

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

РИЖЕНКО ОЛЕКСАНДР СЕРГІЙОВИЧ

УДК 347.73:631.15

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Київ – 2017

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Національному університеті біоресурсів і природокористування України Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник кандидат юридичних наук, доцент
Слюсаренко Сергій Вікторович,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України,
доцент кафедри адміністративного
та фінансового права

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Дмитренко Емілія Станіславівна,
Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»,
професор кафедри фінансового права

кандидат юридичних наук, доцент
Мушенко Віктор Васильович,
Київський національний
торговельно-економічний університет,
доцент кафедри загальноправових дисциплін

Захист відбудеться «29» березня 2017 року о 10⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.004.16 у Національному університеті біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Генерала Родимцева, 19, навчальний корпус № 1, кімната 97

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Національного університету біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 13, навчальний корпус № 4, кімната 41а

Автореферат розісланий «28» лютого 2017 року

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

О. В. Гафурова

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. 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. 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 кількості наукових статей та монографій у рамках фінансового, страхового, адміністративного права, а також фінансів, економіки та управління.

Науково-теоретичним підґрунтям дисертаційного 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, С. В. Слюсаренко та ін.; а також зарубіжних дослідників, таких як: А. А. Пилипенко, А. Ю. Поваренков, Д. Хенк, Д. М. Щокін.

Оскільки дисертаційне 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, О. М. Тимченко, І. Б. Ясенова, а також зарубіжних науковців,

серед яких: А. А. Леушев, М. І. Мигунова, А. Ослунд, В. Г. Пансков, М. Р. Пінська, Т. А. Циркунова та ін.

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.

Зазначені обставини зумовили інтерес автора до проблематики та спонукали до комплексного дослідження проблеми правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження відповідає завданням, визначеним Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (щодо вдосконалення фіскальної достатності системи оподаткування для досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями) та виконане в межах програми наукових досліджень Національного університету біоресурсів і природокористування України за темою «Правове регулювання охорони та відтворення лісів в Україні» (номер державної реєстрації 0113U003857).

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

Відповідно до поставленої мети сформульовано 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;
- класифікувати сільськогосподарські ризики сучасної системи оподаткування;
- розкрити зміст та види ризиків сільськогосподарського виробництва щодо оподаткування за загальною та спрощеною системами;
- з'ясувати особливості ризиків спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість;
- 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 дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі правового регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва в Україні.

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

Методи дослідження. Поєднання прийомів і методів наукового пізнання є методологічним підґрунтям дисертаційного дослідження, яке здійснювалося, виходячи з принципів всебічності, об'єктивності, історизму, обґрунтованості, що сприяло отриманню достовірних результатів. Автором 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 застосовувався при аналізі зарубіжного досвіду правового регулювання уникнення податкових ризиків (підрозділ 3.2). Формально-юридичний метод – 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 дисертація є одним з перших у вітчизняній фінансово-правовій науці комплексним дослідженням правовідносин щодо регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва. У результаті проведеного дослідження здобувачем особисто сформульовано низку наукових положень та висновків, які виносяться на захист:

уперше:

– 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;

удосконалено:

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

– 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;

– 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;

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

дістали подальшого розвитку:

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

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

– формування структури податкового ризику сільськогосподарського виробництва та визначення окремих її елементів, якими є: джерело виникнення, об'єкти, періодичність, фінансово-правові наслідки, можливість передбачення;

– 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 ухиленнь від оподаткування; тобто, всі фактори виникнення податкових ризиків;

– 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.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення та результати дослідження можуть бути застосовані у:

– правотворчій діяльності – для вдосконалення законодавства України, зокрема, Податкового кодексу України, Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України», Закону України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» та при розробленні концепції державної фінансової підтримки сільськогосподарського виробництва і реалізації стратегії євроінтеграції;

– практичній діяльності посадових осіб сільськогосподарських підприємств щодо забезпечення належного рівня сплати податків шляхом підвищення рівня правової культури та податково-правової свідомості;

– науково-дослідній роботі – при подальшому доопрацюванні питань правового регулювання уникнення та мінімізації податкових ризиків сільськогосподарського виробництва;

– освітньому процесі – при викладанні правових та економічних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Податкова система», «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.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконано здобувачем особисто і становить самостійну розробку з обраної теми. Основні положення, висновки та пропозиції, які визначають наукову новизну та виносяться на захист, сформульовано і обґрунтовано здобувачем особисто.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації апробовано під час виступів на міжкафедральних семінарах Національного університету біоресурсів і природокористування України, а також доповідалися на всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Модернізація України: проблеми та технології успішності» (м. Київ, 2015 р.); «Актуальні проблеми створення інтелектуальних і індустріальних парків» (м. Київ, 2016 р.) та Міжнародній науковій конференції «Чотирнадцять осінніх юридичних читань» (м. Хмельницький, 2015 р.).

Публікації. Основні положення та висновки, сформульовані у дисертації, викладені у 8 публікаціях, з яких 3 статті у наукових фахових виданнях України, стаття у науковому фаховому виданні України, включеному до міжнародних

наукометричних баз даних, стаття у науковому виданні іншої держави та 3 тези наукових доповідей.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається із вступу, трьох розділів, що поєднують дев'ять підрозділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, додатків та списку використаних джерел (198 найменувань). Загальний обсяг дисертаційного дослідження становить 190 сторінок друкованого тексту.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовується актуальність теми дисертаційного дослідження; визначено мету та задачі, об'єкт та предмет дослідження, зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами; висвітлено його методологічні та теоретичні засади, наукову новизну роботи; сформовано головні пропозиції і положення, які виносяться на захист; охарактеризовано практичне значення одержаних результатів дослідження та їх апробацію; відображено характер публікацій, структуру та обсяг дисертації.

Розділ 1 **«Теоретичні основи правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва»** складається з трьох підрозділів, в яких досліджено теоретичні аспекти правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва, здійснено аналіз наукової літератури, джерельної бази, розкрито зміст основних понять дослідження.

У підрозділі 1.1 *«Правова природа податкового ризику