту сільського населення [87, с. 12].

Дійсно, враховуючи значну ризиковість сільськогосподарського виробництва, оподаткування суб'єктів цієї галузі завжди було одним із особливих видів податкових правовідносин. З часів становлення незалежності України постійно виникало питання напрацювання ефективних правових механізмів державної підтримки та захисту вітчизняних сільськогосподарських виробників в ціновій, соціальній, податковій сферах.

Аналізуючи дослідження І. П. Сафонова, слід зазначити, що за період з 1990 р. до 2006 р. в Україні прийнято більше трьохсот правових актів щодо фінансової підтримки сільськогосподарського виробництва державою, переважна більшість яких, у тій чи іншій мірі, стосується оподаткування [168, с.11]. Тобто, є очевидним, що незважаючи на необхідність формування стабільної системи позитивного правового врегулювання складних фінансово-економічних і соціальних проблем, які склалися в сільському господарстві України та набули системного характеру, держава періодично створює сприятливі умови, а в більшості випадків, ініціює постійне зростання

податкового навантаження на сільськогосподарських виробників і неможливість акумулювання коштів для розвитку своєї діяльності. Започатковані ще у 1990-х роках трансформаційні процеси в сфері сільськогосподарського виробництва проводилися без належної правової підготовки, що зумовило непослідовність, несистемність та суперечливість окремих етапів реформування оподаткування сільського господарства, що мало неоднозначний вплив на його розвиток та створювало значну кількість податкових ризиків.

Так, починаючи з років незалежності України рівень податкового навантаження на сільськогосподарських виробників складав від 12 % у 1991 р. до 22 % у 1998 році. Неможливість стабільного ведення господарської діяльності та забезпечення її розвитку, стало причиною введення спрощеного режиму оподаткування для сільськогосподарських виробників у вигляді сплати ФСП, що одразу дозволило знизити рівень податкового навантаження у 1999 р. до 2,5 % [11, с. 144].

Тобто, державою, з метою зменшення загального рівня ризиковості сільськогосподарської виробничої діяльності, сформовано, на противагу загальній системі оподаткування суб'єктів господарювання в Україні, спрощену систему оподаткування та надано можливість виробникам самостійно обирати систему оподаткування і планувати свою фінансово-господарську діяльність та податкові відносини з державою.

Отже, оподаткування суб'єктів сільськогосподарського виробництва може здійснюватися за вибором самого платника податків двома способами: за загальною системою оподаткування та з використанням спеціального податкового режиму. В розділі I (загальні положення) ПК України визначено складові загального податкового режиму (статті 9, 10), як переліку загальнодержавних податків і зборів, та спеціального податкового режиму (стаття 11), як системи заходів, що: визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів; може передбачати особливий порядок визначення елементів податку, звільнення від сплати

окремих податків та зборів; встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно ПК України [127].

Обираючи загальну систему оподаткування обліку і звітності, сільськогосподарські виробники сплачують всі без винятку податки і збори, визначені ст. ст. 9, 10 ПК України, основними серед яких є податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб [127]. Окрім того такі суб'єкти господарювання можуть бути платниками ще й інших податків, зборів та платежів за умови наявності у них об'єктів оподаткування.

Спираючись на нормативно-правову базу, нами визначено основні ризики сільськогосподарського виробництва щодо здійснення його оподаткування за загальною системою. Отже, сплачуючи податок на прибуток підприємств, у досліджуваних нами сільськогосподарських суб'єктів можуть виникати ризики при:

- застосуванні методу і порядку розрахунку суми амортизації;
- розрахунку витрат на: ремонт основних засобів, обов'язкове і добровільне страхування майна, формування резервів по сумнівних боргах тощо;
- визначенні витрат при реалізації товарів і майнових прав та витрат, що не враховуються при оподаткуванні;
- визначенні податкової бази пов'язаної з: використанням об'єктів і обслуговуючих виробництв і господарств, при передачі майна в статутний капітал, при поступку чи переуступку права вимоги;
- оподаткуванні іноземних операцій;
- визначенні сум витрат на виробництво та реалізацію продукції тощо.

Основні, за нашим переконанням, в загальній системі оподаткування сільськогосподарського виробництва, слід сформулювати наступним чином ризики податку на доходи фізичних осіб при нарахуванні та виплаті:

- доходів у вигляді заробітної плати, відповідно до умов трудового договору чи контракту;

- суми винагород та інших виплат відповідно до умов цивільно-правового договору;

- оподаткованого доходу (прибуток), не включеного до розрахунку загальних оподаткованих доходів минулих податкових періодів;

- інвестиційного прибутку від проведення платником податку операцій з цінними паперами, деривативами та корпоративними правами тощо;

Тобто, негативними елементами загальної системи оподаткування, які значно збільшують податкове навантаження на сільськогосподарських платників є нечітке законодавче регулювання ряду питань оподаткування; помилкове трактування положень податкового законодавства, особливо в частині видатків і податкових пільг; законодавчо передбачена можливість визнання угод недійсними, уявними або удаваними.

Крім того, узагальнення інформації ДФС України щодо результатів податкових перевірок сільськогосподарських виробників, які перебувають на загальній системі оподаткування показує, що значна частка ризиків оподаткування пов'язана з помилками при адмініструванні податків. Такі помилки не завжди пов'язані з некомпетентністю працівників, хоч і мають місце проблеми низького рівня організації документообігу чи якості внутрішнього контролю. Основною проблемою є складність, нечіткість та заплутаність нормативної бази; недостатнє опрацювання питань методологічного та методичного характеру, пов'язаної з веденням податкового обліку. Усе перераховане призводить до типових ризиків сільськогосподарського платника – відсутність або неналежне оформлення первинних документів; порушення термінів сплати податків, подання звітності до контролюючих органів тощо [49].

Дослідження ризиковості загальної системи оподаткування надали можливість визначити, види податкових ризиків загальної системи оподаткування окремо для держави та сільськогосподарсь-

ких виробників, а також їх спільний негативний фінансово-економічний інтерес.

Окремими, проте основними, за результатами нашого наукового дослідження, податковими (фіскальними) ризиками держави є:

- зменшення податкових зобов'язань по всіх видах податків та зборів;

- наявність нульового або від'ємного значення в нарахуванні податку на прибуток;

- наявність податкового кредиту та заявлення бюджетне вішкодування щодо ПДВ;

- оскарження результатів податкових перевірок шляхом подачі у встановленому порядку скарги про порушення законодавства посадовими особами органу ДФС під час проведення перевірки, в якій вимагається повне або часткове скасування результатів відповідної перевірки тощо;

Податковими ризиками сільськогосподарського виробника є:

- податкове навантаження з податку на прибуток;

- розмір податкового зобов'язання по ПДВ дорівнює розмірові податкового кредиту за місяць та обсяг поставок за цей місяць більший від відповідної суми окремо по кожному з структурних підрозділів;

- виявлення недостовірності даних у податковій декларації;

- щодо платника податків (його посадової особи) у встановленому законом порядку, порушено адміністративне чи кримінальне провадження;

Спільними податковими ризиками держави та сільськогосподарського виробника, зокрема є: збільшення податкової заборгованості платника податків, його реорганізації або ліквідації в добровільному чи примусовому порядку, банкрутство обслуговуючого комерційного банку тощо.

Узагальнюючи дослідження податкових ризиків загальної системи оподаткування сільськогосподарського виробництва, зазначимо, що факторами їх виникнення виступають:

- неузгодженість норм податкового права з нормами інших галузей цивільного, аграрного, адміністративного, а також окремих положень в межах фінансового законодавства, тобто податкового з бюджетним, страховим, банківським;

- невідповідність між приписами різних норм податкового законодавства, в тому числі оподаткування окремих операцій і спроб поширення загальних положень оподаткування на специфіку сільськогосподарської виробничої діяльності;

- відставання податкового законодавства від розвитку сільськогосподарського виробничого сектора, його інноваційних операцій та тенденцій розвитку фінансових операцій. Особливе місце виробників у економіці країни відбивається на їх інституціональному положенні в податковій системі держави.

Таким чином, ризик загальної системи оподаткування сільськогосподарського виробництва можна розглядати як додатковий фактор виникнення податкових ризиків держави. Факторами податкових ризиків для виробників, на наш погляд, є зміни податкового законодавства, недосконалість діючих правових норм, а також власні методичні, методологічні та технічні помилки. Відповідно, в податкові ризики виробників включена сукупність негативних наслідків, ймовірність яких виникає при виконанні ними обов'язків, що впливають з фактичного застосування податкового контролю.

На нашу думку, єдиним напрямом правого забезпечення уникнення та мінімізації ризиків загальної системи оподаткування сільськогосподарського виробництва є регулювання податкових ризиків виробників як самостійної групи платників податків. Тобто сформована державою спеціальна система оподаткування повинна розвиватись із залученням якісного науково-практичного інструментарію, щодо удосконалення понятійного апарату, чіткого визначення сутності основних категорій, пов'язаних з податковими ризиками такої системи.

Актуальність такої позиції підтверджується тим фактом, що за даними ДФС України 87 відсотків сільськогосподарських виробників використовують саме спрощену систему оподаткування [49].

Що стосується спеціальної системи оподаткування, то запроваджений ФСП дозволив знизити податкове навантаження на платника; збільшити рівень сплати податку; спростити механізм нарахування, обліку і сплати податку; оптимізувати строки сплати податку, враховуючи сезонність діяльності сільськогосподарських підприємств; стабілізувати податкову базу.

Добровільність обрання спрощеної системи оподаткування для сільськогосподарських виробників регулюється нормати ПК України. Щодо єдиного податку, то згідно п.п. 291.2 та п.п. 291.3 ст 291 ПК України «спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених у ПК України, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою Кодексу, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Юридична особа чи фізична особа-підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному Кодексом [127].

Розглянемо еволюційний процес виникнення факторів нормативно-правового формування окремих податкових ризиків сільськогосподарських виробників спеціальної системи оподаткування, починаючи із запровадження у 1999 році сплати ФСП [155]. Тобто, спеціальна система оподаткування сформувалася на таких основних принципах: сільськогосподарські товаровиробники різних організаційно-правових форм – колективні та державні сільськогосподарські підприємства, акціонерні товариства, агрофірми, селянські (фермерські) господарства та інші виробники сільськогосподарської продукції, в яких сума, одержана від продажу такої продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 50% загальної суми валового доходу сплачували ФСП в рахунок існуючих десяти загальнодержавних та місцевих податків і зборів: податку на прибуток підприємств; плати (податку) за землю; податку з власників транспортних засобів та ін-

ших самохідних машин і механізмів; комунального податку; збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збору на обов'язкове соціальне страхування; збору на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; збору до Державного інноваційного фонду» [155]. Такий принцип сформував податковий ризик недотримання 50 відсоткового показника прибутковості і, як наслідок, переходу до сплати податків у наступному звітному періоді на загальних підставах.

Виходячи із важливості та значущості сільськогосподарського виробництва, як провідної галузі економіки нашої держави, нормативно-правове регулювання даної спеціальної системи оподаткування повинно було формуватися та розвиватися у напрямку уникнення та мінімізації будь-яких податкових ризиків для сільськогосподарських виробників. В дійсності, органи законодавчої влади в наступних нормативно-правових актах та змінах і доповненнях до них формують для платників ФСП численні податкові ризики, які можна назвати – ризики сплати ФСП.

Прийнятий на заміну Указу Президента України «Про фіксований сільськогосподарський податок» однойменний Закон України, в першу чергу, містив норму про те, що «платниками ФСП, є особи, ... у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 %» [179, с. 71]. Тобто одним із перших ризиків сплати ФСП для сільгоспвиробників стало підвищення критерію валовий доходу від 50% до 75%.

Крім того, до даного Закону за період 2003-2006 р.р. були внесені зміни щодо того, що ФСП сплачувався лише замість 6 загальнодержавних та місцевих податків і зборів: податку на прибуток підприємств; плати за землю; комунального податку; збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;

плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збору за спеціальне водокористування [164, с.51].

У п. 307.1. ст. 307 (Особливості обкладення платників податку окремими податками і зборами) ПК України, який набрав чинності з 01.01. 2011 р., зазначено, що платники ФСП не є платниками таких податків і зборів: а) податку на прибуток підприємств; б) земельного податку; в) збору за спеціальне використання води; г) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності) [127]. Тобто перелік податків, в заміну яких сплачувався ФСП, скоротився до чотирьох пунктів та залишився до моменту його трансформування у з 01.01.2015 р. у єдиний податок платників четвертої групи.

Слід зазначити, хоча в ході розвитку і трансформації податкової системи за період з 1998 р. по 2015 р. деякі податки були просто ліквідовані (комунальний податок, збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи тощо), однак було повернуто до сплати ряд платежів, зокрема, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який замінив збір на обов'язкове соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, які раніше не сплачували платники ФСП.

В ПК України законодавцем були сформовані також наступні ризики сплати ФСП. Зокрема, згідно п. 301.6 ст. 301 ПК України не могли бути зареєстровані як платники ФСП:

- суб'єкти, у якого понад 50% доходу, отриманого від продажу сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених власних угіддях), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини)(п.п. 301.6.1);

- суб'єкти, що провадить діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного вино-

робства, які використовують матеріали для виробництва готової продукції (п.п. 301.6.2);

- суб'єкти, які станом на 1 січня звітного року мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (301.6.3) [127].

В результаті внесення змін до ПК України щодо скасування ФСП та віднесення сільськогосподарських виробників до четвертої групи платників єдиного податку, державою збережено основні фактори ризиковості спеціальної системи оподаткування таких виробників та доповнено наступними. Зокрема, основним ризиком переходу до сплати єдиного податку для платників четвертої групи став розмір ставок податку [134].

Таблиця 2.1.

Види угідь	Ставка ФСП		
	2011 р.	2015 р.	2016 р.
для ріллі, сіножатей і пасовищ	0,15	0,45	0,81
для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,09	0,27	0,49
для багаторічних насаджень	0,09	0,27	0,49
для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,03	0,09	0,16
для земель водного фонду	0,45	1,35	2,43
для ріллі, сіножатей і пасовищ, товаровиробників, що вирощують та переробляють продукцію рослинництва на закритому ґрунті	1,0	3	5,4

Розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду для сільськогосподарських товаровиробників. Джерела [108], [127], [133], [134].

Зростання ставок спеціальної системи оподаткування сільськогосподарських виробників, розмір яких розраховується у відсотках бази оподаткування (Таблиця 2.1) відбулося наступним чином. Прийнятий у 2011 р. у ПК України розмір ставок до 2015 р. був збільшений у 3 рази. Згідно із Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» [136] у 2016 році розмір ставок збільшений у 1,8 рази в порівнянні з 2015 р. Крім того, вищезазначений Закон, додав наступні ризики для сільськогосподарських виробників.

Зокрема, сформованою ризиковістю нормативно-правового регулювання є стаття 297 (Особливості нарахування, сплати та подання звітності з окремих податків і зборів платниками єдиного податку). Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів: податку на прибуток підприємств; податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, платниками єдиного податку четвертої групи; податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи. Нарухування, сплата та подання звітності з податків і зборів здійснюються платниками єдиного податку в порядку, розмірах та у строки, встановлені цим Кодексом [136].

Ризиковою в податково-правових відносинах є внесена вимога про обов'язкову реєстрацію договорів, якими передбачається право власності та право користування земельними ділянками, у тому числі на умовах оренди. Адже згідно п. 292-1.3 підставою для нарахування єдиного податку платниками 4 групи є дані державного земельного

кадастру, дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Відповідно, площа земельних ділянок, інформація про які не внесена до державного земельного кадастру, фактично не включатиметься в базу оподаткування єдиного податку [136].

Крім того, податковим ризиком, що виникає внаслідок адміністративної бездіяльності є норма п.п. 298.8.4. ПК України щодо того, що якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва не перевищує 75 відсотків у зв'язку із виникненням обставин непереборної сили у попередньому податковому (звітному) році, до платника податку в наступному податковому (звітному) році зазначена вимога переходу на загальну систему оподаткування не застосовується. Такі платники податку для підтвердження статусу платника єдиного податку подають податкову декларацію разом із рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин [127].

Доказом реальності виникнення такого ризику є, зокрема, проаналізована В.В. Мушенком ситуація щодо оскарження Державним підприємством дослідним господарством «Агрофірма Лосинівська» свого права на отримання подібних податкових пільг [109]. Зокрема, систематичною є ситуація, коли сільськогосподарські виробники північних областей України, в результаті впливу на їх фінансово-господарську діяльність несприятливих погодно-кліматичних умов, потрапляють у скрутне становище та не можуть вчасно розрахуватись по зобов'язаннях. Зроблена державою спроба часткового врегулювання даної проблематики сформувала податковий ризик для сільськогосподарського платника по причині недосконалості методів та неналежного виконання своїх обов'язків представників органів державної влади. Передумова виникнення даного ризику полягала у наступному.

Статтею 52 Закону України «Про державний бюджет України на 2003 рік» було встановлено, що для державних сільсько-господарських підприємств, які постраждали у 2003 році від стихійного лиха КМ України встановлюється особливий режим сплати до загального фонду Державного бюджету України частини прибутку (доходу). На виконання цієї статті КМ України прийняв постанову «Про норматив і порядок відрахування за загального фонду державного бюджету частини прибутку (доходу) державними не корпоратизованими, казенними підприємствами та їх об'єднаннями», в якій зазначив, що відрахування частини прибутку (доходу) здійснюється державними не корпоратизованими та корпоратизованими, казенними підприємствами та їх об'єднаннями за результатами фінансово-господарської діяльності у 2002 році у розмірі 15% обсягу чистого прибутку, державними сільськогосподарськими підприємствами, які постраждали у 2003 році від стихійного лиха у розмірі 5 відсотків, та зазначив, що Перелік таких підприємств устанавлюється Міністерством аграрної політики України.

Державні сільськогосподарські підприємства Чернігівської області надали всі необхідні документи про вплив на їх фінансово-господарську діяльність стихійного лиха до Головного управління сільського господарства і продовольства у Чернігівській області та, відповідно, скориставшись надаю державою пільгою, сплатили за результатами фінансово-господарської діяльності у 2002 році податок у розмірі 5 відсотків загального фонду державного бюджету частини прибутку (доходу). Адже у Державного підприємства дослідного господарства «Агрофірма Лосинівська» загинуло внаслідок вимерзання 410 га озимих культур, що становило 51 відсоток від загальної площі. Оскільки, пізніше з'ясувалося, що з незрозумілих та незалежних від самих державних сільськогосподарських підприємств причин, вони не були включені до вищезазначеного переліку Міністерства аграрної політики, то державними контролюючими органами в ході комплексної документальної перевірки нараховано основного платежу прибутку (доходу) за ставкою 15 відсотків та зас-

тосовано штрафні санкції. Дана справа на користь платника податків була позитивно вирішена рішенням по справі № 12/95 Господарського суду Чернігівської області, яке підтримано в апеляційній та касаційній інстанції [104].

Іншим практичним прикладом формування органами державної влади податкових ризиків сільськогосподарського виробництва є приклад існування положення статті 9 Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» (у редакції 2010 року), в якій зазначалося, що у разі виникнення форс-мажорних обставин по кожному платнику податків за клопотанням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами за погодженням з Міністерством фінансів України та Міністерством аграрної політики України приймається рішення про реструктуризацію сплати ФСП. З метою реалізації даної норми ДПА України прийнято Наказ № 562 «Про порядок проведення органами державної податкової служби реструктуризації сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку у випадку виникнення форс-мажорних обставин». Дія цього Порядку поширювалася на платників ФСП, за клопотаннями яких обласними радами приймалося рішення про реструктуризацію сплати ФСП у разі виникнення форс-мажорних обставин, яке погоджувалося із відповідними міністерствами.

В порушення норм зазначеного Закону, на підзаконному рівні прийнято рішення щодо того, що основною умовою надання та дії реструктуризації ФСП є недопущення утворення нового податкового боргу, тобто своєчасна сплата поточних платежів та часток реструктуризованої суми боргу. Таким чином органами виконавчої місцевої влади сформовано адміністративний податковий ризик того, що сільськогосподарський виробник, який через негативну дію на його результати фінансово-господарської діяльності форс-мажорних обставин та повну чи часткову втрату свого фінансового потенціалу повинен нести додаткове податкове навантаження [87, с. 59].

Отже, застосування історичного методу дослідження фінансово-правових відносин, призводить до висновку про необхідність часткового скасування є норми п.п. 298.8.4. ПК України в частині «підтвердження статусу платника єдиного податку рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних рад про наявність обставин непереборної сили та перелік суб'єктів господарювання, що постраждали внаслідок таких обставин» [127], поклавши обов'язок фіксування факту настання таких обставин самими державними контролюючими органами.

Поряд з детальним аналізом окремих важливих податкових ризиків застосування спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських виробників, більш коротко охарактеризуємо ряд інших ризиків:

- ризик недотримання принципу рівності платників;
- ризик не врахування фінансового стану платника при визначенні суми податку (навіть збиткові підприємства змушені сплачувати податок);
- ризик не забезпечення ефективного використання земельних ресурсів, прибутковості діяльності, оскільки не відіграє значної ролі, адже має незначну питому вагу у доходах платника;
- недосконала база грошової оцінки угідь.

Основною проблемою існуючого підходу визначення бази оподаткування, а отже і розміру ФСП/ЄП є недосконалість методики розрахунку вартості сільськогосподарських земель, її розмір залежить від показників, що відображають продуктивність землі, а саме: ґрунтової родючості, технологічних властивостей ґрунту та місця розташування об'єкта оцінки. А величина доходу, одержуваного господарюючим суб'єктом, отже, його здатність до сплати податку залежить від багатьох факторів. Найважливішим із них є забезпеченість необхідними для цього економічними ресурсами: природними, трудовими, капіталом, досягненнями науки й техніки, підприємницькою здатністю.

Сільськогосподарське виробництво є ризиковим видом суспільно-економічної діяльності. Причинами такого явища виступають як обставини всередині самого виробника, так і умови функціонування всієї галузі. Спектр факторів, що може негативно вплинути на фінансовий результат виробників надзвичайно широкий. Саме тому держава повинна забезпечувати належне правове регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва шляхом передбачення настання ризикової події, а також організувати, регулювати, координувати, стимулювати, настання небажаного наслідку в процесі оподаткування сільськогосподарських виробників.

Вивчення родових і особливих критеріїв, що визначають зміст податкових ризиків, показує, що фактори їх виникнення різноманітні. Однак в досліджуваній літературі вони не систематизовані і, як правило, розглядаються стосовно одного з учасників податкових правовідносин, що ще раз підтверджує відсутність комплексного підходу до визначення змісту податкових ризиків та необхідності подальшого дослідження даної проблеми.

Наведені причини у різних суб'єктів податкових правовідносин специфічні і визначаються цілями і завданнями їх діяльності. Оскільки інтереси держави і платників податків, виходячи зі змісту категорії податків, об'єктивно суперечливі, то при конкретизації чинників виникнення податкових ризиків їх зміст і наслідки будуть істотно відрізнятися стосовно платникам податків та державі в особі уповноважених органів.

У цьому сенсі фактори податкових ризиків мають специфіку по відношенню до учасників податкових правовідносин (державі, платникам податків, податковим агентам). Перші три чинники так чи інакше пов'язані з правовим забезпеченням податкових відносин, вони обертаються такими ризиками, як можливість відходу від сплати податків або недобросовісної мінімізації податкових платежів.

Негативним наслідком помилок в сучасній економічній (у тому числі податкової) політиці, як основному чиннику формування по-

даткових ризиків державою, є постійні загрози щодо погіршення фінансового стану сільськогосподарських платників податків. Крім того, сюди також слід віднести недоліки в механізмі залучення податкових доходів у бюджетну систему країни внаслідок застосування недосконалих правових інструментів та помилок в оцінці вартісних показників тощо.

На нашу думку, наступним важливим кроком держави у нормативно-правовому регулюванні податкових ризиків, після створення спрощеної системи оподаткування сільськогосподарського виробництва, повинно стати створення єдиної бази податкових порушень сільськогосподарських виробників як узагальнення результатів контролю, систематизацію недоліків податкового законодавства. Для уникнення податкових ризиків держави, до такої бази також необхідно вносити всі види умисних порушень податкових та інших фінансових нормативно-правових актів суб'єктами господарювання у процесі виробничої сільськогосподарської діяльності, а також всі існуючі схеми ухилень від оподаткування та загальні критерії, що можуть вказувати на наявність таких порушень. В результаті постійної господарської діяльності база даних податкових ризиків буде постійно змінюватися, доповнюватися новими застереженнями та видами порушень, хоча деякі з них можуть втрачати свою актуальність або видозмінюватись у ході впровадження державою раціональної політики оподаткування провідних галузей власної економіки.

Окремо слід зазначити, що до спеціальної системи оподаткування сільськогосподарських виробників, нами відноситься і спеціальний режим оподаткування ПДВ, який скасовано з 01.01 2017 року. Однак, детальний аналіз сформованого майже за два десятиліття у вітчизняній нормативній базі механізм його нарахування та сплати включений до даного авторського монографічного дослідження податкових ризиків та викладено у наступному (окремому) підрозділі. Також охарактеризовано наслідки скасування даного спецрежиму оподаткування ПДВ для виробників та переробників товарної сільськогосподарської продукції.

2.3. Ризики спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість

Сільське господарство в Україні є достий важливою галуззю національної економіки, представники якої у значній мірі за безпечують формування доходної частини бюджетів. Сформувати максимально дієвий механізм ефективної та прибуткової виробничої діяльності у самій галузі є досить складним питанням. Адже на процес створення сільськогосподарської продукції впливає значна кількість проаналізованих нами у попередніх часинах даного монографічного дослідження факторів, визначення яких пов'язане із галузевими особливостями ризиковості.

На нашу думку, правильний вибір поведінки щодо уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарської виробничої діяльності повинні обирати, в першу чергу, органи законодавчої влади при прийнятті регулюючих нормативно-правових актів, а правильний вектор спрямованості таких актів повинні формувати науковці на підставі ґрунтовних досліджень зарубіжних підходів та вітчизняних суспільних вимог у питаннях правового регулювання фінансово-правових процесів у державі.

Пропонований нами вектор спрямованості підходу до захисту сільськогосподарського виробництва за допомогою саме фінансово-правових інструментів знаходить свою підтримку у роботах вітчизняних дослідників у галузі фінансового права. Зокрема, В.В. Коваленко Л.К. Воронова, А.Т. Ковальчук, А.В. Матіос [66; 69; 70; 71] вказують на необхідність зміни методологічної парадигми фінансово-правової науки у зв'язку з неймовірним ускладненням її об'єкта. П. С. Пацурківський критикує «застарілу парадигму лінеарності, яка, на його думку, панувала у фінансовому праві та виходила з одно-значності та одновекторності причинно-наслідкових зв'язків (стосовно фінансового права – тільки його економічним детермінізмом)» [120, с. 57].

Тобто, для сучасної правової науки недостатнім є дослідження складових формування податкового ризику держави, як можливості

порушення податкового законодавства платниками податків та недоотримання фактичних надходжень як у цілому з податкових доходів бюджету та податкового ризику платника податків, як ймовірності посилення податкового тягара, ризику мінімізації податків, які виникають у трактуванні податкового законодавства; ризику податкового контролю в ході проведення податкової перевірки і, як наслідок, ризику карного переслідування податкового характеру. На сьогодні необхідно розглядати не лише наслідки ризику, а об'єктивні передумови, виникнення такого ризику, основною серед яких, на нашу думку, є роль держави у формуванні нормативно-правових приписів існування суспільних інститутів. Отже, спираючись на нормативну базу та сучасні дослідження науковців, проаналізуємо ризиковість даного механізму в контексті визначення суб'єктом формування факторів ризику державою через негативні зміни податкового законодавства.

Аналізуючи наукові правові позиції зарубіжних учених, очевидним є зафіксоване у їх працях визнання факту формування податкових ризиків державою через ухвалення негативних для платників податків податково-правових норм, про що ведеться активна полеміка. Систематизація позицій таких зарубіжних науковців як Девід Дж. Речмен, Майкл Х. Мескон, Куртленд Л. Боув [173], Ф.Н. Філіна [182], Є. А. Лаврентьева [90], В.М. Фурман [185], О. Д. Вовчак [25] дала можливість сформулювати міжнародну наукову комплексну позицію досліджуваної проблеми, яка полягає у наступному:

- однією з причин виникнення податкових ризиків, є несприятливі фінансові та інші наслідки в результаті дій або бездіяльності держави;

- податковий ризик виникає внаслідок негативних відхилень законодавчих норм у майбутньому при плануванні податкових зобов'язань у сьогоденні;

- податковий ризик пов'язаний з імовірністю виникнення непередбачених фінансових втрат при запровадженні нових видів податків, збільшення ставок податків, скасування податкових пільг чи «по-

даткових канікул», зміну порядків і строків внесення податкових платежів.

Сформувавши теоретичне уявлення та доказову базу (підрозділ 2.2) про той факт, що дії чи бездіяльність державних органів законодавчої влади можуть стати наслідком виникнення податкових ризиків для платників податків, охарактеризуємо зміни податкового законодавства як фактор ризиковості виробництва у сфері сільського господарства. Проведені наукові дослідження надали підстави стверджувати, що таким прикладом у системі ризиковості оподаткування сільськогосподарського виробництва є сформований державою механізм спеціального режиму оподаткування ПДВ, точніше, постійний динамізм державних негативних змін для платників податків такого механізму.

Надавши у першому розділі даного монографічного дослідження ґрунтовний аналіз важливості галузі сільськогосподарського виробництва для економіки нашої держави, додатково необхідно конкретизувати, що сільськогосподарським вважається виробник, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно [127]. Виходячи з важливості даної виробничої галузі та необхідності фінансової підтримки її представників у процесі формування необхідних для суспільного існування і розвитку продовольчих та сировинних ресурсів, державою сформований спеціальний режим оподаткування ПДВ.

Підтримка сільськогосподарського виробництва за допомогою спеціальних режимів справляння ПДВ розпочата з 1998 р., згідно з Указом Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників», згідно з яким такі виробники, які провадять підприємницьку діяльність у сфері сільського господарства та відпо-

відають визначеним критеріям могли обрати спеціальний режим оподаткування ПДВ:

- режим акумуляції сум ПДВ (окремо по рослинницькій та тваринницькій продукції);
- режим виплати дотацій переробними підприємствами за здане молоко та м'ясо;
- режим нульової ставки ПДВ при продажу молока та м'яса живою вагою.

Основна сутність такого режиму полягала в тому, що сільськогосподарські виробники, які дотримувались встановлених державою критеріїв, мали змогу залишити нараховані суми ПДВ у своєму розпорядженні, а у разі недотримання визначених критеріїв – сплачували до бюджету у загальному порядку.

Дія таких режимів сплати ПДВ виробниками продовжена Законами України «Про внесення і змін і доповнень до Закону України «Про податок на додану вартість» від 18.02.1999р. №442, від 18.01.2001р. № 2233 та іншими, якими забезпечувалася пролонгація спеціальних режимів шляхом щорічного продовження терміну дії п.11.21 та п.11.29 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість» [87, с.52].

Одним із глобальних податкових ризиків зміни законодавства для сільськогосподарських виробників стало набрання чинності з 01.01.2011 р. ПК України, яким призупинено виплати переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними на переробку молоко і м'ясо у живій вазі дотацій в межах суми ПДВ, що повинна ними сплачуватися до бюджету за продані молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти та визначено, що ці кошти повинні спрямовуватись до спеціального фонду державного бюджету. Однак слід зазначити, що з моменту прийняття ПК України (до 1 січня 2015 року) залишалася чинною норма про те, що для сільськогосподарських виробників експорт вироблених ними зернових культур (на власних або орендованих

землях), оподатковувався за нульовою ставкою ПДВ, яка давала право на податковий кредит [127].

У цілому з прийняттям ПК України державою посилено фіскально-владна складова системи оподаткування та сформовано дещо новий підхід до даного механізму спеціального режиму оподаткування ПДВ як форми державного регулювання належного рівня виробничої господарської діяльності.

Визначено дію спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства та запропоновано наступну характеристику суб'єкта використання даного спеціального режиму як резидента, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства та відповідає критеріям, щодо того, що основною діяльністю суб'єкта є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, в якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 відсотків вартості всіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, може обрати спеціальний режим оподаткування (ст. 209.1) [127].

У ПК України мав місце ризик збільшення частки доходу від несільськогосподарської діяльності. Зокрема, якщо суб'єкт спеціального режиму оподаткування поставляє протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно несільськогосподарські товари/послуги, питома вага яких перевищує 25 відсотків вартості всіх поставлених товарів/послуг, то:

- на таке підприємство не поширюється спеціальний режим оподаткування, а саме підприємство повинно визначити податкове зобов'язання з цього податку за підсумками звітного податкового періоду, в якому було допущено таке перевищення, і сплатити податок до бюджету в загальному порядку;

- контролюючий орган виключає таке підприємство з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування та може повторно

включити його до такого реєстру після закінчення наступних 12 послідовних звітних податкових періодів за наявності підстав, визначених цією статтею;

- таке підприємство вважається платником зазначеного податку на загальних підставах з першого числа місяця, в якому було допущено таке перевищення (п. 209.11, с.209) [127].

Якщо суб'єкти спеціального режиму оподаткування не можуть самостійно покрити збитки, що виникли внаслідок дії обставин непереборної сили, такі суб'єкти мають право продовжити строк застосування спеціального режиму оподаткування без дотримання розміру питомої ваги, встановленої цим пунктом. Це правило не застосовується, якщо ризики втрати товарів (запасів) були належно застраховані. У такому випадку суми одержаних страхових виплат враховуються при визначенні питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг у загальному обсязі постачання за відповідний звітний період.

Рішення про наявність обставин непереборної сили, перелік суб'єктів, що постраждали внаслідок таких обставин та терміни застосування спеціального режиму оподаткування без дотримання розміру питомої ваги, встановленої цим пунктом, визначаються обласними радами.

Досить неоднозначним, хоч і не критичним, питанням фінансово-правового регулювання для сільськогосподарських виробників став ризик виключення платника з реєстру суб'єктів спеціального режиму оподаткування ПДВ. Якщо сільськогосподарський виробник втрачає статус платника спеціального режиму оподаткування ПДВ, то, здійснюючи відповідаючу всім критеріям сільськогосподарську діяльність, такий платник має ризик сплати сум ПДВ, за результатами своєї діяльності до бюджету та не може залишати ці кошти у своєму розпорядженні.

На нашу думку, доцільно було виключити з ПК України імперативні приписи щодо виключення платника з реєстру, виклавши п. 209.12 у наступній редакції.

Платник виключається з реєстру у разі, коли:

а) подає заяву про зняття його з реєстрації як суб'єкта спеціального режиму оподаткування;

б) подає заяву про його реєстрацію як платника ПДВ на загальних підставах;

в) застовниками чи учасниками підприємства прийняте рішення про його припинення шляхом ліквідації або реорганізації;

г) таке підприємство визнано банкрутом у встановленому чинним законодавством порядку.

Дані зміни допогли б уникнути податкового ризику примусових дій органів державної влади стосовно сільськогосподарського виробника-суб'єкта спеціального режиму оподаткування ПДВ.

Аналізуючи сформовані у нормативно-правовій базі вітчизняного законодавства податкові ризики сільськогосподарського виробництва, на нашу думку, доцільно звернути увагу на наступне. У відповідності до змін, внесених до п. 15-2 розділу ХХ Перехідних положень ПК України, починаючи з 1 січня 2015 року, для сільськогосподарських виробників – експортерів вирощених безпосередньо ними окремих зернових та технічних культур, на зміну нульової ставки прийшов звільнений від ПДВ режим оподаткування [127]. Тобто, в 2015 році виробники зернових і технічних культур отримали ризик втрати права на податковий кредит. Враховуючи, що Україна є одним з найбільш помітних експортерів на світовому ринку сільськогосподарської продукції, невідшкодування ПДВ при експорті зернових і технічних культур досить відчутно впливає на стан сільськогосподарського виробництва та формує його податковий ризик.

На кінець 2015 р. позиція законодавців щодо зміни режиму ПДВ залишалася двозначною. З одного боку, представниками галузі сільського господарства лобіювалося питання збереження чинності норми ст.209 ПК України щодо того, що сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого виробника для

відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) поставальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Зазначені суми податку на додану вартість акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів [101].

З іншого боку, було очевидним, що залишення правового механізму спеціального режиму сплати ПДВ для сільськогосподарських виробників, призводило до податкового ризику держави, який проявлявся лише у фіскальній направленості коштів ПДВ до бюджету у період жорсткого бюджетного дефіциту у нашій державі.

Слід зазначити, що такий стан нормативно-правової невизначеності перспектив оподаткування значно доповнював вже існуючу систему фінансово-господарських ризиків у сільськогосподарської галузі та впливав на формування корпоративної виробничої стратегії її представників.

Виходячи з цього, в котре зазначаємо, що сформований державою за допомогою інструментів нормативно правового регулювання фактор існування постійного стану ризиковості щодо скасування пільг сільськогосподарським виробникам по сплаті ПДВ є очевидним з наступних причин. Відповідно до п.п. 4 п. 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» ПК України, спеціальний режим оподаткування сільгоспвиробників визначений до 31 грудня 2017 року [127]. Крім того, протягом 2015 року мали місце неодноразові спроби скасування такого спеціального режиму ПДВ для сфери сільськогосподарського виробництва. Зокрема, норми про скасування спеціального режиму ПДВ для сільгосптоваровиробників з 1 січня 2016 року містив законопроект №2173 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування ПДВ» [3].

Пропонувались також диференційовані підходи до розподілу нарахованих сум ПДВ у пропорціях, які залежать від операцій, які

призвели до виникнення такого ПДВ: при постачанні зернових та технічних культур: 85% – до державного бюджету, 15% – перераховується на спецрахунок; при постачанні продукції тваринництва: 20% – до державного бюджету, 80% – перераховується на спецрахунок; при постачанні інших с/г товарів/послуг: 50% – до державного бюджету, 50% – перераховується на спецрахунок [101].

Аналізуючи сформовані державою податкові ризики постійних негативних для сільськогосподарських виробників змін нормативно-правової бази спеціального режиму ПДВ, охарактеризуємо упорядковану нами певну системність змін, внесених до статті 209 ПК України.

1. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм» від 24.05.2012 р. внесено обмеження щодо отримання статусу використання спеціального режиму ПДВ шляхом заміни поняття «виходячи з частки використання таких товарів/послуг, основних фондів в операціях сільськогосподарського виробництва та відповідно в інших операціях» на «виходячи з питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг у загальній вартості усіх товарів/послуг, поставлених за 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів»[130]. З цією ж метою внесено доповнення щодо того, що у разі зміни напряму використання товарів/робіт, основних фондів платник податку проводить коригування податкового кредиту виходячи з вартості придбання товарів/послуг, балансової (залишкової) вартості основних фондів, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснено зміну напряму використання [130].

2. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. внесено зміни до п. 209.17. на рахунок того, що дія спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства поширюється на: вирощування будівельного лісу: посадка, підсадка саджанців, охорона лісу та

лісосік; вирощування молодого порослевого лісу та балансової деревини; вирощування лісосадивних матеріалів; вирощування різдвяних ялинок; вирощування рослинних матеріалів для плетіння [131]. На нашу думку, підтримуючи розвиток лісової галузі, декоративного рослинництва та рослинного дизайну, держава знижує можливості непрямой державної підтримки рослинницької та тваринницької галузей, які забезпечують продовольчу безпеку держави. Крім того є неможливим підтримка другорядних аграрно-виробничих сфер діяльності за рахунок стратегічно важливих та життєво необхідних галузей.

3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. визначив, що для перерахування суми податку із рахунку платника в системі електронного адміністрування податку на додану вартість на спеціальний рахунок платника в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, не пізніше ніж за три робочі дні до закінчення граничного строку, встановленого цим Кодексом для самостійної сплати податкових зобов'язань, надсилає органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр платників, в якому зазначаються назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника, звітний період та сума податку, що підлягає перерахуванню. На підставі такого реєстру орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриті рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, не пізніше останнього дня строку, встановленого цим Кодексом для самостійної сплати податкових зобов'язань, перераховує суми податку на спеціальний рахунок платника в установах банків та/або

в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів [134].

4. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» від 16.07.2015р. внесено доповнення наступного змісту. Для акумулювання коштів сільськогоспо-дарські підприємства зараховують кошти на власні рахунки в системі електронного адміністрування податку, відкриті для перерахування коштів на спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів. Кошти, зараховані на такі рахунки в системі електронного адміністрування податку, автоматично протягом операційного дня, перераховуються органом, який здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств, відкриті в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Сільськогосподарські підприємства-суб'єкти спеціального режиму оподаткування у строки, встановлені Кодексом для самостійної сплати податкових зобов'язань, повинні забезпечити перерахування на їх рахунок у системі електронного адміністрування податку, коштів у розмірі, достатньому для перерахування на спеціальний рахунок на підставі поданої податкової декларації, в якій відображаються результати діяльності в межах спеціального режиму оподаткування протягом звітного періоду [135].

Даними змінами, на нашу думку, було значно підвищено податковий ризик адміністрування ПДВ для сільськогосподарських виробників, зокрема, термін отримання платником податків грошових коштів та можливість вільно розпоряджатися ними у межах задоволення господарсько-економічних потреб, визначених чинним законодавством.

Охарактеризована тенденція систематичного нарощування державою ризиків спеціального режиму сплати ПДВ для виробничої сільськогосподарської (тепер і лісової галузі), однозначно свідчила

про поступово формовану перспективу ризику втрати такого способу непрямої державної фінансової підтримки. Тому відповідні норми повинні бути скасовані в тій частині, яка унеможлиблює існування спеціального режиму сплати ПДВ як способу непрямої державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р., на наше переконання, сформовано критичний податковий ризик існування сільськогосподарського виробництва. Згідно з п. 209.2. позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначалася:

- за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва) підлягала перерахуванню: до державного бюджету – у розмірі 50 відсотків; на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 50 відсотків;

- за операціями із зерновими і технічними культурами підлягала перерахуванню: до державного бюджету – у розмірі 85 відсотків; на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 15 відсотків;

- за операціями з продукцією тваринництва підлягала перерахуванню: до державного бюджету – у розмірі 20 відсотків; на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, – у розмірі 80 відсотків (п.п. 209.2.1) [136].

Ще одним видом податкового ризику став той факт, що у разі якщо товари/послуги, основні фонди, виготовлені та/або придбані, використовуються сільськогосподарським підприємством частково для виробництва сільськогосподарських товарів/послуг, у тому числі зернових і технічних культур, та/або продукції тваринництва, а частково для інших товарів/послуг, сума сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляється виходячи з питомої ваги вартості таких сільськогосподарських товарів/послуг у загальній вартості всіх товарів/послуг, поставлених за 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів (209.15.1) [127].

На нашу думку, необхідно також звернути увагу на сформовані ризики оподаткування ПДВ платників єдиного податку 4 групи у 2016 році.

Платники єдиного податку 4 групи могли зареєструватися платниками ПДВ. Для таких підприємств застосовувався спеціальний режим оподаткування ПДВ. До 2016 року такі платники ПДВ акумулювали всю суму ПДВ на спеціальних рахунках у банках, куди перераховувалися суми ПДВ згідно поданих декларацій. Після започаткування електронного адміністрування ПДВ з липня 2015 року для таких платників додатково до основного рахунку в системі електронного адміністрування (куди перераховувалися суми ПДВ за операціями не в межах спеціального режиму оподаткування) створено ще один рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ – для операцій за спеціальним режимом оподаткування. На протязі одного операційного дня після зарахування коштів на такий рахунок вся сума ПДВ перераховувалась на спеціальні рахунки підприємства для акумулювання сум ПДВ.

З 2016 року замість одного рахунку по операціях в межах спеціального режиму оподаткування відкривались додаткові рахунки по різних операціях. Зокрема:

- рахунки в системі електронного адміністрування податку, призначені для перерахування коштів до Державного бюджету України та на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/

або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, для здійснення операцій з постачання сільськогосподарських товарів/послуг (крім зернових і технічних культур та продукції тваринництва, визначеної у пункті 209.19 статті 209 цього Кодексу), за балансовим рахунком 3753 розподіл сум ПДВ відбувається в пропорції 50% – до бюджету, 50% – на спеціальні рахунки підприємства;

- рахунки в системі електронного адміністрування податку, призначені для перерахування коштів до Державного бюджету України та на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, для здійснення операцій з постачання зернових та технічних культур, визначених у пункті 209.19 статті 209 Кодексу, за балансовим рахунком 3754 – розподіл сум ПДВ відбувається в пропорції 85% – до бюджету, 15% – на спеціальні рахунки підприємства;

- рахунки в системі електронного адміністрування податку, призначені для перерахування коштів до Державного бюджету України та на їх спеціальні рахунки, відкриті в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, для здійснення операцій з постачання продукції тваринництва, визначеної у пункті 209.19 статті 209 Кодексу, за балансовим рахунком 3755 – розподіл сум ПДВ відбувається в пропорції 20% – до бюджету, 80% – на спеціальні рахунки підприємства [135].

З 01 січня 2016 року при здійсненні операцій з продажу зернових та технічних культур (згідно з позицій УКТ ЗЕД 1001-1008, 1205, 1206), продукції тваринництва (згідно з позицій УКТ ЗЕД 0102, 0401), а також інших сільськогосподарських товарів потрібно поповнювати відповідний рахунок, звідки автоматично протягом наступного операційного дня за днем, в якому кошти надійшли на такі рахунки, кошти перераховувались у відповідності до здійсненої операції на рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ та на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств, відкриті в

установах банків та/або в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів. Кошти, зараховані на будь-який із вказаних вище рахунків, а при автоматичному перерахуванні частини цих коштів на «загальний» рахунок в системі електронного адміністрування ПДВ ця частина повторно не включається в розрахунок вказаного показника. Платники податку отримують повідомлення про відкриття таких рахунків після 01 січня 2016 року за допомогою електронного повідомлення про відкриття рахунків у банківських установах за допомогою своїх програмних засобів для подання звітності в електронному вигляді [137].

Також слід зазначити, що одним із доленосних факторів формування податкових ризиків сільськогосподарського виробництва стали ризики державного міжнародного співробітництва. Виходячи з цього, на сучасному етапі, комплекс правових механізмів підтримки однієї з основних галузей національної економіки знаходиться під реальною загрозою. Зокрема, у оновлений текст меморандуму про співпрацю України та Міжнародного валютного фонду була внесена норма про необхідність скасування пільг для сільськогосподарських виробників зі сплати ПДВ із 2016 року р [180]. Саме в зв'язку з текстом меморандуму, КМ України вніс на розгляд ВР України поправки до ПК України, що передбачали ліквідацію спеціального режиму оподаткування за ПДВ для сільського господарства, оскільки за підрахунками уряду такі заходи дадуть змогу забезпечити додаткові доходи в обсязі 0,3% ВВП [139].

Отже, згідно з підп. 4 п. 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» ПК України з 1 січня 2017 року втратила чинність стаття 209 Кодексу, яка регламентує умови застосування спецрежиму сільськогосподарськими товаровиробниками. Правовими наслідками таких змін для сільськогосподарських товаровиробників стали ризики:

- скасування реєстрації суб'єктів спецрежиму та переведення їх на загальну систему оподаткування;

- закриття рахунків в системі електронного адміністрування ПДВ, які були додатково відкриті відповідно до пункту 209.2 статті 209 Кодексу;

- обмеження терміну реєстрації податкових накладних, складених сільгоспвиробниками за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг в межах спецрежиму;

- перенесення від'ємного значення різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, що сформувалася в результаті здійснення сільськогосподарської діяльності, до податкової декларації з податку на додану вартість, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом.

Зазначене стосується всіх сільськогосподарських підприємств, що до 1 січня 2017 року застосовували спеціальний режим оподаткування відповідно до статті 209 Кодексу, включаючи платників, які були зареєстровані як суб'єкти спецрежиму, так і тих, які відповідно до пункту 209.18 статті 209 Кодексу відповідали критеріям, визначеним статтею 209 Кодексу, але не обрали спецрежиму, та залишали суми ПДВ від реалізації сільськогосподарської продукції у власному розпорядженні.

На нашу думку, яка є власне підтримкою позиції значної кількості науковців у сфері правого регулювання оподаткування суб'єктів сільськогосподарського виробництва та самих виробників, є необхідним відновлення спеціальних режимів оподаткування ПДВ сільськогосподарських товаровиробників, що дасть можливість продовжити стабільний розвиток даного стратегічного сектору економіки нашої держави. Адже завдяки дії цих режимів, в Україні відродилася та активно розвивається галузь рослинництва та має значні перспективи на подальший розвиток галузь тваринництва та переробна галузь.

Спеціальні режими оподаткування ПДВ результатів виробничої діяльності у сільському господарстві були доповненням, а в переважній більшості випадків і заміною, прямої бюджетної підтримки, яка є нижчою порівняно з державами СНД та значно меншою, ніж у

країнах ЄС. Існування таких режимів давало можливість сприяти формуванню інвестиційної привабливості та створити умови для розвитку сільськогосподарського підприємництва в нашій державі. Підтвердженням такої перспективи є щорічне зростання надходжень від сільськогосподарських виробників до бюджетів усіх рівнів, зокрема у 2014 році – 36,1 млрд. грн. [196].

Крім того, спеціальні режими оподаткування ПДВ реалізувались автоматично – без втручання будь-яких органів виконавчої влади, що має важливе значення у спрощенні податкових відносин у галузі сільського господарства, зменшує трудомісткість і витрати на адміністрування податків. Позитивний вплив таких спецрежимів є особливо відчутним в умовах сучасної фінансової кризи та обмеженого фінансування потреб на розвиток сільськогосподарського виробництва за рахунок прямих дотацій із бюджету, обмеженого доступу до банківських кредитів та зростання цін на основні матеріально-технічні ресурси.

Виходячи з цього, попередня державна податкова політика у сфері сільськогосподарського виробництва базувалась на тому, що спеціальний режим ПДВ повинен був діяти для сільськогосподарських товаровиробників до 1 січня 2018 року [180]. Водночас, органи влади України, намагаючись сформувані привабливі умови для залучення кредитних ресурсів від міжнародних фінансових інституцій та продемонструвати зменшення рівня дотаційного навантаження на бюджети усіх рівнів, взяла на себе зобов'язання перед МВФ скасувати існуючі пільгові механізми оподаткування ПДВ виробників сільськогосподарської продукції з 1 січня 2017 року.

Більш помірну позицію, займало МінАП, яке пропонувало поетапне скасування спеціального режиму сплати ПДВ для сільськогосподарських виробників, а саме частину коштів ПДВ у розмірі 10% направити до спеціального фонду Державного бюджету з подальшим використанням їх на державну підтримку галузей агропромислового комплексу України і, в першу чергу, на підтримку галузі тваринництва, малих і середніх сільськогосподарських товарови-

робників. Тобто перехід сільськогосподарських підприємств на загальну систему оподаткування ПДВ планувалося здійснити поетапно, запровадивши зміни до Податкового кодексу України з 1 січня 2016 року [101].

Проведені авторські наукові дослідження у царині правового регулювання оподаткування суб'єктів сільськогосподарського виробництва призводять до висновку, що раціональним є відновлення дії статті 209 ПК України (щодо спеціального режиму оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства) у частині збереження пільг для фермерських господарств та невеликих сільськогосподарських товаровиробників, які мають у власності чи користуванні землі із площею до 3 тис. га і річною виручкою до 50 млн. грн., оскільки таких виробників в Україні налічується «близько 98% від числа всіх зареєстрованих в Україні» [165]. Суб'єкти сільськогосподарського виробництва, які не відповідають встановленим критеріям (особливо аграрні холдинги з площами земель понад 50 тис га) можуть бути переведені на загальну систему оподаткування ПДВ, хоча і такі зміни не є раціональними у даний час та не призведуть до суттєвого зростання доходів бюджетів усіх рівнів по ряду причин.

Таким чином, під ризиком небажаних змін норм податкового законодавства слід розуміти небезпеку для суб'єктів податкових правовідносин понести фінансові та інші втрати, пов'язані з процесом оподаткування внаслідок негативних відхилень, заснованих на діючих і перспективних нормах права, з розрахунку яких приймаються зазначені зміни, а також в результаті дій або бездіяльності органів держави чи бездіяльності органів держави та органів місцевого самоврядування. Ризиковість внесення небажаних змін у механізм оподаткування виробничої сільськогосподарської діяльності являється, спричиненою невизначеністю, економіко-правовою ситуацією на внутрішньому і зовнішньому аграрних ринках та в цілому в економіці країни. При таких умовах, очевидним є негативний ефект для розвитку галузі, а переважну більшість конкретних подій і спо-

собів поведінки суб'єктів господарювання неможливо з достатньою достовірністю передбачити і спрогнозувати.

За переконанням авторського колективу даної монографії спеціальний режим оподаткування ПДВ був ефективною та дієвою системою непрямой державної фінансової підтримки вітчизняних виробників сільськогосподарської продукції, яка виконує захисну та підтримуючу функцію. Спеціальні режими оподаткування ПДВ, як врегульовані нормами фінансового права форми непрямой податкової підтримки, направлені на вилучення сільськогосподарських виробників із системи сплати ПДВ з метою уникнення податкових ризиків, пов'язаних з даною складною системою оподаткування. Вилучення до бюджету сум ПДВ, які використовувались платниками спецрежиму на власні фінансово-господарські потреби, є податковим ризиком сільськогосподарського виробництва, тому вимагає нового ретельного вивчення і відновлення у такому стратегічному виробничому секторі економіки, який є сільське господарство. Крім того, скасування таких податкових пільг є ризиком втрати малих і середніх сільськогосподарських виробників або здійснення ними уникнення оподаткування і навіть може завдати шкоди відносно стабільному, в сучасних економічних умовах, процесу розвитку сільського господарства.

Висновки до розділу 2

1. Проаналізовані існуючі у фінансово-правовій науці полярні позиції щодо доцільності класифікації податкових ризиків, дали можливість визначити не обхідність подальшого опрацювання галузевих особливостей та специфіки податкових ризиків сільськогосподарського виробництва. Визначено основною метою правового регулювання ризиків, необхідність захисту сільськогосподарського виробника-платника податків від посилення державою податкового тиску, однак необхідним також є уникнення податкових ризиків

держави, які виникають у результаті свідомих та умисних дій платника щодо ухилення від оподаткування.

2. Визначені сільськогосподарські податкові ризики щодо оподаткування податком на прибуток підприємств та податком на доходи фізичних осіб як основними податками загальної системи оподаткування. Дослідження ризиковості загальної системи оподаткування надали можливість визначити види податкових ризиків держави та сільськогосподарських виробників, а також окреслити спільні фінансові ризики. Основними елементами ризиковості загальної системи є нечітке законодавче регулювання ряду питань та різне трактування нормативних актів органами держави та платниками, що призводить до ризиків неналежного оформлення у податковій звітності результатів діяльності. Запропоновано подальше удосконалення правового механізму спеціальної системи оподаткування щодо уникнення сільськогосподарських податкових ризиків та надано конкретні пропозиції.

3. Спрощена система оподаткування значно знижує рівень ризиковості сільськогосподарської виробничої діяльності. Однак, потребують подальшого удосконалення правові механізми уникнення існуючих податкових ризиків, серед яких: заборони реєстрації платником єдиного податку суб'єктів, які мають податковий борг та інших ризиків; недотримання принципу рівності платників; не врахування фінансового стану платника при визначенні суми податку; не забезпечення державою прибутковості діяльності виробника тощо. Все це дало можливість сформулювати пропозиції щодо внесення змін у ПК України щодо ліквідації зазначених ризиків. Також запропоновано органам ДФС України створення єдиної бази податкових порушень сільськогосподарських виробників як узагальнення результатів контролю, систематизації недоліків податкового законодавства, що дасть змогу знизити рівень ризиковості та визначати майбутні сільськогосподарські податкові ризики.

4. У системі оподаткування сільськогосподарського виробництва значною проблемою є ризики державного регулювання та

повного скасування механізму спеціального режиму оподаткування ПДВ. Формування ризиків здійснюється шляхом постійних змін законодавства щодо обмеження ПДВ-підтримки: виплати дотацій в межах суми ПДВ; зміни нульової ставки та звільнення від режиму оподаткування ПДВ виробників-експортерів окремих зернових та технічних культур; вилученням частини сум ПДВ до бюджету тощо. Встановлено також як не позитивний фактор формування таких ризиків – міжнародне фінансово-кредитне співробітництво, при якому міжнародні фінансові інституції примусили органи законодавчої влади нашої держави ліквідувати з 01.01. 2017 року спеціальний податковий режим сплати податку на додану вартість для галузі сільськогосподарського виробництва. Визначається доцільним уникнення міжнародних факторів формування ризиковості та обґрунтовується необхідність відновлення ПДВ-режимів, які впливають на спрощення податкових відносин у галузі сільського господарства, а їх фінансова складова особливо відчутна в умовах сучасної кризи та обмеженого фінансування галузі сільськогосподарського виробництва із бюджету, обмеженого доступу до банківських кредитних ресурсів, зростанні цін на основні матеріально-технічні виробничі ресурси.

РОЗДІЛ 3.

ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УНИКНЕННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

3.1. Формування механізму регулювання фінансових ризиків сільськогосподарської галузі у фінансовому праві

Однією з ключових передумов подальшого правового регулювання національної податкової системи має стати сформований дієвий механізм «забезпечення грошово-фінансової стабільності в умовах відкритості економіки та глобалізації фінансових ризиків» [103, с. 68]. Адже, правове забезпечення уникнення податкових ризиків на сьогодні є досить актуальною проблемою, успішне вирішення якої повинно бути здійснено базуючись на виважених результатах ґрунтовних наукових досліджень.

В.В. Коваленко зазначає, що глибоке теоретичне розуміння та наукова інтерпретація, що базуються на міждисциплінарних засадах, відкривають широкі перспективи системного розуміння реалій у фінансовій сфері і, як наслідок – своєчасне передбачення кризових явищ [65, с. 6].

Лише науково обґрунтована система оподаткування виробничої сільськогосподарської діяльності, як одного із основних секторів виникнення фінансових ризиків, може трансформуватись від фіскальної до такої, що забезпечує належний рівень існування та розвитку виробничої галузі. Адже недооцінка та пряме ігнорування правового забезпечення мінімізації всього комплексу фінансових ризиків значною мірою зумовили системні та руйнівні прояви у галузі сільськогосподарського виробництва, кожен самостійний суб'єкт якої зазнає суттєвих фінансових втрат при оподаткуванні.

Системні фінансові ризики сільськогосподарського виробництва належним чином не досліджені вітчизняними науковцями, зокрема фахівцями у галузі фінансового права. Відсутність по даній проб-

лематиці системних теоретичних узагальнень, доповнених необхідним практичним аналізом, є сам по собі також відповідним фактором, що формує ризики розвитку сільськогосподарської виробничої галузі. В сучасних умовах розв'язання зазначених фундаментальних проблем є необхідним для успішного і всебічного пізнання розвитку фінансової сфери нашої держави. Ґрунтовні узагальнення щодо фінансових ризиків мають виникати у результаті дослідження фактичного і теоретичного матеріалу та на підставі здобутих науковцями теоретичних результатів та рекомендацій фахівців, які зайняті практичною діяльністю у відповідних сферах сільського господарства. На нашу думку, лише органічне поєднання зазначених підходів і методів може гарантувати системну категоріальну характеристику і науково обґрунтоване понятійне визначення фінансових ризиків.

Вивчаючи конкретну проблемну ситуацію в контексті наявного ризику, важливо знайти той алгоритм, який дасть змогу максимізувати позитивні сторони і водночас мінімізувати ті моменти, які можуть викликати негативні наслідки [66, с.7]. Тобто, для уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва необхідно приділити значну увагу правовим механізмам мінімізації фінансових ризиків та визначити конкретні дієві правові інструменти як у загальній державній ринковій інфраструктурі так і на рівні конкретного сегменту економіки нашої держави.

Отже, враховуючи надбання сучасної фінансово-правової та економічної наук, зазначимо, що основними фінансово-правовими інструментами регулювання фінансових, так як і податкових, ризиків є: уникнення ризику, зниження ступеня ризику (мінімізація), прийняття ризику [4, с.76; 7, с. 96; 13, с. 37; 29, с. 166; 40, с. 56]. Виходячи з цього, обґрунтуємо необхідність подальшої роботи щодо детального правового регулювання фінансових ризиків сільськогосподарського виробництва.

В такому контексті, на нашу думку, уникнення фінансового ризику для виробника, зокрема у частині оподаткування, означає

відмову від здійснення сумнівних з точки зору держави фінансових операцій, або ризикових операцій, порядок та механізм оподаткування яких, по різному трактуються контролюючими органами та платниками податків. Такий принцип дозволяє майже повністю уникнути невизначеності та можливих фінансових втрат, що виникнуть у процесі оподаткування. Однак, відмова від податкового ризику може призвести до виникнення інших фінансових ризиків, зокрема втрати прибутку, неможливості виконати зобов'язання по сплаті ПДВ тощо. Проте загальною тенденцією уникнення фінансового ризику у процесі сільськогосподарського виробництва є зниження ступеня фінансового ризику, в свою чергу, передбачає скорочення ймовірності та об'єму фінансових та матеріальних втрат у процесі оподаткування.

Розглянемо більш детально поняття «прийняття ризику», що означає залишення всього або частини фінансового ризику за сільськогосподарським виробником, тобто на його відповідальності. Прийняття ризику може виникнути при виборі протиправної поведінки, яка полягає в ухиленні від сплати податків та обходу нарахування, декларування та сплати податків. Типовим способом прийняття ризику для сільськогосподарських платників є недотримання критеріїв спрощеної системи оподаткування єдиним податком та вимог спеціальних режитів оподаткування ПДВ, що детально проаналізовано у другому розділі даного монографічного дослідження, а також приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування або незаконне користування пільгами тощо.

При опрацюванні матеріалів у ході роботи над даним монографічним дослідженням, авторським колективом здійснено наступні узагальнення. Зокрема, комплексною категорією, яка містить ознаки мінімізації та прийняття ризику є обхід податків, як правомірна поведінка платника податків у процесі податкового планування з метою зниження сум сплати податків в передбачуваний податковим законодавством спосіб, тобто без застосування незаконних спеціальних заходів їх заниження. Межа між податковим плануванням і ухилень-

ням від сплати податків є очевидною та чітко відділяє правомірні дії від правопорушення. Однак, по причині ризиків різного трактування окремих мінімізуючих податково-правових норм державними фіскальними органами та платниками податків, останні, які використовують методи податкового планування для зниження рівня податкового навантаження, найчастіше стають суб'єктами адміністративних та кримінальних податкових переслідувань, хоч фактично не здійснюють правопорушень. Для уникнення вище зазначеної ситуації, на наше переконання, сільськогосподарський виробник повинен здійснювати тільки фінансово-господарські операції, при яких фінансові ризики не виникають.

Аналізуючи наукові позиції щодо уникнення чи мінімізації ризиків, хочемо звернути увагу на окремі положення наукових досліджень щодо поділу способів ухилення від оподаткування. Однозначною у науці фінансового права є позиція щодо неприйнятності забезпечення уникнення чи мінімізації податкових ризиків при допомозі кримінально караних дій пов'язаних з порушенням норм податкового права, що узагальнені у статті 212 КК України [77].

Однак, дії платників податків пов'язані з ухиленням від податків шляхом порушення цивільно-правового, адміністративного, трудового, митного та податкового законодавства (неправильне відображення операцій у бухгалтерському та податковому обліку, укладання фіктивних договорів, переформування договорів після їх виконання, заниження вартості ввезених через митницю товарів, помилки виконавців при обчисленні податкових платежів тощо) вважаються окремими науковцями некримінальними та такими, що прийнятні у процесі оподаткування, оскільки ведуть до певного збереження фінансових та матеріальних ресурсів платника податків не завдаючи істотної шкоди посадовим чи службовим особам та фізичним особам-підприємцям [23, с.70; 30, с.205; 53, с. 63; 54, с. 114].

На нашу думку, застосування будь-якого незаконного механізму зменшення податків спричиняє негативні наслідки як для економіки держави, так і для суспільства у цілому. При цьому бюджети всіх

рівнів недотримують кошти, і як один з наслідків, держава обмежує спеціальні (пільгові) режими оподаткування сільськогосподарського виробництва, знижуючи рівень державної підтримки стратегічної для нашого суспільства галузі національної економіки.

Виходячи з цього та враховуючи загальну теоретичну проблематику, виникає першочергове завдання уточнення та поглиблення наявних категорій і понять як загальної та і особливої частин фінансового права, що мають загальнотеоретичне і практичне значення. В першу чергу, це стосується фінансових ризиків, виявлення й уточнення їх характерних ознак сприятиме посиленню регулюючого впливу держави та розвитку, а не скороченню, інструментів державної фінансової прямої та непрямой підтримки сільськогосподарської виробничої галузі.

Подальша практична реалізація наукових досягнень, на нашу думку, неможлива без формулювання загального принципу правового регулювання фінансових ризиків сільськогосподарського виробництва, який полягає у встановленні державою у фінансовій діяльності виробників відповідних правил і заборон, які не спричинятимуть фінансових збитків державі і самому виробнику.

А.Т. Ковальчук зазначає, що подібний основоположний принцип прагне реалізувати кожна держава у своєму законодавстві, але у жодному не досягнуто повної досконалості – не лише з причин надзвичайної різноманітності можливих ризиків, а в основному через неможливість досягнення повного компромісу у дилемі дотримання свободи особистості і недопущення завдання шкоди іншим [69,с.72].

На нашу думку, досягнення найбільш можливого ступеня компромісу між державою та платником податків, зокрема у вітчизняній галузі сільськогосподарського виробництва, можливе при науковому обґрунтуванні питання ризиковості представниками фінансово правової науки. Адже будь який суб'єкт підприємницької діяльності може недооцінювати власні фінансові ризики та навпаки переоцінює власні можливості у конкретній справі подолання ризиків суспільно-

економічного середовища. У тих випадках, коли такий суб'єкт схильний недооцінювати власні фінансові ризики, то масовий вияв відповідних ризиків може загрожувати фінансовим державним інтересам. Тому держава, спираючись на наукові дослідження та сформовані науковцями висновки і рекомендації, на законодавчому та підзаконному нормативному рівнях повинна закріпити цілісну систему регулювання фінансових ризиків. Кожен такий ризик повинен бути вивчений на основі глибокого і всебічного аналізу з метою надання пропозицій конкретних шляхів, способів і механізмів вирішення завдання.

Однак зазначена пропозиція до даного часу не знайшла своєї практичної реалізації. Як цілком слушно зазначає Г. Колодко: «Державні рішення не спираються на наукові рекомендації. Дескриптивна і наукова складові державних рішень органічно не поєднані. Не в останню чергу через це управлінські заходи, як виявляється, наповнені ризиками і тому не завжди підтверджують дієвість і макроекономічну раціональність економічної політики» [75, с. 107].

З наведеного матеріалу є очевидним подальший розвиток системи правового забезпечення уникнення та мінімізації фінансових ризиків шляхом організаційних та функціональних змін у системі заходів. Самі зміни повинні бути націлені на мінімізацію факторів невизначеності і їх негативних наслідків. Проте, на даний час, для фінансово-економічного середовища України характерним є посилення впливу факторів невизначеності практично у всіх сферах національної економіки, в тому числі і у сфері сільськогосподарського виробництва. Така ж невизначеність присутня у діяльності законодавчих та виконавчих владних органів, які повинні актуалізувати дієвість фінансово-правового регулювання шляхом мінімізації ризиків учасників ринкових процесів. Певна хаотичність присутня і у вітчизняних наукових працях щодо даної проблематики.

Як слушно зазначає В.В. Коваленко, що при характеристиках фінансових ризиків, кожен дослідник прагне сформулювати власне, відмінне від інших категоріальне визначення причин, сутності, квалі-

фікаційних ознак фінансового ризику. Звідси розмитість визначень, надмірний плюралізм у підходах до типології ризиків, а це, у свою чергу, зумовлює фактичну втрату орієнтації у способах визначення об'єктивно існуючих зв'язків і залежності та конкретну сегментацію [66, с. 86].

Проаналізований матеріал дослідження показує, що невизначеність правового регулювання та постійна направленість національного законодавства на збільшення рівня податкового тиску є характерною особливістю, що супроводжує процес сільськогосподарського виробництва, переробки та реалізації продукції.

Чинники невизначеності породжують фінансові ризики, серед яких:

- принципова неможливість передбачення ринкових ситуацій, по причині того, що розвиток таких ситуацій не обов'язково і не завжди здійснюється в одному напрямі;

- складність встановлення причинно-наслідкових зв'язків у існуванні складної галузевої системи;

- неповнота інформаційного забезпечення щодо можливих неочікуваних ризиків;

- суперечливість, тенденційність, низька професійність експертно-аналітичного забезпечення системних характеристик фінансових ризиків.

В даний час дослідження ризиків саме у фінансово-правовому контексті стає особливо актуальним, оскільки зумовлене гострою необхідністю покращення фінансово-економічної ситуації у вкрай складному ризиковому середовищі, яким є сільське господарство і його базові складові, особливе місце серед яких займає виробнича діяльність.

Власні наукові дослідження дають всі підстави дотримуватись тієї позиції, що найважливішою умовою ефективного уникнення фінансових ризиків сільськогосподарського виробництва є своєчасне виявлення таких ризиків чи мінімізація їх негативного впливу. Це передбачає формування необхідної законодавчої бази, недоскона-

лість якої порушує базові принципи рівної правоздатності та сприяє вчиненню протиправних діянь у фінансовій сфері, основним з яких є ухилення від оподаткування.

А.Т. Ковальчук зазначає, що у ринкових умовах фінансові відносини між юридичними особами (незалежно від того, держава це чи корпорація, окреме підприємство чи компанія) мають будуватися саме на засадах рівноправності та однакової правоздатності. І саме потребу в таких умовах, закріплених законодавчо, ринкове середовище відтворює постійно [71, с. 48].

Процес постійних нормативно-правових змін щодо державної підтримки сільського господарства породжує нові проблеми сучасного і повного врахування фінансових ризиків. У прикладному аспекті проблематика фінансових ризиків зумовлена об'єктивною необхідністю аналізу та правового регулювання широкого спектру невизначеностей, які супроводжують функціонування державних фінансових інститутів та діяльність суб'єктів сільськогосподарського виробництва. На основі цього нами розглядаються фінансовий ризик як об'єкт формування та вияву суперечливих інтересів, що зумовлює потребу аргументувати важливість їх регулювання в інституційно-регулятивному аспекті, тобто насамперед нормами фінансового права.

Теоретичні дослідження та практична ситуація суспільно-економічного розвитку дають можливість узагальнити, що ризик є досить широке поняття, специфічний предмет наукового дослідження, що має свій статус. На базі результатів дослідження даного предмету впродовж кількох десятиліть інтенсивно формується окрема наука про економічний ризик, що дістала назву ризикологія та визначається як наука про закони й закономірності діяльності цілепокладаючих і цілездійснюючих систем стосовно виявлення можливих загроз, які можуть проявлятися у майбутній діяльності [167, с. 9].

У системі принципів ризикології Є.І. Ходарківський, визначає рівні:

1. Методологічні принципи, тобто принципи, що визначають концептуальні положення, які є найзагальнішими і відносно мало залежать від специфіки виду ризику. Це зокрема такі принципи як однотипність, позитивність ризиків, об'єктивність і суб'єктивність оцінок міри ризику, коректність, комплексність, взаємозалежність тощо.

2. Методичні принципи, тобто принципи, що безпосередньо пов'язані з видом діяльності, його специфікою, системою цінностей, конкретно-історичною ситуацією, кількісною оцінкою його міри, моделюванням та прогнозуванням тощо. Серед цих принципів можна виокремити такі: дисонансування ризиків, різне сприйняття та суб'єктивне ставлення до ризиків, динамічність, узгодженість у часі тощо.

3. Операційні принципи, тобто принципи, що безпосередньо пов'язані з достовірністю, ступенем однозначності та повноти і можливістю її опрацювання. Серед цих принципів можна виокремити, кількісну міру ризику тощо [167, с. 13–14].

П.С. Пацурківський, адаптуючи суто економічну науку до фінансово-правових відносин, надає коротку загальну характеристику ризикології, зазначаючи, що це наука про те, що необхідно робити зараз і в майбутньому, щоб досягти успіху за мінімальних зусиль [121, с. 242].

Використовуючи надбання таких науковців як Є. І. Ходарківський, та О. М. Віленчук [167], С. К. Содномова [170], Л. М. Темпан [174], Н. Роберт [197] та інших у визначеній сфері дослідження, спробуємо надати обґрунтовану характеристику фінансово-правової складової ризикології шляхом формулювання понять про об'єкт, та суб'єкт ризику, а також та систематизування системо утворюючих факторів ризиковості.

Отже, об'єктивність ризику у фінансово-правовій сфері ґрунтується на тому, що він існує через об'єктивні притаманні правовій категорії суперечності, невизначеності, нечіткості, відсутності вичерпної інформації. Суб'єктивність ризику зумовлюється тим, що в фінансово-правових відносинах у сфері сільськогосподарського ви-

робництва діють різного ступеня професійності фахівці з різним досвідом, психологією, інтересами кінцевого результату діяльності, схильністю чи несхильністю до ризику тощо.

Доцільним є визначити основні складові характеристики сформованого державою у процесі нормотворчої діяльності фінансового ризику сільськогосподарського виробництва.

1. *Постійність формування державою ризику.* Тобто, ризик не є випадковим результатом діяльності, а це – об'єктивна реальність буття сільськогосподарського виробника, який вдосконалює умови свого існування в державному середовищі, що постійно трансформується. Можливість соціальних, правових і політичних змін, які можуть несприятливо вплинути на функціонування і розвиток відповідних систем і стосуються інтересів суб'єктів господарювання завжди сприймаються як ризик, що може містити потенційні фінансові, матеріальні, соціальні, збитки та загрозу зниження ефективності виробництва, зростання соціальної напруженості, можливих інших небажаних наслідків.

2. *Неможливість передбачення пропонованого державою ризику.* Тобто, ризиком обтяжені передбачення, прогнози, оскільки майбутнє стосовно фінансово-правових процесів платником податків неможливо максимально передбачити. На противагу довгогривалому процесу досягнення фінансово-економічних результатів від процесу виробництва сільськогосподарської продукції, зміни у процесі оподаткування (не на користь сільськогосподарських виробників) приймаються державою миттєво. Прикладом цьому є, зокрема, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» прийнятий 24 грудня 2015 року [133].

3. *Ризик як помилковість оцінювання анонсованих державою, проте не узаконених змін.* Такий ризик пов'язаний з очікуваннями суб'єктами сільськогосподарського виробництва негативних рішень державних органів, зокрема, щодо зменшення рівня державної фі-

нансової підтримки, збільшення рівня податкового навантаження та скасування податкових пільг. В такій ситуації відсутній ризик для тих суб'єктів господарювання, котрі не мають власної зацікавленості щодо функціонування і розвитку належного правового регулювання певної фінансово-господарської системи. На нашу думку, держава перекладає відповідальність нераціонального витрачання бюджетних коштів чи адміністрування податків на конкретну групу платників та на суспільство у цілому.

4. Зміна структури та міри ризику у часі під впливом змін суспільного середовища. Тобто необхідно досліджувати ризик як такий, структура та кількісна міра якого постійно змінюється з розвитком не тільки фінансових, а й суспільних відносин. Структура та міра ризику залежить від багатьох системних ефектів, які важко контролювати та передбачити для вироблення раціональної корпоративної податкової політики. Чим вищий ступінь впливу сукупності різних ефектів на фінансово-правові процеси, тим важче передбачити з необхідною вичерпністю та точністю динаміку відповідної системи та міру впливу ризику.

5. Вимірювання ризику ґрунтується на загально-методологічних положеннях. Стосовно кількісної оцінки ступеня фінансового ризику, то вимірюваними властивостями фінансово-правових систем повинні бути такі характеристики структури стану чи поведінки цих систем та їх зовнішнього середовища, котрі дозволять віднайти і деталізувати за потенційно можливими наслідками майбутні стани чи траєкторії поведінки законодавчих органів. Виявлення таких властивостей є предметом якісного аналізу ризику і ґрунтується на виявленні ключових змінних (чинників ризику), потребує наукових підходів до ідентифікації видів і типів ризику. Методологічні засади та методичні аспекти до такого аналізу викладені у низці наукових джерел, та вимагають подальшого узагальнення [35; 36; 50; 59].

Спираючись на вище викладені дослідження, на нашу думку, має право на існування самостійний розділ фінансово-правова ризикологія. Оскільки фінансове право – це сукупність правових норм,

що регулюють суспільні відносини в сфері формування, розподілу й використання централізованих і децентралізованих грошових фондів держави та територіальних громад [183, с.40], а податок – це обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платника податку [127]; то в науці фінансового права необхідно використовувати термін фінансово-правова ризико-логія як розділ науки фінансового права про фінансові ризики держави та суб’єктів господарювання, а податковий ризик слід вважати інструментом фінансово-правової ризикології.

Крім того, необхідно сформулювати визначення фінансового ризику, як фінансово-правової категорії, котра відображає характерні особливості сприйняття зацікавленими суб’єктами фінансових відносин об’єктивно існуючих невизначеності та конфліктності. Дійсно, ризик можна вважати фінансово-правовою категорією, яка відображає невизначеність, невпевненість, у фінансових відносинах і обумовлює особливості їх сприйняття сільськогосподарськими виробниками.

При цьому ризик слід визначати як поєднання трьох базових елементів:

- а) події, пов’язаної з виробничою діяльністю суб’єкта господарювання;
- б) ймовірний характер появи ризику;
- в) наслідків, що негативно впливають на діяльність підприємства та проявляються у потенційних збитках фінансових ресурсів [167, с. 174].

Слід також зазначити, що особливістю фінансового ризику за ринкових умов є те, що суб’єкт сільськогосподарського виробництва повинен досить усвідомлено йти на ризик, не уникаючи його, якщо він прагне реалізувати власні цілі діяльності. Кожне уникнення та мінімізація ризиків знижує ефективність діяльності виробника, оскільки регулювання ризиків вимагає додаткових витрат та виконання дій із певним рівнем резервування ресурсів, але недооцінка чи

нехтування ними можуть спричинити значні втрати та довгострокові негативні податкові наслідки у діяльності суб'єкта господарювання.

Фінансовий ризик розглядається як невід'ємна складова будь-якої фінансової діяльності сільськогосподарського виробника, яка являє собою фінансові відносини, що мають різні напрями прояву та виникнення об'єктивно наявної недостатності, неточності або неправомірності фінансово-правової інформації щодо здійснення певних подій або їхньої випадковості. Фінансовий ризик обчислюється на підставі оцінки ймовірності втрат унаслідок здійснення під час тих подій деякої господарської діяльності. Крім того, фінансовий ризик визначається як ймовірність виникнення непередбачуваних фінансових втрат (зниження очікуваного прибутку, втрати фінансових ресурсів) у ситуації невизначеності умов фінансової діяльності сільськогосподарського виробника. Для формування ефективної системи правового регулювання фінансових ризиків, їх необхідно ідентифікувати за певними специфічними ознаками.

Виникнення податкового ризику сільськогосподарського виробництва неминуче призводить до появи цілого комплексу фінансових ризиків, а застосування будь-якого методу мінімізації податкового ризику змінює рівень та структуру фінансових ризиків діяльності виробника. З метою ідентифікації ризиків та виявлення основних небезпек у процесі фінансової діяльності, визначимо основні особливості прояву внутрішніх та зовнішніх фінансових ризиків, що дає можливість опрацьовувати та групувати заходи щодо їх мінімізації.

Використовуючи окремі існуючі в правоприміненні та науці кваліфікаційні ознаки [150; 154; 167; 195], фінансові ризики виробничої сільськогосподарської діяльності класифікуємо наступним чином:

1. За джерелом виникнення фінансові ризики діляться на групи:
 - зовнішні ризики, до яких доцільно зарахувати інфляційні, валютні, депозитні та податкові, оскільки підприємства не впливають на процес виникнення та ліквідації таких ризиків, а самі ризики є однаковими для усіх суб'єктів господарювання;

- внутрішні ризики, до яких належать: процентні, кредитні, дивідендні, ліквідності, прибутковості, рентабельності, оборотності, фінансової стійкості, які відображають ефективність системи правового регулювання сільськогосподарського виробництва та виникають внаслідок дій чи бездіяльності суб'єкта, отже, піддаються регулюванню.

2. За сукупністю використаних інструментів фінансові ризики поділяються на такі групи:

- індивідуальний ризик, який властивий для окремих фінансових інструментів (спеціального режиму оподаткування ПДВ);
- комплексний ризик, який властивий системі фінансових інструментів сільськогосподарського виробництва.

3. За об'ємом впливу на результати фінансової діяльності виділяють такі групи фінансових ризиків:

- ризик окремої фінансової операції, який відображає весь спектр видів фінансових ризиків, що властиві окремій фінансовій операції;
- ризик фінансової діяльності виробника в цілому, який визначається специфікою організаційної форми різних типів сільськогосподарських виробників, складом активів тощо.

4. За комплексністю виділяють наступні види ризиків:

- простий ризик, що не розраховується за окремими його підвидами (відсутність бюджетної підтримки);
- складний ризик, який формується із комплексу його підвидів (відсутність прямої та непрямої державної підтримки).

5. За характером фінансових наслідків ризики поділяються на:

- ризик, що заподіює лише економічні втрати, а фінансові результати господарювання розглядаються виключно як негативні (втрата доходу);
- ризик, що спричиняє упущену вигоду, а фінансові результати господарювання погіршуються по причині неможливості використання повного спектру фінансових інструментів;

6. За характером прояву у часі є дві групи фінансових ризиків:

- постійний ризик, який існує протягом всього періоду реалізації фінансової операції та пов'язаний з дією постійних факторів (процентний ризик, валютний тощо).

- тимчасовий ризик, виникає при здійсненні окремих операцій.

7. За рівнем можливих фінансових втрат ризики діляться на:

- допустимий ризик, який не перевищує розрахункової суми прибутку здійсненої фінансової операції;

- критичний ризик – не перевищує розрахункової суми валового доходу здійсненої фінансової операції;

- катастрофічний ризик – може загрожувати повної або часткової втрати власного чи залученого капіталу.

8. За можливістю передбачення ризики поділяються на:

- ризик, який можливо прогнозувати (інфляційний, процентний);

- ризик, який неможливо прогнозувати (форс-мажор).

Отже, наявність великої різноманітності фінансових ризиків зумовлює потребу у розробці та впровадженні системи заходів щодо мінімізації їх негативного впливу на результати фінансової діяльності суб'єктів сільськогосподарського виробництва. Специфіка розвитку сучасного наукового пізнання робить можливим і необхідним подальше проведення системних фінансово-правових досліджень податкового ризику, як одного з головних фінансових ризиків, котрі можна розглядати як подальший розвиток ризикології на принципах теорії самоорганізації та системного підходу. Розвитку фінансової сфери притаманне постійне доповнення та оновлення новими фінансовими інструментами та їх похідними.

А. Т. Ковальчук зазначає, що «у такий спосіб поповнюючись, фінансова сфера відтворює ризики, недооцінка яких зумовлює глобальні та локальні негативні ситуації» [71, с.47]. Сучасний розвиток сільськогосподарських виробничих та комерційних відносин стимулює розвиток фінансово-правових відносин, а фінансові ризики сільськогосподарського виробництва є елементом системи фінансових правовідносин та повинні перебувати у сфері регулювання фінансового права.

3.2. Застосування зарубіжного правового досвіду зменшення ризиків у системі вітчизняного сільсько-господарського оподаткування.

У світовому фінансовому просторі найважливішою проблемою перших десятиліть ХХІ ст. стала наявність циклічної світової фінансово-економічної кризи. Багато країн концентрують свої зусилля з метою відновлення національних економік та забезпечення їх модернізаційного розвитку на даному етапі та у довгостроковій перспективі. Наша держава має також ряд проблем щодо стабілізації фінансової системи та забезпечення належного рівня існування суспільства. Для досягнення таких результатів, у першу чергу, не обхідним є запровадження змін у державній податковій політиці, яка має забезпечувати стратегічний курс підтримки вітчизняного виробника.

Виконання такого завдання потребує якісних змін, насамперед у системі оподаткування провідних галузей економіки, таких як сільське господарство. Правові механізми оподаткування повинні удосконалюватись при допомозі використання фінансових інструментів, які, за належного застосування, можуть бути ринковими амортизаторами, спроможними не тільки послабити кризові впливи на сільськогосподарську галузь, а й зможуть забезпечити її фінансову стабільність та економічне зростання.

Складність нинішньої ситуації полягає в тому, що податкова, цінова, банківська політика держави у сфері сільськогосподарського виробництва, як свідчить вітчизняна практика останніх років, є недостатньо послідовною і ефективною, що в підсумку не дозволяє досягти бажаних фінансово-економічних результатів розвитку галузі, а також задовільнити повною мірою запити суспільства.

З розвитком міжнаціональних зв'язків і наднаціонального регулювання, питання оподаткування все частіше виходять за межі національного суверенітету влади. О. Десятнюк зазначає, що досвід країн-членів ЄС наочно демонструє гостру необхідність координації податкової політики країн і гармонізацію їх податкових систем.

Проблема недобросовісного відходу від оподаткування, який в основному здійснюється з використанням низькоподаткових юрисдикцій і зловживанням угодами про уникнення подвійного оподаткування перешкоджає вільному переміщенню капіталу та робочої сили, також вимагає координованої взаємодії податкових органів усіх країн, які є активними учасниками міжнародних відносин [51].

Поряд із зазначеними проблемати, питання підвищення ефективності адміністрування податкових ризиків не втрачає своєї актуальності, оскільки зі зміною середовища функціонування податкової сфери, виникає можливість появи зовсім нових видів ризиків. На нашу думку, для виконання таких завдань необхідне розроблення та запровадження спеціальних правових процедур, які є невід'ємною частиною адміністрування податкових ризиків.

Однак, незважаючи на велику увагу, що приділяється у вітчизняній фінансово-правовій науці питанням оподаткування, у частині правового регулювання податкових ризиків здобутки обмежуються в основному розглядом виникнення податкових ризиків держави та платників податків. Фундаментальні дослідження теоретико-методологічного і теоретико-організаційного обґрунтування сутності та змісту державного регулювання податковими ризиками відсутні, що спонукає до звернення до зарубіжних надбань у контексті даної проблематики.

Сучасна зарубіжна практика свідчить, що система оподаткування сільськогосподарських виробників повинна містити у собі специфічні механізми захисту від негативного впливу податкових ризиків, які можуть здійснюватись різноманітними методами, враховуючи особливості його функціонування в конкретній країні. Досліджувані методи, як правило, спрямовані на максимальний захист національного товаровиробника від можливих ризиків, підтримку його конкурентноздатності на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Розглядаючи державні фінансово-правові способи захисту виробників, спочатку звернемо увагу на регулювання цінових ризиків,

фактори формування яких тісно пов'язані з податковими ризиками та повинні спільно досліджуватись у науці фінансового права.

Отже, для фермерів, які беруть участь у визначених конгресом США програмах, щорічно затверджуються гарантовані державні ціни на сільськогосподарську продукцію. Крім того, після підписання відповідних контрактів фермерам надається можливість отримати некомерційну безвідсоткову позику розміром до 50% загальної вартості майбутньої продукції. З метою підтримки виробника також передбачена щорічна державна програма для надання допомоги малозабезпеченим верствам населення продуктами харчування через застосування продуктових талонів. Існують ще й окремі державні програми підтримки експорту сільськогосподарської продукції і продовольства [172, с.132].

Тобто роль державного правового регулювання полягає у забезпеченні уникнення негативних для виробників коливань ціни на їх продукцію. Позитивним для України може бути також досвід Канади, Німеччини, Польщі та інших країн із розвиненою галуззю сільськогосподарського виробництва. Загалом аналіз міжнародного досвіду свідчить, що у ряді країн обсяги державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників коливаються в межах 30-40%, а в окремих (Японії, Швейцарії) доходять навіть до 70% вартості виробленої продукції [96].

Поряд з державною підтримкою сільськогосподарської галузі, важливим механізмом уникнення податкових ризиків є відповідна система їх адміністрування. У ряді зарубіжних країн, зокрема США, Австрії, Швеції, Нідерландах, Польщі, Італії адміністрування податкових ризиків розглядається як діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, заснованого на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені та сприйняті правила [189].

Тобто адміністрування податків здійснюється виключно на рівні держави, оскільки платники можуть скористатись можливістю мінімізувати податкові зобов'язання у вигляді уникнення або ухилення

від оподаткування. Прикладами таких є підробка документів, затримка судових процедур, надання недостовірної інформації тощо. Оскільки в Україні податкові ризики виникають як для держави, так і для платників, то в нормативно-правовому регулюванні даного процесу, необхідно окремо відділити механізми регулювання для кожного із зазначених суб'єктів податкових відносин.

Адміністрування податкових ризиків у ряді розвинених зарубіжних країн визначається як багатофункціональний нормативно-правовий процес, який містить систему заходів щодо виявлення відхилень у процесі адміністрування податків та з'ясування причин виникнення та запобігання втрат податкових надходжень. В широкому розумінні – це метод правового регулювання податкових ризиків антифіскальної направленості, який включає в себе наступні елементи: виявлення, оцінка, аналіз, формування правових механізмів уникнення чи мінімізації ризиків.

Результати власного наукового дослідження показують, що на сучасному етапі однією з основних причин існування податкових ризиків є те, що фіскальні органи офіційно не оприлюднюють інформацію про основні ризики дотримання податкового законодавства і здійснювані заходи боротьби з ними. Спираючись на результати дослідження щодо виявлення публічності інформації про виникнення податкових ризиків та їх адміністрування 2010 року [196], висловимо припущення, що така ситуація існує не тільки в Україні, але і у ряді зарубіжних країн також.

Згідно даних Comparative modeler Paying Taxes, проведено опитування представників 49 податкових органів різних країн. Переважна більшість (45 із 49) заявили, що вони мають формальний процес виявлення і оцінки ризику, а 27 із 49 наголошують про оприлюднення податкових ризиків та методів боротьби з ними. При цьому було відзначено тільки дві країни (Австралію і Нову Зеландію), податкові органи яких постійно публікують у звітах детальне резюме оцінки основних ризиків і способи роботи з ними [192].

В даному контексті цікавою для нас є діяльність податкової служби Австрії (Austria's tax organization (ATO)). Опис ризиків контролюючими органами даної країни будується навколо ключових сегментів ринку, зокрема великих та малих сільськогосподарських виробників, кожен з яких коротко профільований в заяві. Для кожного сегменту ринку, в тому числі і сільськогосподарського, визначені основні податкові ризики і використовуються основні стратегії нейтралізації. Зокрема, заява 2010–2011 років визначає наступні області ризику для великих сільськогосподарських платників податків: зміна розміру прибутку, втрати капіталу; виникнення ПДВ за фінансовими поставками, оподаткування фінансових механізмів, операції і вартість майна; додаткова оплата до пенсійних фондів [198].

Такий приклад був би корисний і для України, оскільки у нашій державі відсутні правові механізми проведення поділу ризиків в залежності від сегментів їх виникнення, хоча існує необхідність виділити такий сегмент як сільське господарство, як важливий в Україні.

На нашу думку, також позитивним для нашої країни є досвід Нової Зеландії, де ризики визначаються для кожного з десяти ключових клієнтських сегментів, тобто: осіб багатих і високого доходу осіб, сімей, некомерційних груп, малих і середніх підприємств, тіньової економіки, великих підприємств, центральних і місцевих органів влади, роботодавців та податкових агентів і посередників. Вони групуються за профілем, за яким формується опис конкретних ризиків та підходи до ліквідації, які будуть використовуватися. Такими, необхідними і для податкової системи нашої держави є: заходи професійної освіти представників компаній, публічність інформації про існуючі ризики, обслуговування та аудит професійними компаніями, ініціативи кримінального переслідування тощо [198].

Використовуючи зазначений досвід, з метою уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва, ДФС України повинна повідомляти про позитивні результати роботи з платниками податків. На нашу думку, створення значної публічності у вирішенні

даної проблеми, забезпечить зворотній зв'язок держави із суспільством та знизить ризиковість уникнення чи обходу оподаткування.

У Швеції вирішення питання уникнення податкових ризиків покладається на відповідні робочі групи, що працюють на центральному та регіональному рівнях. Ці групи несуть відповідальність за виявлення та аналіз ризиків. Групи складаються з експертів, вони збирають інформацію та проводять аналіз, хоча вони не оцінюють ризики або вибирають їх пріоритети. Завдання експертів полягає у забезпеченні основи для прийняття рішень. Також існує постійна робоча група з делегатами з усіх регіонів і від центрального рівня, яка робить оцінки ризику і вносить пропозиції про те, які з них пріоритетніші. Їх робота заснована на фактах і знаннях, отриманих від груп аналізу і вибору разом з іншою інформацією [194].

Більш детально охарактеризуємо шведську модель уникнення та мінімізації податкових ризиків, яка містить чотири складові. Залежно від теорії і досвіду уникнення ризиків ґрунтується на припущенні контролюючих органів про те, що нові неплатники починають ухилятися в невеликих масштабах, а потім ситуація загострюється, якщо ухилення проходить успішно. Виходячи з цього механізм протидії ризиків несплати податків побудований таким чином:

1. Виявлення великих неплатників, які здійснюють ухилення від сплати податків у значних розмірах.

2. Запобігання виникненню нових періодичних неплатників та процесу їх переходу до систематичних неплатників. Тобто забезпечення податкового контролю, навіть якщо потенційна сума ухилення є невеликою.

3. Створення позитивного індивідуального профілактичного ефекту від проведення наступних перевірок. Тобто, платники податків, які були вже перевірені і виявлено випадки ухилення, перевіряються знову. Такі засоби державного контролю дають змогу платникам податків бути більш схильними до зміни їхньої поведінки, оскільки виявлення ухилення від сплати призведе до ризику подальших перевірок.

4. Створення кращого загального профілактичного ефекту за допомогою податкового контролю в безризикових зонах, проводячи перевірки платників, а також масово-роз'яснювальну роботу серед них [198].

Отже, доцільним для України є застосування подібного механізму повідомлення у інформаційних ресурсах інформації про ризики оподаткування.

Однак, більш важливою проблемою для нашої держави є ризики неналежного адміністрування податків. Зокрема, не збільшуючи кількість перевірок сільськогосподарських платників, необхідно зосередитися на тих їх групах, які ухиляються від сплати податків через недосконале законодавство, недовіру до податкової системи тощо. Крім того, органи ДФС України повинні сформувати у своєму складі підрозділи з функціями визначення ризиків, їх оцінки та прийняття рішення щодо їх ліквідації. Дослідження податкових ризиків сільськогосподарського виробництва великих платників доцільно проводити окремо по різних регіонах країни.

Структура адміністрування податкових ризиків у Німеччині представлена наступним чином. Для того, щоб бути підготовленим при збільшенні випадків виникнення ризиків, управління фінансами постійно вирішує організаційні, кадрові та юридичні питання. Заходи та пропозиції складаються на основі різних регулярних робочих груп, в яких присутні експерти з усіх федеральних земель, федерального Центрального офісу і федерального міністерства. Весь практичний досвід, заснований на нових підходах, пропонується місцевими і регіональними рівнями влади, який обговорюють постійно такі робочі групи [198].

Оскільки мова йде про залучення додаткового кадрового потенціалу, то дана пропозиція може стати для України неприйнятною по причині постійного скорочення штатної кількості працівників органів ДФС. Пропонованим нами виходом є, використовуючи німецьку модель, посилення електронної обробки даних ризиків на основі системи індикаторів. Декларації з низьким ризиком слід перевіряти

автоматично, з більш високим ризиком перевіряються особисто працівниками органів ДФС, а інші декларації обирати випадково для персональної перевірки.

Щодо адміністрування ПДВ сільськогосподарських платників податків, то в Німеччині реалізовані наступні заходи:

- онлайн бази даних з випадками шахрайства з ПДВ (ZAUBER);
- загальнонаціональні онлайн інформаційної системи, де найменування та адреси всіх зареєстрованих платників податків ПДВ (LUNA);

- кваліфіковані реєстрації з ПДВ за допомогою універсальних контрольних списків;

- федеральний центральний офіс (Kuss) координує випадки шахрайства з ПДВ за схемою каруселі з аналогічними ПДВ-підрозділами у всіх федеральних землях;

- федеральний центральний офіс аналізує незареєстровану комерційну діяльність в веб-просторі (наприклад, Bay), використовуючи веб-гусеничні системи Xpider;

- зворотне оподаткування для галузей (напр. будівництво);

- законодавство для перевірок без попереднього оголошення;

- системи управління ризиками (risk management systems (RMS))

[198].

Аналіз стратегії правового регулювання податкових ризиків у Німеччині дозволяє виділити перспективні заходи податкових органів федеральних земель щодо створення універсальної системи адміністрування ризиків (RMS) в кожній федеральній землі. Основне завдання полягає у виявленні випадків високих ризиків з ПДВ як у цілому по всіх галузях економіки так і у сфері сільськогосподарського виробництва. Значний досвід Німеччини з інформатизації, комп'ютеризації та створенні нових продуктів для податкових органів повинна використовувати Україна.

Адміністрування податкових ризиків у Нідерландах є невід'ємною частиною контролю і забезпечення стратегії нідерландської податкової та митної адміністрації (Dutch Tax and Customs Administ-

ration). Організація адміністрування ризиків складається з чотирьох частин: податок на дохід та корпоративний прибутковий податок, ПДВ і податку на заробітну плату, матеріальні ризики, знання. Основою матеріальних ризиків може бути кореляція між наявними даними внутрішніх і зовнішніх джерел та професійним судженням регіональних податкових аудиторів. В організації адміністрування ризиків важлива правильність виконання роботи. Саме тому цикл навчання включений в здійснення адміністрування податкових ризиків. Він використовується для розширення можливостей співробітників Організації адміністрування ризиків та регіональних податкових управлінь щодо прийняття рішень на основі спостереження, роздумів, концептуалізації та експериментів. Співробітники Організації адміністрування ризиків та регіональних податкових управлінь використовують бази даних ризиків (комп'ютерні програми) для запису і консультації по ризиках, оскільки важливо знати і реагувати на події всередині DTCA і в суспільстві в процесі виявлення ризиків [189].

В контексті даного дослідження, слід акцентувати увагу на тому, що фінансово-правовий устрій високорозвинутих країн відрізняється від інших країн світу проявом тенденції змін на побудову стратегії розвитку не тільки з урахуванням ризиків, а, в першу чергу, новизною особливостей нормативно-правового уникнення ризиків. Одним із таких загальних правил стратегії є резервування коштів та інших ресурсів з метою забезпечення потреб, які будуть викликані податковими ризиками [166, с. 54]. Тобто, платники податків високо розвинутих країн мають можливість ефективного використання фінансових ресурсів та інвестування коштів в активи чи проекти, що приносять високі доходи за найменшого ризику.

На нашу думку, не втрачаючи орієнтири, запропоновані передовими країнами, на даному етапі суспільно-економічного розвитку України, ефективним є і використання досвіду правового регулювання ризиків при формуванні механізму податкового контролю країн – колишніх республік СРСР, які досягли певних успіхів у трансформації власної податкової системи. Виходячи з цього, пропонуємо

аналіз нормативно-правового регулювання використання податкової ризиковості фіскального контролю в контексті призначення планових перевірок суб'єктів господарювання Республіки Білорусь.

Так, відповідно до частини першої п. 7 Указу Президента Республіки Білорусь від 16 жовтня 2009 року № 510 «Про вдосконалення контрольної (наглядової) діяльності в Республіці Білорусь» (далі – Указ № 510), всі суб'єкти підприємницької діяльності, подібно до української податково-правової практики [149], розподілені на низьку, середню та високу групи ризику. Платники, віднесені до високої групи ризику, перевіряються не частіше одного разу протягом календарного року; до середньої групи – не частіше одного разу на три роки; до низької групи ризику – в міру необхідності, але не частіше одного разу на п'ять років [159].

Слід зазначити, що білоруський законодавець більш лояльно визначив своє ставлення до платника податків, визначивши більш тривалий п'ятирічний термін перевірки для платників низької групи ризику та трирічний – для платників середньої групи. На нашу думку, даний досвід визначення періодичності здійснення податкового контролю може бути застосований і в законодавстві України, зокрема, в частині періодичності перевірок сільськогосподарських виробників, тим самим зменшуючи рівень втручання у їх виробничу та фінансово-економічну діяльність.

Крім того, Указ № 510 містить ряд правових приписів додаткових для застосування в законодавстві України. Зокрема, якщо за результатами проведеної контролюючими (наглядовим) органом планової перевірки щодо суб'єкта, віднесеного до високої групи ризику, порушень законодавства не встановлено, наступна планова перевірка цього суб'єкта призначається не раніше ніж через два роки. За аналогічної ситуації, наступна планова перевірка суб'єкта середньої групи ризику призначається не раніше ніж через п'ять років. Також планові перевірки щодо суб'єкта, віднесеного до середньої групи ризику, можуть не призначатися, а віднесеного до низької групи ризику не призначаються у випадку, якщо за аналізом наявної в

розпорядженні контролюючого (наглядового) органу інформації, у тому числі поданої перевіряється суб'єктом по контрольному списку питань (чек-листу), не встановлено ознак, що вказують на порушення законодавства [159].

Маючи безперечні позитивні приклади, разом з тим, існуючий правовий механізм податкового контролю у Республіці Білорусь, для запозичення у національну податково-правову систему, потребує, за нашим переконанням, певного удосконалення.

Зокрема, в Указ № 510 зазначено, що планові перевірки проводяться в міру необхідності, але не частіше одного разу на рік [159]. Звернемо увагу, що законодавець не позиціонує свою думку з даного питання, зазначивши лише про те, що суб'єкти які перевіряються, якщо не належать до високої або середньої групи ризику, то відносяться до низької групи ризику.

З цього приводу білоруський дослідник А. А. Пилипенко зазначає, що практика складання координаційних планів контрольної (наглядової) діяльності в Республіці Білорусь свідчить про незначне число перевірених суб'єктів, віднесених до низької групи ризику (менше двох відсотків), що можна розглядати як статистичну похибку [123, с. 257].

На нашу думку, діяльність платників податків у межах зазначеної похибки свідчить про їх незадовільний фінансовий стан, який не дозволяє належним чином здійснювати господарювання та забезпечувати надходження податків до бюджету.

Застосування охарактеризованих критеріїв призначення планових перевірок на підставі віднесення суб'єктів, що перевіряються до відповідної групи ризику, буде ефективним в українському податковому законодавстві при умові не позиціонування державними контролюючими органами проведення перевірок з підвищеної потребою держави в коштах. Саме тоді вірогідність настання несприятливих наслідків, як властивість ризику у системі оподаткування в Україні, не перетворюватиметься у неминучість настання вищевказаних наслідків. Сама ж модель призначення планових перевірок за

критеріями ризиковості з врахуванням приналежності платників податків до провідних виробничих галузей економіки України, зможе призвести до декларованої державою політики щодо розвитку підприємницької ініціативи і стимулювання ділової активності національного товаровиробника.

Вивчення зарубіжного досвіду уникнення та мінімізації податкових ризиків, показує, що законодавці багатьох держав постають перед вибором суб'єктного напрямку створення таких ризиків:

- формування податкових ризиків для платників податків шляхом підвищенні ставок податків чи податкового тиску в цілому для збільшення дохідної частини бюджету за рахунок надходження податкових платежів та скорочення дефіциту державного бюджету;

- формування податкових ризиків для держави шляхом встановлення оптимальних ставок податків та формування системи стійких стимулів для виробників і забезпечити мінімізацію дефіциту в найближчому майбутньому і перспективу стабілізації чи поліпшення економічного становища в цілому.

Перший напрям притаманний країнам з нестійкими економіками та фіскально спрямованими податковими системами і використовується для вирішення невідкладних проблем, значною мірою політичного характеру. Другий напрям притаманний для країн із збалансованою податковою політикою, бо є більш зважений, оскільки у кінцевому підсумку створює впевненість у виробників, стимулює виробництво та приводить до скорочення дефіциту державного бюджету. Цей напрям відрізняється також додержанням одного з основних принципів оподаткування – стабільності використовуваних податкових важелів і методів стягнення податків.

Узагальненим показником у такому випадку є напрям податкового ризику у державній податковій політиці, особливістю цієї категорії є використання чи невикористання державою впливу податкових важелів на платника податків. Інструментами застосування державою податкового ризику щодо платника податків є:

- вплив безпосередньо податкових важелів;

- вплив усієї сукупності податків, зборів і платежів;
- невикористання чи мінімальне використання механізму пільг платниками, надання пільгових кредитів, дотацій;
- використання засобів податкового адміністрування, за яких посилюється стан ризиковості платника.

Встановлення середньої оптимальної податкової ставки для сільськогосподарського виробника формує низку стимулів. Спочатку за рахунок розширення виробництва, збільшення доходів зростає і податкова база. Потім відбувається міжгалузеве вирівнювання за рівнем рентабельності. Зменшується розрив між низько- й високооподатковуваними галузями. І нарешті, зменшується розмір тіньових доходів через зникнення стимулів для відхилення від податків, і доходи тіньової економіки трансформуються в легальні, законні форми. Зростання податкових ставок настановується на певну межу. Нею є податкова границя – частина валового національного продукту, що перерозподіляється через податкові механізми, подальше збільшення якого спричинює різке загострення суспільних суперечностей. Досягнення цієї границі призводить до спаду підприємницької активності.

Отже, при подальшому формуванні правового механізму уникнення та мінімізації ризиків, в першу чергу, слід звернути увагу на наступні зовнішні ризики а саме: подальше напруження на світових фінансових ринках. Загострення боргової кризи у нашій державі на тлі розгортання військового конфлікту та зростання негативних ділових очікувань щодо перспектив розвитку країн ЄС може стати причиною чергової хвилі світової фінансової нестабільності та повторення рецесії, яка за масштабом руйнівних наслідків виявиться співставною з глобальною кризою. За цих умов недостатні або запізнілі заходи аграрної політики провідних країн – членів ЄС можуть призвести до подальшого посилення кризових явищ в зоні євро, що є загрозою для відновлення глобального економічного зростання аграрного сектору України.

Слід зазначити, що поширення в окремих країнах, які є потенційними торговельними партнерами України політики заміщення імпорту призводить до втрат вагомих сегментів світових ринків. Втрата ринків найбільшого споживача української сільськогосподарської продукції – Російської Федерації, гальмуватиме розвиток сільськогосподарського виробництва в умовах падіння зовнішнього попиту.

Таким чином, аналіз розглянутих моделей уникнення податкових ризиків у зарубіжних країнах, особливо досвід Нідерландів, Німеччини, Швеції, показує необхідність звернення більшої уваги у науково-дослідній роботі на дослідження виявлення ризиків при адмініструванні податків і розробку заходів щодо їх мінімізації. Доцільно також розділити виникнення ризиків окремо по регіонах нашої держави, як показує приклад Італії, оскільки кожний регіон має свої особливості сільсько-господарського виробництва і відповідно види і масштаби ризиків будуть різними.

Аналіз зарубіжного досвіду показує, що правове регулювання податкових відносин спрямоване на максимальний захист національного товаровиробника від можливих ризиків оподаткування. На противагу цьому, у податковій системі України основною сутнісною функцією податків є фіскальна функція, відповідно до якої податки забезпечують наповнення доходної частини бюджету. Тобто, норми та приписи податкового законодавства України щодо порядку адміністрування податків та здійснення контролю сформовані за принципом фіскального регулювання податково-правових відносин. Наслідком цього є формування значної кількості податкових ризиків держави та платників при відсутності механізм регулювання.

Оскільки податкові ризики держави є новим явищем у науці фінансового права, тому існує широке коло недосліджених питань, серед яких: методи виявлення, аналізу, оцінки і шляхів мінімізації податкових ризиків, що і становить перспективу подальших досліджень науковців в даній галузі. Саме тому, використовуючи зарубіжний досвід, в практику діяльності вітчизняних податкових органів в

2002–2003 рр. був введений механізм моніторингу податкових ризиків [137; 150].

Необхідною для запровадження в нашій державі є сучасна парадигма зарубіжного правового регулювання податкових ризиків, суть якої полягає у відсутності формування податкових ризиків для платників податків шляхом підвищенні податкового тиску з метою збільшення дохідної частини бюджету. Головним принципом зарубіжної податкової політики є встановлення оптимальних ставок податків та формування системи стійких стимулів для сільгоспвиробників, що у кінцевому підсумку стимулює виробництво та приводить до збільшення надходжень до бюджету.

Аналіз досвіду Республіки Білорусь показує, що первинним елементом трансформації моделі податкового контролю України є зміна термінів перевірок, що призведе до більшої довіри платника податків до фіскальних контролюючих органів та збільшить декларовану рядом високорозвинених країн політику добровільності сплати податків.

Виходячи з цього, принцип державного фінансового контролю повинен формуватися як процес антифіскальної направленості, який складається із системи заходів щодо виявлення відхилень у процесі адміністрування податків, з'ясування причин виникнення та запобігання втрат податкових надходжень.

При подальшому формуванні правового механізму уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва законодавцю необхідно враховувати: зовнішні фінансово-економічні ризики, перебуваючої у постійній трансформації системи міжнародних економічних відносин; світової політичної та фінансової нестабільності; зростання боргових внутрішніх та зовнішніх зобов'язань нашої держави; невизначеності пріоритетів політики провідних країн ЄС та США до України.

3.3. Шляхи удосконалення законодавства щодо уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва

Європейський вибір України передбачає практичну реалізацію завдань довгострокової стратегії, яка має забезпечити міцне фінансово-економічне підґрунтя для України як високорозвиненої, соціальної за своєю сутністю, демократичної правової держави, інтегрувати її у світовий економічний процес як країни з конкурентоспроможною економікою, здатною вирішувати складні завдання свого розвитку.

Досягнення цієї мети значною мірою визначається якістю державного правового регулювання процесів соціально-економічного розвитку суспільства з врахуванням тенденцій і закономірностей, що притаманні розвитку суспільства в даний проміжок часу, а також своєчасним виявленням та розв'язанням протиріч, передбаченням очевидних проблем і недоліків, взаємною узгодженістю інтересів різних соціальних угруповань та політичних сил.

В державному фінансово-правовому механізмі важливе місце посідає інститут оподаткування, а сутність податків характеризується грошовими відносинами, що виникають між державою та платниками. При цьому такі відносини об'єктивно обумовлені і мають специфічне суспільне значення – мобілізацію грошових коштів у розпорядження держави. Тому податки необхідно розглядати у якості фінансово-правової категорії з урахуванням притаманних їм двом функціям – фіскальної та регулюючої. Сплата податків призводить до зменшення доходів платника, причому об'єктивно кожний платник зацікавлений в уникненні оподаткування. Тобто, у сутності кожного податку закладений ризик його несплати платником та, відповідно, ризик недоотримання бюджетом необхідних коштів.

Як показує викладений у попередньому підрозділі монографічного дослідження передовий зарубіжний досвід, головним принципом податкової політики зарубіжних держав є створення

податкової системи, яка б забезпечувала стан рівноваги у суспільстві та відсутності податкових ризиків.

Проведені наукові дослідження дають можливість зазначити, що в ході розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні можуть наставати ризики, які досить важко передбачити та на нормативно-правовому рівні та вчасно нейтралізувати з метою уникнення негативних, а інколи і руйнівних наслідків для сільськогосподарської галузі нашої держави.

Здійснення нейтралізації податкових ризиків, як функціональний організаційний елемент моделі регулювання діяльності суб'єкта сільськогосподарського виробництва, повинно здійснюватись за допомогою дієвого фінансово-правового механізму, що містить у собі стадії обґрунтування, виконання, контролю за реалізацією фінансових заходів щодо вжиття попереджувальних дій організаційно-правового чи фінансово-правового характеру.

А.Т. Ковальчук зазначає, що для досягнення реального результату при дослідженні будь-якої комплексної проблеми, необхідно насамперед дану проблему юридично структурувати в якості юридичного факту, тобто визначити її правосуб'єктність. Саме юридичні факти і юридичні конструкції посилюють правозастосовний потенціал фінансово-правових регуляторів, фінансового права в цілому [69, с. 185].

Для забезпечення достатнього рівня державного регулювання та впливу на ризики сільськогосподарського виробництва актуальним питанням залишається визначення рівня податкового ризику. В цьому контексті у сучасній теорії фінансового права доцільно використовувати поняття толерантності ризику як форми виміру кількісного та якісного співвідношення між величиною доходу та рівнем податкового ризику, що пов'язаний з його досягненням.

Нейтралізація ризиків має здійснюватись із дотриманням сукупності певних критеріїв та принципів, серед яких, на нашу думку, необхідно виділити такі:

- інформаційна достовірність, яка передбачає своєчасне пред-

ставлення фінансової інформації, необхідної для нейтралізації чи мінімізації податкового ризику сільськогосподарського виробництва;

- адекватність як форма обґрунтованого використання методу нейтралізації чи мінімізації податкового ризику відповідно до його базових характеристик;

- ефективність нейтралізації податкового ризику шляхом максимального попередження чи мінімізації потенційних негативних наслідків, ймовірність настання яких визначається податковим ризиком у просторі та часі;

- інші принципи, які визначаються специфікою механізму правового регулювання процесу уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва.

На основі запропонованих нами принципів правового механізму нейтралізації та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва, необхідно обґрунтувати основні цілі та завдання такого механізму, а також визначити досягнення можливих ефектів.

Отже, для науки фінансового права основними завданнями та цілями правового регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва є:

- обґрунтування загальної теорії нейтралізації ризиків;
- формування механізму нейтралізації конкретного ризику;
- запровадження інформаційного та методологічного забезпечення нейтралізації податкових ризиків в системі правового регулювання фінансової діяльності сільськогосподарського виробника.

Як вбачається авторським колективом монографії, одним із основних завдань даного дослідження є наукове обґрунтування формування правового механізму уникнення одного з найбільш частих істотних податкових ризиків – неплатоспроможності сільськогосподарського виробника по податкових зобов'язаннях до відповідних бюджетів, тобто виникнення податкового боргу.

Зазначимо, що згідно приписів п. 14.1.175 ст 14 ПК України, податковий борг – сума грошового зобов'язання (з урахуванням

штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгодженого платником податків або узгодженого у порядку оскарження, але не сплачена у визначений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [127].

В свою чергу, штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється із платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства. Контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності; пеня – це плата у вигляді процентів, нарахованих на суму податкового боргу (без урахування пені), що справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання [127].

Аналізуючи визначені у науці фінансового права, зокрема Л. К. Вороновою [26; 27; 28], О.А. Долгим [54; 55; 102], С. Є. Івановим [61], О. В. Короткевич [76] та іншими, принципи та методи побудови та дії фінансової системи держави, проведемо аналогію щодо того, що у системі ризиковості виробничої сільськогосподарської діяльності основна роль належить внутрішнім механізмам уникнення та нейтралізації ризику виникнення податкового боргу, а також зменшення їхніх негативних наслідків. Перевагою використання внутрішніх механізмів нейтралізації податкових ризиків, перш за все, є можливість здійснення сільськогосподарським виробником своєї фінансово-господарської діяльності у відповідності до норм законодавства України.

На підставі комплексного аналізу проблеми частоти та ефективності використання сільськогосподарськими виробниками методів внутрішньої нейтралізації податкових ризиків, визначимо основні фінансово-правові фактори, що сприяють уникненню ризику виникнення податкового боргу:

- *забезпечення вимоги контрагента по фінансовій операції додатковою премією за ризик*, тобто, якщо рівень ризику перевищує розрахунковий рівень доходу від фінансової операції, необхідно

забезпечити отримання додаткового доходу або відмовитися від її проведення;

- *отримання від контрагента певних гарантій*, які пов'язані з нейтралізацією негативних фінансових наслідків за настання ризикової події та можуть бути надані у формі гарантійних листів третіх осіб чи страхових полісів на користь сільськогосподарського виробника з боку його контрагентів по фінансових операціях з високим ступенем ризику;

- *скорочення переліку форс-мажорних обставин у договорах з контрагентами*, що усучасній фінансово-господарській практиці дозволяє партнерам-посередникам сільськогосподарського виробника уникати фінансової відповідальності за невиконання своїх зобов'язань тощо.

Окремо звернемо увагу на уникнення ризиків податкового боргу шляхом забезпечення компенсації можливих фінансових втрат за рахунок системи штрафних санкцій. Цей напрям нейтралізації відповідних ризиків передбачає розрахунок і включення в умови договорів з контрагентами необхідних розмірів штрафів, пені, неустойок та інших форм фінансових санкцій, у разі порушення ними своїх зобов'язань (невчасних платежів за продукцію, невплата відсотків тощо). Рівень штрафних санкцій повинен повністю компенсувати фінансові втрати сільськогосподарського виробника по сплаті додаткових зобов'язань перед державою у зв'язку з неотриманням доходу від конкретної операції, невчасним отриманням належних грошових сум, інфляцією тощо.

Зокрема, наслідком продажу сільськогосподарським виробником товарів (матеріалів, робіт, послуг) не власного виробництва є виникнення зобов'язання по сплаті ПДВ до бюджету, оскільки додана вартість – це вартість, додана виробником до вартості вхідних матеріалів у результаті їх певної переробки, доробки або іншого господарського застосування. Платником податку виступає покупець продукції, її продавець виступає як стягувач податку – посередник між платником та державою (сплати ПДВ по першій події).

Вчасне не отримання чи недоотримання коштів за відповідними операціями можуть призвести до невиконання податкового зобов'язання по ПДВ, тобто виникнення податкового боргу як додаткових фінансових витрат.

На нашу думку, систему внутрішніх правових механізмів нейтралізації ризику виникнення податкового богу, необхідно подати як перелік методів: уникнення, мінімізації, розподілу, самострахування чи інших методів внутрішньої нейтралізації податкових ризиків сільськогосподарським виробником. Виходячи з цього, пропонуємо характеристику внутрішніх механізмів нейтралізації ризику виникнення податкового боргу сільськогосподарського виробника.

1. Метод *уникнення ризику податкового боргу* полягає у розробці відповідних заходів внутрішнього характеру, які повністю виключають настання будь-якого податкового ризику. До таких заходів відносяться:

- відмова від здійснення податкових операцій, рівень ризику яких надмірно високий. Однак, незважаючи на високу ефективність даного заходу, його виконання має обмежений характер, оскільки більшість податкових операцій пов'язана із здійсненням основної фінансово-економічної господарської діяльності, що забезпечує регулярне надходження доходів і формування прибутку;

- запровадження сільськогосподарським виробником корпоративної політики щодо підбору та співпраці лише з добросовісними платниками податків та відмовлятися від здійснення фінансово-господарських відносин із суб'єктами господарювання, які систематично порушують договірні зобов'язання та чинне законодавство про оподаткування. Виробники повинні враховувати стан виконання своїми партнерами зобов'язань договірних та по сплаті податків, аналізувати причини не виконання та відмовлятися від співпраці із недобросовісними партнерами;

- уникнення використання у великих об'ємах позикових коштів, відмова від надмірного використання оборотних коштів та тимчасово вільних грошових активів у короткострокових фінансових інвес-

тиціях, зниження частки позикових фінансових коштів у господарському обороті та підвищення рівня ліквідності активів.

Сутність ризику використання у фінансово-господарській діяльності сільськогосподарським товаровиробником позикових коштів, наслідком якого є виникнення податкового боргу податкового полягає у наступному. У відповідності до ст.87 ПК України джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів (п.87.1, ст. 87) [127].

Не можуть бути використані як джерела погашення податкового боргу платника податків:

- кошти кредитів або позик, наданих платнику податків кредитно-фінансовою установою, що обліковуються на позичкових рахунках, відкритих такому платнику податків, суми акредитивів, що вис-тавлені на ім'я платника податків, але не відкриті (п. 87.3, ст. 87);

- кошти інших осіб, надані платнику податків у вклад (депозит) або довірче управління, а також власні кошти юридичної особи, що використовуються для виплат заборгованості з основної заробітної плати за фактично відпрацьований час фізичним особам, які перебувають у трудових відносинах з такою юридичною особою (п.п. 87.3.8, ст. 87) [127].

2. Метод *мінімізації ризику виникнення податкового боргу* необхідно використовувати сільськогосподарським виробником для тих видів податкових операцій, які здійснюються у зоні критичного або катастрофічного ризику. Така мінімізація регулюється встановленням виробником відповідних внутрішніх фінансових нормативів у процесі розробки корпоративної податкової політики, яка може включати в себе нижче вказані засоби:

- встановлення граничного розміру використовуваних у фінансово-господарській діяльності позикових коштів, при неможливості

уникнення податкового боргу та нарахування штрафних (фінансових) санкцій та пені;

- забезпечення мінімального розміру активів у високоліквідній формі з метою майбутнього погашення невідкладних фінансових зобов'язань, основним з яких є зобов'язання перед державою щодо сплати податків;

- формування мінімального розміру депозитного внеску в одному банку забезпечує використання даного фінансового інструменту для інвестування капіталу сільськогосподарського виробника;

- забезпечення максимального періоду відвернення засобів у дебіторську заборгованість з метою забезпечення мінімізації ризику неплатоспроможності, інфляційного ризику та кредитного ризику.

Мінімізація ризиків виникнення податкового боргу, по причині неможливості їх повного уникнення, повинна стати одним із найбільш важливих внутрішніх правових механізмів подолання ризиків, у системі корпоративної податкової політики сільськогосподарського виробника.

3. Механізм *розподілу ризику виникнення податкового боргу* сільськогосподарського виробника використовується для нейтралізації негативних для платника податкових наслідків. Основними формами розподілу такого ризику можуть бути:

- розподіл видів фінансової діяльності шляхом використання альтернативних можливостей отримання доходу від різних фінансових операцій чи короткострокових фінансових вкладень тощо;

- розподіл валютних ресурсів виробника, який полягає у виборі для проведення зовнішньоекономічних операцій декількох видів валют, що забезпечує зниження фінансових вимог, пов'язаних з валютним ризиком сільськогосподарського виробника;

- розподіл депозитних ресурсів, полягає у розміщенні сум тимчасово вільних грошових коштів на зберігання в різних банках, що забезпечує зниження рівня ризику втрати ресурсів та прибутковості виробника у цілому;

- розподіл кредитних ресурсів, полягає у розширенні кола по-

купців продукції сільськогосподарської продукції виробника, спрямоване на зменшення його кредитного ризику;

- розподіл державної підтримки, характеризується використанням різних державних інструментів прямої та непрямой підтримки, що дозволяє знизити рівень фінансової неспроможності виробника;

- розподіл ризику між учасниками інвестиційного проекту, в процесі якого виробник, який отримав неналежної якості товари чи послуги, може здійснювати трансферт ризику виникнення податкового боргу та отримання від іншої сторони коштів у вигляді сум неустойок і штрафів чи інших форм відшкодування означених втрат.

Характеризуючи в цілому механізми розподілу ризику виникнення податкового боргу сільськогосподарського виробника, слід зазначити, що ступінь розподілу ризиків як і рівень нейтралізації їхніх негативних фінансових наслідків є предметом узгодження між сільськогосподарським виробником та іншими учасниками фінансово-господарської діяльності і не завжди може мати позитивні наслідки. Крім того, такий механізм розподілу ризику вибірково впливає на зниження негативних наслідків ризику виникнення податкового боргу. Забезпечуючи безперечний ефект у нейтралізації комплексних фінансових ризиків сільськогосподарського виробництва, він не дає ефекту в нейтралізації переважної частини системних податкових ризиків, а тому повинно бути обмеженим його використання сільськогосподарськими виробниками.

4. Досить ефективним, на наше переконання, є механізм самострахування ризику податкового боргу сільськогосподарського виробника, заснований на резервуванні ним частини фінансових ресурсів, що дозволяє долати негативні наслідки оподаткування тих фінансових операцій, де ці ризики не пов'язані із діями контрагентів. Викладаємо основні правові елементи такого напрямку:

- формування власного резервного (страхового) фонду, який створюється відповідно до вимог законодавства і статуту виробника, а на його формування спрямовується 3%–5%, одержаного доходу;

- формування цільових резервних фондів та резервних сум фінансових ресурсів у системі бюджетів.

Зазначимо, що прикладом такого резервного фонду можуть служити: фонд державного страхування цільового ризику виникнення податкового боргу, який створюватиметься на період проведення основних весняних та осінніх сільськогосподарських робіт та кошти фонду будуть направлятися виключно на погашення податкового боргу. Перелік таких фондів, джерела їх формування визначаються чинним законодавством, а розміри відрахувань – статутом сільськогосподарського виробника згідно законодавства. Нормативно-правове закріплення механізму формування цільових резервних фондів нейтралізації податкових ризиків повинно бути здійснено шляхом внесення доповнення у вигляді п.п. 13.6.3 до статті 13 (Фінансова підтримка суб'єктів господарювання агропромислового комплексу) Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» [138].

Використовуючи цей механізм нейтралізації податкових ризиків, необхідно зауважити про те, що страхові резерви в усіх формах, хоч і дозволяють швидко відшкодувати фінансові втрати, яких зазнав сільськогосподарський виробник, проте виводять із активного обігу використання досить відчутної суми фінансових ресурсів. У результаті цього знижується ефективність використання власних фінансів та посилюється залежність виробника від зовнішніх джерел фінансування. Це визначає необхідність оптимізації сум резервованих фінансових ресурсів з позицій майбутнього їх використання для реалізації лише окремих видів фінансових ризиків.

Отже, враховуючи власну виробничу специфіку, кожен сільськогосподарський виробник повинен використовувати пропонувані чинним законодавством той чи інший правовий механізм внутрішньої нейтралізації податкових ризиків. Слід також зазначити, що в доповнення до системи методів внутрішньої реалізації податкових ризиків, на нашу думку, є необхідним формування механізму державного страхування податкових ризиків як методу зовнішньої

нейтралізації фінансових ризиків. Необхідною складовою системи правового регулювання складними фінансовими процесами у сільському господарстві є забезпечення державою страхування ризику виникнення податкового боргу, що сприятиме створенню підґрунтя для розвитку сільськогосподарського виробництва.

Вивчення можливостей державного страхування ризиків виникнення податкового боргу показує, що найбільш проблемними питаннями є відсутність законодавства, що регулює таку страхову діяльність; а також концептуально невизначені та не повністю реалізовані завдання держави щодо регулювання ризиків сільськогосподарського виробництва через механізми державної підтримки страхування. Виходячи з цього, необхідним є внесення змін до статті 6 (Страховий випадок) Закону України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» в частині визнання виникнення ризику податкового боргу страховим випадком [153].

Всебічно досліджуючи шляхи удосконалення законодавства щодо уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва, окремо слід зазначити, що податковий ризик може виникати під час здійснення сільськогосподарським виробником будь-яких видів діяльності, пов'язаних з виробництвом продукції, товарів, послуг, їх реалізацією, товарно-грошовими та фінансовими операціями, втіленням соціально-економічних та науково-технічних проектів, чи при ухиленні від сплати податків. Тому сучасна система правового регулювання ризиками повинна включати здійснення постійного контролю за фінансово-господарською діяльністю платників податків (здійснення перевірок). Крім того, здійснення моніторингу сплати податків, виявлення податкових порушень, їх усунення та найголовніше – недопущення повторного використання схем ухилення, які були виявлені органами державної податкової служби раніше.

З метою здійснення контролю та недопущення повторних ухилень від сплати податків та для ефективного управління податковими ризиками, органами ДФС була створена єдина база даних податкових ризиків (БДПР). В даній базі здійснено систематизацію

недоліків і порушень нормативно-правових актів суб'єктами підприємства у процесі господарської діяльності, схем ухилень від оподаткування, загальних ознак, що можуть вказувати на наявність таких порушень, які на даний час відомі контролюючим органам. За рахунок постійної контрольної роботи, в умовах нестабільного законодавства та виникнення нових видів, форм та методів господарської діяльності БДПР буде постійно змінюватись, доповнюватись новими ризиками. При цьому деякі ризики можуть втрачати свою актуальність або видозмінюватись [45, с.127].

Система правового регулювання податкових ризиків являє собою сукупність взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, кінцевою метою існування яких є мінімізація податкових ризиків. Іншими словами, систему правового регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків можна охарактеризувати як сукупність методів, прийомів і заходів, які дають змогу відповідною мірою прогнозувати ненадходження податкових платежів і приймати заходи з недопущення чи мінімізації порушень в сфері оподаткування. Така система передбачає здійснення багатьох процесів: визначення ризику; аналіз, оцінка і опис ризику; методика мінімізації ризику; розроблення перспективних заходів попередження і протидії ризикам.

Найбільш складним і в той же час важливим елементом системи правового регулювання податковими ризиками є їх визначення, від якого залежить ефективність застосування таких елементів. Для визначення податкових ризиків необхідно застосовувати метод систематизації платників згідно з визначеними стандартами за групами. Така систематизація повинна ґрунтуватись на принципах аналізу діяльності сільськогосподарського виробника. Під час аналізу необхідно відбирати основні критерії, які дають характеристику щодо нього: якими видами діяльності займається, які регіональні умови перебування, обсяг доходів, розрахунок бази оподаткування з урахуванням динаміки надходження за видами платежів протягом минулих періодів тощо.

Проводити аналіз діяльності платників податків необхідно з точки зору можливості ухилення від оподаткування, тобто наявності податкових ризиків. На підставі стандартних процедур такого аналізу буде можливим здійснення автоматизованого відбору платників податків для перевірок. Один з видів такого аналізу – автоматизована перевірка і аналіз податкової звітності платників податків.

На сучасному етапі органами ДФС України декларується нова стратегія організації контрольної-перевірочної роботи, формуванню неупереджених відносин з платниками податків, за яких фіскальна служба буде партнером правомірній підприємницькій діяльності та забезпечуватиме зниження податкового тиску, створюючи необхідні умови для зростання темпів розвитку галузі сільськогосподарського виробництва [129; 156].

На практиці це повинно означати, що головним критерієм відбору платників до перевірки є наявність у їх фінансово-господарській діяльності ризиків несплати належних платежів до бюджету. Таким чином, нові підходи до організації контрольної-перевірочної роботи дадуть змогу не застосовувати контроль до сумлінних платників податків, водночас для несумлінних такий контроль має бути не відворотним та систематичним. Тобто планові контрольні-перевірочні заходи спрямовуються виключно на тих виробників, які свідомо не сплачують або сплачують не в повному обсязі платежі до бюджету, використовуючи схеми ухилення від оподаткування.

На сьогодні частково запроваджені зміни, які дали змогу чітко розподілити суб'єктів господарювання за ступенями ризику та зосередити увагу на тих, у кого встановлено велику вірогідність несплати податків або приховування об'єктів оподаткування. Вже 2011 році такий підхід сприяв істотному зменшенню кількості планових перевірок. Так, до плану-графіка проведення документальних перевірок на 2011 рік було включено 12,2 тис. сільськогосподарських суб'єктів господарювання, що на 11,1 тис., або на 48%, менше, ніж на 2010 рік – 23,3 тис. До плану-графіка перевірок на I квартал 2012 року, включено 2,1 тис. таких суб'єктів та передбачається охопити

плановими перевітками тільки виробників з високими показниками ризиків несплати податків [81, с.11].

На нашу думку, система правового регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків є важливим елементом вітчизняної податкової системи, що спрямований на забезпечення її сталого розвитку. Зменшення рівня податкових злочинів та правопорушень збільшить рівень податкових надходжень до бюджету, що в свою чергу призведе до зростання прямої та непрямої державної фінансової підтримки сільськогосподарського виробництва. Однією з важливих проблем даного періоду є недосконале податкове законодавство, що дозволяє законним шляхом здійснювати уникнення оподаткування та також вчиняти незаконне ухилення від оподаткування, зменшуючи доходи бюджету.

Отже, у сучасній нормативно-правовій доктрині податкові ризики розчленовані як системний об'єкт дослідження на певні складові, які при будь-якому ступені взаємозв'язку між собою все-таки можна розглядати як відносно самостійні підсистеми. Подібна структуризація має значення не лише методологічно пізнавальне, а практичне. Оскільки відповідно до неї формується сукупність нормативно-правових актів, кожен з яких має конкретну спрямованість і власне коло правовідносин, що ним регулюються.

Податкова система як цілісна сукупність може бути структурованою за її елементами так і за суб'єктами, які беруть участь у процесі нарахування та сплати податків і стають учасниками певних правовідносин. Здійснювати структуризацію податкових ризиків сільськогосподарського виробництва за видами фінансових інструментів для побудови нормативно-правових засобів його регулювання найменш доцільно – їх різновидів надто багато, немає необхідності формувати множинну систему нормативних актів. На нашу думку, доцільно внести зазначені зміни до ПК України та законів України, що регулюють фінансову складову сільськогосподарського виробництва.

Сучасний розвиток податкових правовідносин породжує нові завдання врахування ризику в системі корпоративної діяльності виробників сільськогосподарської продукції. Податкові ризики системного характеру вже давно мають стан прогресуючої стабільності в сучасних реаліях фінансово-економічних, організаційно-політичних та зовнішньоекономічних реаліях. Тому зарубіжні та вітчизняні науковці у галузі фінансового права працюють над проблемами формування фінансово-правових заходів щодо упередження системних податкових ризиків сільськогосподарського виробництва. Досягнення бажаних результатів при уникненні та мінімізації системних ризиків, що активно заявляють про себе у податковій сфері, можливе за умови комплексного впливу з боку представників фінансового права шляхом використання сучасних передових методик дослідження.

Одноставною є позиція авторського колективу даного монографічного дослідження відносно того, що ключовим негативним наслідком помилок в податковій політиці, тобто податковим ризиком платника та держави, може стати не платоспроможність сільськогосподарських виробників як фіскально зобов'язаних суб'єктів у результаті погіршення їх фінансового стану по причині підвищення рівня податкового тиску та обмеження і скасування існуючих податкових пільг. Адже, починаючи з 2010 року, сільськогосподарські виробники зазнають поступового негативного впливу нормативних ризиків, а виконання на початку 2017 року пропозицій міжнародних фінансово-кредитних інституцій щодо скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ є катастрофічним нормативним ризиком.

В подальшому дана проблематика потребує постійного вивчення як юридичного факту, оскільки ґрунтовні наукові пропозиції в змозі посилити правозастосовний потенціал законодавчих регуляторів та націлити їх суттєвим чином на формування механізмів уникнення та мінімізацію ризиків сільськогосподарського виробництва у податковій системі нашої держави.

Висновки до розділу 3

1. Фінансовий ризик розглядається як невід'ємна складова будь-якої фінансової діяльності, яка являє собою фінансові відносини, що мають різні напрями прояву об'єктивно існуючої недостатності, неточності або неправомірності фінансово-правової інформації. У системі фінансово-правового регулювання сільськогосподарського виробництва, фінансовий ризик визначаємо як ймовірність виникнення непередбачуваних фінансових втрат у ситуації нормативно-правової невизначеності та інших умов фінансової діяльності виробника. Процес уникнення та мінімізація ризиків знижує ефективність діяльності виробника, оскільки регулювання ризиків вимагає додаткових витрат, а недооцінка чи нехтування фінансовими ризиками можуть спричинити довгострокові негативні податкові наслідки.

2. Комплексною категорією, яка містить ознаки мінімізації та прийняття ризику є обхід податків, як правомірна поведінка платника з метою зниження сплати сум податків в передбачуваний податковим законодавством спосіб, тобто без застосування не законних спеціальних заходів їх заниження. Межа між обходом і ухиленням від оподаткування є очевидною та чітко відділяє правомірні дії від правопорушення. По причині ризиків різного трактування окремих мінімізуючих податково-правових норм органами ДФС та платниками податків, останні, які механізми зниження рівня податкового навантаження, найчастіше стають суб'єктами адміністративних та кримінальних податкових переслідувань, хоч фактично не здійснюють правопорушень.

3. У ряді зарубіжних країн, зокрема Австрії, Швеції, Нідерландах, Німеччині, Італії тощо сформована стратегія розвитку нормативно-правового уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва. Важливим правовим елементом такої системи є адміністрування податкових ризиків, яке розглядається як діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана із

законотворчою організацією процесу оподаткування та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила. Доцільним для запровадження в Україні є досвід нормативно-правового врахування ризиків у фіскальному контролі щодо призначення планових перевірок суб'єктів господарювання Республіки Білорусь. Тобто, первинним елементом трансформації моделі податкового контролю України сільськогосподарських платників є зміна термінів перевірок, що призведе до більшої довіри платника податків до контролюючих органів та збільшить рівень добровільності сплати податків. Загальний аналіз розглянутих зарубіжних моделей уникнення податкових ризиків показує не обхідність звернення більшої уваги у національному законодавстві на розробку комплексу різнопланових правових, фінансових, інформаційних механізмів виявлення ризиків платників та держави при адмініструванні податків.

4. Досягнення позитивних результатів при уникненні та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва у системі оподаткування можливе за умови комплексного впливу з боку науки фінансового права. Здійснювати структурування податкових ризиків сільськогосподарського виробництва за видами фінансових інструментів для побудови нормативно-правових засобів його регулювання найменш доцільно. Значна кількість їх різновидів вимагатиме формування множинної системи нормативних актів. Раціональним є використання пропозицій для формування правового механізму уникнення та мінімізації ризиків сільськогосподарського виробництва шляхом внесення змін до ПК України, Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» та Закону України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою», оскільки, на сьогодні, це є основні нормативно-правові акти, що регулюють фінансово-правову складову виробничої сільськогосподарської діяльності.

ВИСНОВКИ

У монографії на підставі всебічного і повного комплексного дослідження проблем фінансово-правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва в Україні, розв'язане конкретне наукове завдання, сутність якого полягає у виявленні найефективніших інструментів правового регулювання фінансових відносин сільськогосподарських виробників з державою у процесі виконання податкового обов'язку. Основні результати дослідження сформульовані у таких узагальнюючих висновках:

1. Визначено, що процес оподаткування виробничої діяльності визначається в поняттях ризику, тобто піддається оцінюванню ступінь її ризикованості з точки зору збитковості як наслідків. Тому ризик повинен підлягати правовому регулюванню, що дозволить передбачати його настання та приймати міри щодо уникнення чи мінімізації негативного впливу на державу та платників податків як основних учасників податкових правовідносин. На противагу державі, яка визнає лише існування податкових ризиків для бюджетної системи, про що свідчить відповідне визначення ризику в нормативних актах, наука фінансово правова, досліджуючи політичні зміни у суспільстві та перебудову економіки як фактори виникнення ризиків, повинна розглядати податковий ризик як фінансово-правову модель передбачуваних негативних наслідків для всіх учасників процесу оподаткування, з метою розв'язання існуючих концептуальних протиріч між платником та державою.

2. Встановлено, що ризик є фінансово-правовою категорією, однак відображається у ПК України лише як ймовірність втрат бюджету по причині порушення платниками податкового законодавства, тому запропоновано внести зміни до ПК України щодо заміни поняття «ризик» на «ризик держави» та доповнити ПК України поняттям «ризик платника податків» як фінансово-правову модель пропонуваніх негативних наслідків у вигляді виникнення не запланованого у фінансово-господарській діяльності платника податкового зобов'я-

зання чи інших не фінансових ризиків по причині відповідних дій держави (зміні податкового законодавства, вчасного ненадання податкового кредиту, зміні чи скасуванню діючих податкових пільг; застосуванні податкових санкцій; неоднозначному тлумаченні законодавства тощо) чи самого платника (недекларування та неповне податкових зобов'язань, неперерахування належних до сплати сум зобов'язань до бюджету невиконання інших норм законодавства).

3. Досліджена юридична невизначеність щодо приналежності настання податкового ризику для виробництва, як процесу, чи для виробника, як суб'єкта цього процесу, у різних нормативних та підзаконних актах. Визначено, що у актах податкового законодавства встановлюється пріоритет щодо правового регулювання та підтримки сільськогосподарського виробництва, тому мінімізація та уникнення податкових ризиків повинні розглядатись для виробництва як раціонального процесу, а не виробників як суб'єктів тако-го процесу. Визначено, що правове регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва є упорядкуванням суспільних відносин, здійснюваних державою за допомогою права і сукупності правових засобів, щодо системи фінансово-економічних ризиків: біоресурсних (земельних, природних, кліматичних), природокористування (екологічних, агротехнічних, агрохімічних), соціально-регулюючих (управлінських, політичних), які формуються, виникають та негативно впливають та процес виробництва сільськогосподарської продукції.

4. Встановлено, що нормативними факторами виникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва є невідповідність окремих положень податкового законодавства, включаючи внутрішні суперечності між нормами різних глав ПК України, які формуються по причині коригування податкової політики держави, в тому числі на вимоги міжнародних фінансово-кредитних інституцій. Серед податкових ризиків сільськогосподарського виробництва виділено: 1) невиконання податкових зобов'язань, викликане особливостями та сезонністю виробництва; 2) підвищення податкового

навантаження, в результаті негативної економічної ситуації в державі; 3) неналежне ведення податкового обліку та оформлення податкової звітності, що спричиняє додаткові платежі до бюджету та штрафні санкції в результаті застосування заходів державної контрольної-перевірочної діяльності; 4) ризик неоднозначного тлумачення нормативно-правових актів державними органами та виробником; 5) ризики оподаткування за загальною та спрощеною системами і використання спеціальних ПДВ-режимів.

5. Доведено, що основні ризики загальної системи оподаткування сільськогосподарського виробництва виникають при нарахуванні та сплаті виробниками податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб. Визначено, що факторами формування ризиків є неправильне застосування платниками норм законодавства методологічного та методичного характеру по причині його не чіткості та заплутаності в частині: веденням податкового обліку; використання податкових пільг; визначення податкової бази та зобов'язання; порушення термінів подання звітності тощо. Забезпечення уникнення та мінімізації ризиків загальної системи може бути досягнуто при умові правового регулювання таких податкових ризиків суб'єктів сільськогосподарського виробництва як самостійної групи платників за удосконаленими існуючими пільговими механізмами оподаткування.

6. Визначено податкові ризики спрощеної системи оподаткування сільськогосподарського виробництва за період її існування: 1) заборона реєстрації платниками ФСП суб'єктів, які мають податковий борг; 2) вплив окремих дій чи бездіяльності представників органів влади щодо фіксування фактів впливу обставин непереборної сили; 3) недотримання принципу рівності платників та не врахування їх фінансового стану при визначенні суми податку тощо. Запропоновано внесення доповнень до статті 72 (Збір податкової інформації) ПК України щодо створення єдиної бази податкових порушень, вчинених окремими групами платників, у тому числі сіль-

ськогосподарськими виробниками, як узагальнення результатів контролю та систематизації недоліків податкового законодавства.

7. Визначено ризики правового механізму спеціального режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарського виробництва та встановлено, що державою постійно здійснюється формування таких ризиків шляхом посилення податкового тиску на виробників, шляхом змін механізму ПДВ-режиму для експортерів власних вирощених зернових та технічних культур, заміни нульової ставки на звільнений від ПДВ режим оподаткування, тобто сформовано ризик втрати права на податковий кредит. Встановлено визначальним фактором формування податкових ризиків сільськогосподарського виробництва є виконання державою вимог міжнародних фінансово-кредитних інституцій щодо скасування всіх видів пільгового оподаткування сільськогосподарського виробництва, не зважаючи на уповільненню темпів розвитку галузі рослинництва та занепаду галузі тваринництва.

8. Доведено, що у системі сучасного фінансово-правового регулювання сільськогосподарського виробництва, фінансовий ризик визначається як ймовірність виникнення непередбачуваних фінансових втрат у ситуації нормативно-правової невизначеності та інших умов фінансової діяльності виробника. Враховуючи особливості фінансового ризику за ринкових умов, визначено, що сільськогосподарський виробник повинен досить усвідомлено та кваліфіковано здійснювати уникнення (обхід) ризиків у сучасній системі оподаткування, оскільки недооцінка чи нехтування ними може спричинити довгострокові негативні наслідки, у вигляді штрафних (фінансових) санкцій, адміністративного чи кримінального переслідування.

9. Встановлено, що важливим елементом податкової стратегії розвитку ряду зарубіжних країн, є сформована система нормативно-правового уникнення податкових ризиків платника та держави, яка забезпечується через адміністрування, як діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування. Доцільним для запровадження в Україні є досвід:

1) наукового дослідження ризиків сільськогосподарського виробництва з врахуванням регіональних особливостей; 2) зосередження уваги контролюючих органів на тих групах сільськогосподарських платників, які ухиляються від сплати податків; 3) формування у складі органів ДФС України підрозділів, з функціями щодо визначення ризиків, їх оцінки та приймати рішення щодо їх ліквідації; 4) створення загальнодержавної інформаційної бази даних щодо не правовірного адміністрування ПДВ сільськогосподарськими платниками; 5) резервування платниками коштів та інших ресурсів для забезпечення потреб, викликаних податковими ризиками тощо. Досвід Республіки Білорусь щодо регулювання періодичності перевірок сільськогосподарських виробників показує, що первинним елементом трансформації моделі податкового контролю України є зміна термінів перевірок, яка призведе до зростання довіри платника податків до контролюючих органів і збільшить рівень добровільної сплати податків.

10. Визначено необхідність удосконалення фінансово-правового механізму нейтралізації податкових ризиків, як функціонально-організаційного елементу сучасної моделі системи оподаткування сільськогосподарського виробництва, шляхом нормативного закріплення загального механізму їх нейтралізації, механізму нейтралізації груп ризиків загальної та спрощеної систем та ПДВ-режиму оподаткування, запровадження інформаційного забезпечення їх нейтралізації. Доведено, що у системі нейтралізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва, серед яких за рівнем загроз особливе місце займає ризик виникнення податкового боргу, основна роль належить внутрішнім механізмам платника. Систему внутрішніх правових механізмів нейтралізації ризику виникнення податкового боргу, необхідно подати як перелік засобів: уникнення, мінімізації, розподілу, самострахування, страхування тощо. Мінімізація ризиків виникнення податкового боргу, по причині неможливості їх повного уникнення, повинна здійснюватись шляхом нормативного закріплення правового механізму запровадження самострахування, як формування цільового резерву вільних грошових

коштів платника, чи створення фонду державного чи не державного страхування цільового ризику виникнення податкового боргу.

11. Запропоновано удосконалення існуючого нормативно-правового механізму нейтралізації податкових ризиків та його адаптація для фінансово-правового регулювання сільськогосподарського виробництва шляхом внесення зазначених змін та доповнень у вигляді п. п. 13.6.3 до статті 13 (Фінансова підтримка суб'єктів господарювання агропромислового комплексу) Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» та визнання виникнення ризику податкового боргу страховим випадком, шляхом внесення змін до статті 6 (Страховий випадок) Закону України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою». Сформована таким чином система правового регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків стане елементом вітчизняної податкової системи, що спрямований на забезпечення її сталого розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аграрне право України: підруч. / за заг. ред. В. І. Семчика. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 608 с.
2. Аграрний сектор України на шляху до євроінтеграції: монографія / за ред. О. М. Бородіної. – Ужгород: ІВА, 2006. – 496 с.
3. Аграрії залишаються без спецрежиму справляння ПДВ // Аграрний бюлетень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ab.org.ua>
4. Андрущенко В. Ризики – сигнали тривоги в оподаткуванні / В. Андрущенко, Т. Тучак // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 2 (49). – С. 74–83.
5. Балабанов І. Т. Ризик-менеджмент / І. Т. Балабанов – М.: Фінанси та статистика, 1996. – 184 с.
6. Бандурка О. О. Фінансове право: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / О. О. Бандурка. – Х. – 2008. – 198 с.
7. Бекерська Д. А. Фінансове право: навч. посіб. / Д. А. Бекерська, Л. К. Воронова. – К.: Вентурі, 1998. – 383 с.
8. Бланк И. А. Управление финансовой стабилизацией предприятия / И. А. Бланк– К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 137с.
9. Боброва А. В. Оценка и анализ налоговых рисков в предпринимательстве / А. В. Боброва, Л. Г. Ильинская // Вестник ЮрГУ. – 2011. – №41. – С.106–112.
10. Богданова А. Е. Совершенствование управления налоговыми рисками, обеспечивающего экономический рост предприятия / А. Е. Богданова // Материалы XVI Всероссийского конкурса научных работ молодежи. – М.:ФГБОУ ВПО СПбГАУ, 2013 – 335 с.
11. Богданова О. О. Окремі аспекти оподаткування сільськогосподарських підприємств / О. О. Богданова // Економіка. – 2011. – № 3. – С. 144–151.

12. Большой экономический словарь: 25 000 терминов / ред. А. Н. Азрилиян. – 6-е изд., доп. – Наукове видання. – М. : Ин-т новой экономики, 2004. – 1376 с.
13. Борисова В. А. Організаційно-економічний механізм страхування: навч. посібн. / В. А. Борисова, О. В. Огаренко. – Суми: Довкілля, 2001. – 188с.
14. Бородіна О.М. Коригування політики державної підтримки сільського господарства / О.М. Бородіна, О. М. Могильний // Економіка АПК. – 2007. – № 6. – С.55–62.
15. Брызгалин А.В. Налоговые риски: осведомлен – значит вооружен / А. В. Брызгалин // Налоговые споры. – 2009. – №4 – С.12–19.
16. Буковицький С. А. До питання здійснення податкової політики в зарубіжних державах / С. А.Буковицький // Фінанси України. – 2010. – № 7. – С. 3–13.
17. Бюджетний кодекс України: за станом на 1 черв. 2010 р. / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2010. – 364 с.
18. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел.]. – К. : ВТФ «Перун», 2004. – 1440 с.
19. Віленчук О. М. Ризикогенність та методи її реалізації у аграрній сфері / О. М. Віленчук [Електронний ресурс] – Режим доступу: irbis-nbuv.gov.ua.
20. Вітлінський В.В. Джерела і види податкових ризиків, їх взаємозв'язок / В. В. Вітлінський, О. М. Віленчук // Фінанси України (укр.). – 2007. – № 3 – С. 132–140.
21. Вітлінський В. В. Ризикологія в економіці та підприємстві: [моногр] / В. В. Вітлінський, Г. І. Великоіваненко.– К.: КНЕУ, 2004. – 480 с.
22. Вітлінський В. В. Концептуальні засади ризикології у фінансовій діяльності / В. В. Вітлінський // Фінанси України. – 2003. – № 3. – С. 3–9.

23. Вишневський В. І. Принципи оподаткування: обґрунтування та емпірична перевірка / В. І. Вишневський // Економіка України. – 2008. – № 10. – С.55– 72.
24. Вишняков Я. Д. Общая теория рисков: учеб. пособие / Я. Д. Вишняков, Н. Н. Радаев. – М. : Академия, 2007. – 362 с.
25. Вовчак О. Д. Податкові ризики у системі управління економічною безпекою / О. Д. Вовчак // Фінанси України. – 2008. – № 11. – С. 41–47.
26. Воронова Л. К. Финансовое право: учеб. пособ. [для студ. юрид. вузов и ф-тов] / Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко – Харьков: Ленас, 2003. – 360 с.
27. Воронова Л.К. Фінансове право України: підруч. / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент; Моя книга, 2006 – 176 с.
28. Воронова Л.К. Фінансове право України: підруч. / Л. К. Воронова. – К. : Вища освіта, 2006 – 344 с.
29. Воронова Л. К. Наука фінансового права та її сучасні завдання / Л.К. Воронова // Фінансове право. – 2007. – № 1. – С. 5–16.
30. Воротіна Н. В. Основи теорії бюджету і бюджетного процесу та деякі проблеми правового регулювання цих питань в Україні / Н. В. Воротіна // Правова держава. – 2002. – № 13 – С. 202–210.
31. Гафурова О. В. Соціальний розвиток села в Україні: теорія та практика правового регулювання: монографія / О. В. Гафурова / за заг. ред. В. М. Єрмоленка – К.: Ірідіум, 2014. – 480 с.
32. Гафурова О. В. Деякі питання удосконалення законодавства у сфері соціального розвитку села / О. В. Гафурова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України / Д. О. Мельничук (голова ред.-кол.). (Серія: Право). – 2014. – Вип. 197, ч. 1. – С. 68–75.
33. Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения / Л. И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 1. – С. 78–91.
34. Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория й практика управления / Л. И. Гончаренко // Финансы и кредит. – 2009. – №2 – С. 2–11.

35. Горбач Л. М. Страхова справа: навч. посіб. / Л. М. Горбач – К: Кондор, 2003. – 244с.
36. Гордєєв Генадій Податкові ризики при пайовому будівництві / Генадій Гордєєв – М.; Консультант, 2005. – № 2. – 234 с.
37. Грабовый П. Г. Риски в современном бизнесе / П. Г. Грабовый, С. Н. Петрова, С. Н. Полтавцев и др. – М.: Аланс, 1994. – 200 с.
38. Гранатуров В.М. Економічний ризик: сутність, методи вимірювання, шляхи зниження/ В. М. Гранатуров – М. : Видавництво «Справа і Сервіс», 2001 – 256 с.
39. Гранатуров В. М. Податкові ризики держави: визначення та класифікація / В. М. Гранатуров, І. Б. Ясенова // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 86–94.
40. Грачева Е. Ю. Финансовое право в вопросах и ответах / Е. Ю. Грачева – М. : Проспект, 2009. – 211 с.
41. Гулак О. В. Організаційно-правові основи взаємодії правоохоронних органів і Державної екологічної інспекції у сфері протидії екологічним правопорушенням [моногр.] / О. В. Гулак, Л. А. Стоцька, О.К. Черновський; [за заг. ред. В. І. Курила]. – К.: Компринт, 2013. – 270 с.
42. Гулак О. В. Інституційні складові визначення вектору руху країни [Електронний ресурс] // Науковий вісник публічного та приватного права. – 2015. – № 1.– С. 81–84. – Режим доступу: <http://www.nvpppp.in.ua>
43. Гулак О. В. Шляхи побудови ефективних державних інституцій: виклики сьогодення [Електронний ресурс] // Науковий вісник публічного та приватного права. – 2015. – № 2. – С. 11–14. – Режим доступу: <http://www.nvpppp.in.ua>
44. Гулак О. В. Окремі аспекти державного управління у галузі вітчизняного лісокористування // Науковий вісник Ужгородського Національного університету : Серія «Право». – 2013. – Випуск 22. – Ч. 2. – Т. 2. – С. 138–141.

45. Гусак Н. Б. Контроль податкових органів за діяльністю підприємств. Навч. посібник / Н. Б. Гусак, Ю. Д. Гусак – К.: Центр учткової літератури, 2007. – 320 с.
46. Даль В. И. Большой толковый словарь русского языка / В. И. Даль. – М. : Изд-во АСТ, 2010. – 815 с.
47. Дейнека В. Ф. Корупційні ризики та фактори у системі податкових відносин / В. Ф. Дейнека, О. М. Розум, І. А. Шавло // Фінансове право. – 2014. – № 4 (30). – С. 25–27.
48. Демчук И. Н. Налоговый риск: сущность и содержание понятия / И. Н. Демчук // Вестник Томского государственного университета. – 2010. – № 1(9). – С. 10–15.
49. Державна фіскальна служба України. Офіційний портал. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>
50. Десятнюк О. М. Концептуальні основи теорії ризиків у сфері оподаткування / О. М. Десятнюк // Фінанси України. – 2009. – № 10. – С. 107–115.
51. Десятнюк О. Управління податковими ризиками – нова парадигма розбудови податкової системи України [Електронний ресурс] / О. Десятнюк. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/natural/.../58.pdf.
52. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України: монографія / Е. С. Дмитренко. – Київ : Юрінком Інтер, 2009. – 592 с.
53. Долгий О. А. Роль та значення виявлення податкових ризиків в процесі модернізації дослідчих перевірок / О. А. Долгий // Науковий вісник Академії державної податкової служби України: зб. наук. праць. – 2002. – № 4 (18). – С. 202–205.
54. Долгий О. А. Організаційно-правові засади управління діяльністю державної податкової служби України в умовах ризиків / О. А. Долгий – Донецьк: ВІК, 2006. – 317 с.

55. Долгий О. А. Гуманізація податкових відносин: юридично-соціологічний аспект / О. А. Долгий, М. П. Недюха // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2003. – Випуск 23. – С. 86–94.
56. Дугіна Л. І. Маркетингова цінова політика. Навч. посібник./ Л. І. Дугіна. – К.: КНЕУ, 2005. – 393 с.
57. Евстигнеев Е.Н. Основы налогового планирования / Е. Н. Евстигнеев. – 1-е издание. – СПб.: Питер, 2004. – 288 с.
58. Єрмоленко В. М. Правові проблеми залучення інвестицій у соціальний розвиток села / В. М. Єрмоленко // Інвестиційна діяльність у сільському господарстві: правові питання: [кол. моногр.] / Семчик В. І. [та ін.]; за ред. В. І. Семчика. – К.: Юридична думка, 2008. – С.181–206.
59. Жигаленко О. Удосконалення адміністрування податкових ризиків при плануванні документальних форм податкового контролю / О. Жигаленко // Економіка України. – 2008. – №5. – С. 42–50.
60. Земельний кодекс України: науково-практичний коментар / за заг. ред. В. І. Семчика. – К. : Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2004. – 748 с.
61. Іванов С.Є. Основні принципи та напрями вдосконалення податкової системи України / С. Є. Іванов, А. Т. Ковальчук // Банківська справа. – 2006. – № 4. – С.46–54.
62. Калашникова Э.Л. Налоговые риски: оценки и их финансовые последствия: дис.канд. экон. наук: 08.00.10 / Э. Л. Калашникова. – Иркутск: Изд-во Байкальский государственный университет экономики и права, 2007. – 180 с.
63. Коваленко В. В. Системні ризики та шляхи їх мінімізації: фінансово-правовий вимір / В. В. Коваленко // Юридична Україна. – 2011. – № 4. – С.37–43.
64. Коваленко В. В. Правове забезпечення мінімізації системних ризиків на фінансовому ринку України: дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / В. В. Коваленко // Ірпінь: Нац. у-тет ДПС України, 2011. – 227 с.

65. Коваленко В.В. Фінансові ризики та шляхи їх мінімізації. Правовий аспект [моногр.] / В.В. Коваленко; за ред. д-ра юрид. наук А. Т. Ковальчука. – К. : Знання, 2011 – 319 с.
66. Коваленко В. Фінансові ризики: загально цивілізаційні засади, термінологічні проблеми і правова складова / Віталій Коваленко // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. – 2011. – №4. – С. 83–88.
67. Ковальчук А. Т. Финансовое право в рыночных системах: монография / А. Т. Ковальчук. – К.: Парламентское изд-во, 2008. – 560 с.
68. Ковальчук А. Т. Фінансове право України. Стан та перспективи розвитку: [моногр.] / А. Т. Ковальчук. – К. : Парламентское изд-во, 2007. – 488 с.
69. Ковальчук А.Т. Фінансове право:проблеми розвитку та застосування: [моногр.] / А. Т. Ковальчук, А. В. Матіос; за заг. ред. Л. К. Воронової. – К.: Парламентское изд-во, 2010. – 385 с.
70. Ковальчук А.Т. Фінансове право України у ринкових умовах: проблеми формування, розвитку, застосування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук / А. Т. Ковальчук // К.: Ін-т законодавства Верховної Ради України, – 2009. – 40 с.
71. Ковальчук А. Т. Посилення регулюючого потенціалу фінансового права в публічних правовідносинах / А.Т. Ковальчук // Публічне право: науково-практичний юридичний журнал – 2011. – № 1. – С.40–48.
72. Ковальчук А. Т. Ринкові перспективи розвитку фінансового права / А. Т. Ковальчук // Право України. – 2007. – № 5. – С.108–112.
73. Козенкова Т. А. Налоговое планирование на предприятии / Т. А. Козенкова. – М.: А и Н, 2005. – 562 с.
74. Колодко Г. Мир в движении / Гжегож Колодко. – М.: Магистр, 2009. – 575 с.
75. Коломієць Г. Податкові ризики: сутність та класифікація / Г. Коломієць // Ринок цінних паперів. – 2009. – № 6. – С. 27–33.
76. Короткевич О. В. Потенційні ризики зниження податкового навантаження в умовах запровадження Податкового кодексу України /

- О. В. Короткевич // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 6. – С. 25–29.
77. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс]: Закон від 05.04.2001 № 2341-III. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
78. Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс]: Закон від 07.12.1984 № 8073-X. (Редакція станом на 04.04.2016) – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>
79. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія / А. І. Крисоватий – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 324 с.
80. Крысоватый А. И. Мониторинг налоговых рисков в системе финансовой безопасности государства [Електонний ресурс]/ А. И. Крысоватый, О. М. Десятнюк // Сборник трудов научной конференции «Современные аспекты финансового управления экономическими процессами». – Севастополь, 2005. – С. 60–64. Режим доступу: <http://institutiones.com/general-nalogovye-riski.html>
81. Крухмальов Сергій. У поточному році передбачається охопити плановими перевірками лише підприємства з високими показниками ризиків несплати податків / С. Крухмальов // Вісник податкової служби України. – 2012. – №12. – С. 11–12.
82. Курило В. І. Адміністративні правовідносини у сільському господарстві України: дис. ... доктора. юрд. наук: 12.00.07. / Курило Володимир Іванович – К., 2007. – 419 с.
83. Курило В. І. Адміністративні правочини у сільському господарстві України: сучасна парадигма: монографія. / В.І. Курило // за заг. ред. В.К. Шкарупи– К.: Магістр-XXI сторіччя, 2007. – 212 с.
84. Курило В.І. Забезпечення продовольчої безпеки як принцип державного управління аграрним сектором економіки / В. І. Курило // Підприємництво, господарство і право. – 2007. – №-7. – С. 77–82.
85. Курило В. І. Провадження по справах про адміністративну відповідальність за невиконання податкового обов'язку [Монографія] /

- В. І. Курило, Є. М. Гоцуляк, В. В. Мушенко; за заг. ред. В. І. Курило. – Ніжин: НДУ ім.. М. Гоголя, 2015. – 167 с.
86. 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»: Серія «Право» / Ред.кол.: С. М. Ніколаєнко (голова) та ін. – К., 2015. – Вип. 213, ч 1 – С. 181–187.
87. Курило В.І. Фінансово-правове регулювання державної підтримки сільськогосподарського виробництва в Україні: стан та перспективи удосконалення [Монографія] / В. І. Курило, В. В. Мушенко; за заг. ред. В. І. Курило. – Ніжин: НДУ ім.. М. Гоголя, 2012. – 154 с.
88. Кучерявенко М. П. До питання про систему фінансового права / М. П. Кучерявенко // Право України. – 2003. – № 4 – С.33–37.
89. Кучерявенко М. П. Основи податкового права: навч. посіб. / М. П. Кучерявенко – Харків, 2001. – 227 с.
90. Лаврентьева Е. А. Научные подходы к сущности управления налоговыми рисками в судоходной деятельности / Е. А. Лаврентьева, А. И. Плотникова // Вестник государственного университета морского и речного флота имени адмирала С.О. Макарова.– 2012. – Выпуск 2 – С.154–164.
91. Леушев А. А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками / А. А. Леушев // Финансы и кредит. – 2007– № 17. – С. 39–43.
92. Лисовская И.А. Налоговые риски: понятие, факторы возникновения, методы управления / И. А. Лисовская // Новый университет. – 2011. – №2.– С.3–13.
93. Лук'янова В.В. Економічний ризик: навч. посіб. / В. В. Лук'янова, Т. В. Головач, – К. : Академвидав, 2007. – 461 с.
94. Матвійчук А. В. Аналіз і управління економічним розвитком. Навч. посібник. / А. В. Матвійчук – К. : центр навчальної літератури, 2005. – 180 с.

95. Методи визначення та класифікація податкових ризиків [Електронний ресурс]. // Державна фіскальна служба України. Офіційний портал. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/2010-povidomlenia/59484.html>
96. Мережко Олександр. Право та правозастосування освропейського Союзу [Електронний ресурс]. / Олександр Мережко // Encarde. Attorneys at law.– Режим доступу: <http://www.engarde.com.ua/ua/counsels.html>
97. Мигунова М. И. Методика формирования экспертной оценки значимости налоговых рисков / М. И. Мигунова, Т. А. Цыркунова // Финансовый менеджмент (рус.). – 2007. – № 2. – С.93–105.
98. Мигунова М. И. Финансовые риски в налоговом планировании: диссертация / М. И. Мигунова. – Новосибирск: Изд-во Новосибирский государственный университет экономики и управления, 2006. – 208 с.
99. 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. – 816 с.
100. Митний кодекс України [Електронний ресурс]: Закон від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Режим доступу: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17
101. Мінагропрод хоче від МВФ компромісу: пропонує поетапне скасування пільг для аграріїв [Електронний ресурс] // Інформаційне агентство УНІАН [Режим доступу]: <http://economics.unian.ua/agro/>
102. Мінімізація податкового боргу: економіко-правове забезпечення та організація: навч. посібник / За заг. ред. В. І. Антипова та О. А. Долгого. – Коростень: «Вечірній Коростень», 2005. – 208 с.
103. Модернізація України – наш стратегічний вимір: щорічне Послання Президента України до Верховної Ради України. – К., 2011. – 416 с.
104. Мушенко В. Податкова «наїхала» зі швидкістю ... 74,5 тис. грн. / Віктор Мушенко // Ніжинський вісник. – 2006. – №23 – С.4.

105. Мушенко В. В. Сучасна державна політика України щодо фінансової підтримки сільського господарства / В. В. Мушенко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України»: Серія «Право», 2014. – Вип. 197 ч 1 – С. 244–250.
106. Мушенко В. В. Податкові ризики сільськогосподарських товаровиробників / В. В. Мушенко. Матеріали всеукр. наук.-практ. конф. Сучасні тенденції та перспективи розвитку аграрного, земельного та екологічного права [присв. 90-р. від народж. акад. В. З. Янчука] / за ред. проф. В.М. Єрмоленка. – К. : Видавничий центр НУБіП України, 2015. – С.381–384.
107. Мушенко В. В. Основні терміни та поняття Податкового кодексу України. Навчально-методичні матеріали для самостійної роботи по вивченню економіко-правових дисциплін / В. В. Мушенко. – Київ, – 2011. – 48 с.
108. Мушенко В. В. Фінансово-правове регулювання страхування ризиків сільськогосподарського виробництва / В. В. Мушенко. – Збірник тез Міжнародної наукової конференції «Тринадцяті осінні юридичні читання (м. Хмельницький, 14–15 листопада 2014 року): [у 3-х част.]. – Частина друга. – Хмельницький: Хмельницький університет управління та права, 2014. – С. 54–56.
109. Мушенко В. В. Щодо окремих аспектів адміністративно-правового захисту аграрних товаровиробників північних областей України / В. В. Мушенко. – Наука і вища освіта: тези доповідей учасників XVIII Міжнар. наук. конф. Студентів і молодих учених. М. Запоріжжя, 22–23 квітня 2010 р.: у 4 т. / Класичний приватний університет. – Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2010. – Т.2 – С. 54.
110. Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина: навчальний посібник / В. П. Нагребельний, В. Д. Чендарчук, В. В. Сухонос; за заг. ред. В.П. Нагребельного. – Суми: ВДТ «Університетська книга», 2004. – 320 с.

111. Нечай А. А. Предмет фінансового права на сучасному етапі / А. А. Нечай // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – №5. – С.62–64.
112. Ожегов С.И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов; под общ.ред. Л. И. Скворцова. – 24-е изд., испр. – М.: ООО «Изд-во «Мир и образование», 2008. – 1200 с.
113. Осадець С. С. Страхування: Підручник. / С. С. Осадець – К.: КНЕУ, 1998. – 512с.
114. Ослунд Андерс. Чим менше буде витратити держава, тим швидше розпочнеться зростання її економіки [Електронний ресурс] / Андерс Ослунд. – Режим доступу: <http://www.liga.net/opinion/237825>
115. Павленко Н. А. Податкові ризики / Н. А. Павленко // Ваш податковий адвокат. – 2008. – № 12. – С. 12-16.
116. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник / В. Г. Пансков. –М.: Юрайт, 2011. – 680 с.
117. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології / П. С. Пацурківський– Чернівці, 1997. – 244 с.
118. Пацурківський П. С. Світоглядні проблеми науки фінансового права / П. С. Пацурківський // Право України. – 2010.– №1. – С. 52–61.
119. Пацурківський П. С. Соціологічна (природно-позитивна) доктрина фінансового права / П.С. Пацурківський // Право України. – 2005. – № 6. – С. 32–39.
120. Пацурківський П. С. Пострадянська наука фінансового права: деякі підсумки та перспективи розвитку / П. С. Пацурківський, Р. О. Гаврилюк, В.В. Хохуляк // Науковий вісник Чернівецького університету. – Чернівці: Рута, 2005. – Вип. 286. – 87 с.
121. Пацурківський П. С. Проблеми загальної теорії фінансового права в умовах переходу до ринкової економіки: дис. ... доктора юрид наук: 12.00.07. / Пацурківський Петро Станіславович /

- Чернівецький держ. ун-т ім. Ю.Федьковича. – Чернівці, 1998. – 457 арк.
122. ПДВ у сільгосп підприємствах. [Електронний ресурс] // Аграрний бізнес сьогодні. – Режим доступу: <http://www.agro-business.com.ua>
123. Пилипенко А. А. Научно-прикладное понимание налоговых рисков / А. А. Пилипенко // Право в современном белорусском обществе: сб. науч. тр. / Нац. Центр законодательства и правовых исследований Респ. Беларусь; редкол: В. И. Семенов (гл ред.) [и др]. – Минск: Белпринт, 2014. – Вып. 9 – 460 с.
124. Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявления /М.Р. Пинская // Финансы. – 2009. – № 2. – С. 43–46.
125. Плотникова И. А. Анализ научных позиций в определении внутрифирменных налоговых рисков / А. И. Плотникова // Материалы V межвуз. науч. практ. конф. аспирантов, студентов и курсантов «Современные тенденции и перспективы развития водного транспорта в России» 14 мая 2014 г. – СПб.: ГУМРФ имени адмирала С. О. Макарова, 2014. – С. 440–445.
126. Поваренков А. Ю. Риски в частном и публичном праве и к вопросу о налоговых рисках / А. Ю. Поваренков // Налоги и финансовое право. – 2009. – №5. – С.134–141.
127. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
128. Податкове право: навч. посіб./ Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 400с.
129. Положення про Міністерство фінансів України [затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375]: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
130. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм [Електронний ресурс]:

- Закон України від 24.05.2012 р., № 4834-VI. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4834-17>.
131. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України [Електронний ресурс]: Закон України від 31.07.2014 р., № 1621-VII– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1621-18?nreg>.
132. Про внесення зміни до статті 1 Закону України «Про сільсько-господарську кооперацію [Електронний ресурс]: Закону України від 29.06.2004 р., №1929-IV. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/>.
133. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році [Електронний ресурс]: Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/>
134. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) [Електронний ресурс]: Закон України від 28.12.2014 р., № 71-VIII. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/54821>.
135. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.2015 р., № 643-VIII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/07-15>.
136. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році [Електронний ресурс]: Закон України від 24.12.2015 р., № 909-VIII. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2015>.
137. Про впорядкування роботи з податковими ризиками [Електронний ресурс]: Наказ ДПА України від 23.06.2003 р., № 308. – Режим доступу: <http://tc.nusta.com.ua>
138. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон

України від 24 червня 2004 р., № 1877-IV// Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 48. – Ст. 229.

139. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації проведення перевірок підприємств, що входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань і великих платників податків [Електронний ресурс]: наказ ДПА України від 16.07.2007 р. № 432 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>1607.
140. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб) [Електронний ресурс]: Наказ Державної податкової адміністрації України від 25.11.2002 р. № 567– Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>2511.
141. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку розподілу платників податків по категоріях уваги [Електронний ресурс]: Наказ ДПА України від 30.06.2006 р. № 373 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>3006.
142. Про затвердження Методичних рекомендацій з моніторингу податкових ризиків [Електронний ресурс]: Наказ ДПА України від 23 жовтня 2001 р. № 428 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main.cgi>.
143. Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 р. № 684. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/main.show>.
144. Про затвердження Змін до Положення про порядок реєстрації договорів про членство або про участь у міжнародних платіжних системах [Електронний ресурс]: Постанова Національного банку України від 27.11.2006 р. №444 – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v0345500-11>.
145. Про затвердження Методичних вказівок з інспектування банків Національним банком України «Система оцінки ризиків»

[Електронний ресурс]: Постанова Національного банку України від 15.03.2004 р. № 104. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v034600-03>.

146. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків. [Електронний ресурс]: Наказ Державної фіскальної служби України від 31.07.2014р. №22. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.
147. Про затвердження Положення про діяльність в Україні внутрішньодержавних і міжнародних платіжних систем [Електронний ресурс]: Постанова Національного банку України від 25.09.2007 р. №348. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v032750-09>.
148. Про затвердження Положення про порядок справляння та обліку єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 18.05.1998 р. № 694. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/694-98>.
149. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників [Електронний ресурс]: Наказ Мінфіну від 02.06.2015 р. № 524. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
150. Про затвердження Порядку моніторингу податкових ризиків [Електронний ресурс]: Наказ ДПА України від 25.04.02 р. № 196. – Режим доступу: http://tc.nusta.com.ua/Kursi_2002/4_SQL/Nakaz/6c.htm.
151. Про затвердження Порядку здійснення аналізу та оцінки ризиків, розроблення і реалізації заходів з управління ризиками для визначення форм та обсягів митного контролю [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 31.07.2015 р. № 684. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v0361500-04>.

152. Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів) [Електронний ресурс]: Наказу ДПА України від 19.02.1998 р. № 80. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
153. Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою [Електронний ресурс]: Закон України від 09.02.2012 р. № 4391-VI. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>.
154. Про основні засади державної аграрної політики на період до 2015 року: Закон України від 18.10.2005 р. № 2982-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 1. – С. 17.
155. Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників [Електронний ресурс]: Указ Президента України від 02.12.1998 р. №1328/98. – Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua>.
156. Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 31.10.2008 р. № 639 // Відомості Верховної Ради України. – 2008. – № 41. – С. 116.
157. Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001–2004 років [Електронний ресурс]: Закон України від 18.01.2001 р. № 2238-III. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2238-14/ed20010626/find?text>.
158. Про схвалення Методичних рекомендацій щодо організації та функціонування систем ризик-менеджменту в банках України [Електронний ресурс]: Постанова Національного банку України від 02.08.2004 р. №361. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v0361500-04>
159. Про вдосконалення контрольної (наглядової) діяльності в Республіці Білорусь [Електронний ресурс]: Указ Президента Республіки Білорусь від 16 жовтня 2009 р. № 510. Режим доступу: <http://www.levonevski.net/pravo/norm2013/num17/d17164.html>.

160. Пятницкий Н. Налоговые риски и уголовная ответственность за налоговые преступления / Н. Пятницкий // *Налоги и налоговое планирование*. – 2011. – №1 – С. 37–42.
161. Ріжок П. Особливості проведення податкового контролю за критеріями ризиковості / П. Ріжок. [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Державної податкової адміністрації у Полтавській області – Режим доступу: <http://www.dpa.pi.net.ua/news/tdn079>.
162. Риженко О. С. Методологія дослідження податкових ризиків у науці фінансового права / О. С. Риженко // *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України: Серія «Право»* / ред кол.: С. М. Ніколаєнко (голова) та ін. – Київ, 2015. – Вип. 218. – С. 226–230.
163. Риженко О. С. Юридичні дефекти використання поняття «ризик» у Податковому кодексі України / О. С. Риженко // *Часопис Київського університету права НАН України* – Київ, 2015. – № 4. – С. 123–127.
164. Риженко О. С. Правова природа податкових ризиків спеціальної системи оподаткування сільськогосподарського виробництва / О. С. Риженко // *Бюлетень Міністерства юстиції України* – 2016. – № 3. – С. 48–54.
165. Риженко О. С. Сучасні зміни податкового законодавства як фактор ризиковості для сільськогосподарського виробництва / О. С. Риженко // *Підприємництво, господарство і право*. – 2016. – № 10. – С. 111–114.
166. Рыженко А.С. Зарубежный опыт регулирования налогового контроля по критериям риска в деятельности налогоплательщика / А.С. Рыженко // *LEGEA ŞI VIAȚA. Publicație științifico-practică*. – 2016. – № 4–3. – С. 53–56.
167. Ризикогенність та страхування в аграрній сфері (теорія, практика), колект. монографія / за заг. ред.. д.е.н проф. Ходаківського Є. І. – Житомир «Полісся», 2013. – 323 с.
168. Слюсаренко С. В. Проблеми вини юридичної особи у податковому праві / С. В. Слюсаренко // *Науковий вісник національ-*

- ного університету біоресурсів і природокористування України. – 2011. – № 165, Ч.1: Право. – С. 252–257.
169. Слюсаренко С. В. Податкові правовідносини як вид правових відносин / С. В. Слюсаренко // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. Серія: Право та державне управління: Науковий збірник / Акад. праці і соц. відносин Федерації профспілок України. К: Сталь. – 2011. №2 (2) – С. 145–149.
170. Содномова С. К. Трансформація ризиків при осуществленні податкового контролю / С. К. Содномова // Известия ИГЭА. – № 2 (88) – 2014. – С.14–18.
171. Сорока П. М. Економічні та фінансові ризики: навч. посіб. / П. М. Сорока, Б. П. Сорока – К.: Університет «Україна», 2006. – 266 с.
172. Соціально-економічні аспекти розвитку аграрного сектору економіки в умовах кризи. Роль консультаційних служб: зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного у-ту (економічні науки) №3 за результ. міжнар. наук.-практ. конф. (21–22 травня 2009 р.) / ТДАТУ; редкол. : В. Рудьєв, С. Григор'єв.– Мелітополь: ТДАТУ, 2009. – 262 с.
173. Сучасний бізнес / Девід Дж. Речмен, Майкл Х. Мескон, Куртленд Л. Боув – К.: Республіка, 1995. – 437 с.
174. Тэпман Л.Н. Риски в экономике: учеб. пособие для вузов / Л. Н. Тэпман; под. ред. проф. В. А. Швандара. – М. : ЮНИТИ-дана, 2002. – 379 с.
175. Тимченко О. М. Податковий менеджмент: навчально-методичний посібник / О. М. Тимченко. — К. : КНЕУ, 2001. – 150 с.
176. Тимченко О. Прогнозування податкового боргу на основі абсолютної та відносної оцінки податкових ризиків / О. Тимченко, Ю. Сибірянська // Фінанси України. – 2010. – №8. – С. 34–43.
177. Тихонов Д. Н. Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков / Д. Н. Тихонов, Л. Г. Липник. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
178. Тихонов Д. Н. Основы налоговой безопасности / Д. Н. Тихонов. –

М: Аналітика-Пресс, 2002. – 224 с.

179. Тулуш Л. І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: стан та перспективи розвитку / Л. Д. Тулуш, В. І. Проніна, Н. В. Сеперович – Львів, 2009. – 296 с.
180. У МВФ закликали Україну не допустити зупинки реформ [Електронний ресурс]. // NEWSru.ua. Економіка від 31.10.2015 р. [Режим доступу]: <http://www.newsru.ua/finance>.
181. Филин С.А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения процесса оценки и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений / С. А. Филин // Финансы и кредит. – 2002. – № 3. – С 21–31.
182. Филина Ф.Н. Анализ налоговых рисков [Электронный ресурс]/ Ф.Н. Филина. – Режим доступа: <http://www.kommersant.ru>.
183. Фінансове право : підручник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – 320 с.
184. Фишер О. В. К вопросу определения категории «налогового риска налогоплательщика» / О. В. Фишер, Л. Г. Чанкселиани // Финансы и кредит. – 2010. – № 15. – С 47–51.
185. Фурман В. М. Світовий досвід комплексного страхування банківських ризиків / В. Фурман // Фінанси України. – 2008. – № 2. – С. 108–109.
186. Цибок В. О. Бюджетне регулювання розвитку АПК України за рахунок спеціальних режимів та механізмів оподаткування: монографія / В. О. Цибок. – К., 2008. – 116 с.
187. Цыркунова Т.А. Налоговые риски: сущность и классификация / Т. А. Цыркунова, М.И. Мигунова // Финансы и кредит. – 2005. – № 33. – С 48–52.
188. Чурилкина Е. В. Налоговые риски: сущность, причины возникновения, методы управления [Электронный ресурс] / Е. В. Чурилкина, О. В. Дерина // Электронный журнал МГУ им. Н. П. Огарева – Режим доступа: <http://sisupr.mrsu.ru/2011-4>.

189. Хенк Девід. Податкова та митна адміністрації Нідерландів. Стратегія розвитку [Електронний ресурс] / Девід Хенк. – Режим доступу: www.sta.gov.ua.
190. Хлівний В. К. Суперечлива сутність податків як джерело ризиків бюджетних втрат / В. К. Хлівний, М. М. Степура // Інвестиції : практика та досвід. – 2011. – № 17. – С. 28–32.
191. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д. М. Щекин; под ред. С. Г. Пепеляева. – М: Статут, 2007. – 236 с.
192. Comparative modeler Paying Taxes 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/find-country.jhtml>.
193. Cozmei C. Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk / C. Cozmei, E.C. Serban [Electronic resource] – URL:<http://ac.els-cdn.com>.
194. Tax risk management strategy. Vodafone Limited [Electronic resource] – URL:<http://www.vodafone.pdf>.
195. Tax Risk and DisputeManagement/ KPMG Services Pte. Ltd. [Electronic resource] – URL:<http://www.vkpmg.com>.
196. The Global Competitiveness Report 2013-2014 [Electronic resource] World Economic Forum [Електроннийресурс]. – URL: <http://www.weforum.org/issues/global-competitiveness>.
197. Robert N. Charette Application strategies for risk analysis / Robert N. Charette. – New York. Multiscience Press, Inc 1990. – 571 p.
198. Zech J. Risk Management ALS System. Zeitschrift fur dies gesamte. Versicherungswissenschaft (Zfgvw). – 1983. – Н. 4. – S. 646–647.

Наукове видання

КУРИЛО Володимир Іванович
МУШЕНОК Віктор Васильович
РИЖЕНКО Олександр Сергійович

*Під загальною редакцією доктора юридичних наук, професора,
Заслуженого юриста України, завідувача кафедри адміністративного
та фінансового права Національного університету біоресурсів та
природокористування України **В. І. Курила***

**ПОДАТКОВІ РИЗИКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО
ВИРОБНИЦТВА В УКРАЇНІ: ФІНАНСОВО-ПРАВОВА
ХАРАКТЕРИСТИКА**

МОНОГРАФІЯ

Технічний редактор – І. П. Борис
Верстка, макетування – А. В. Новгородська

Видання друкується з оригіналу-макету замовника

Підписано до друку 12.06.2017
Гарнітура Computer Modern
Замовлення №

Формат 60x84/16
Обл.-вид. арк. 8,94
Ум. друк. арк. 11,16

Папір офсетний
Тираж 100 прим.



Видавництво
Ніжинського державного університету
імені Миколи Гоголя.
м. Ніжин, вул. Воздвиженська, 3/4
(04631) 7-19-72
E-mail: vidavn@ndu.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК № 2137 від 29.03.05 р.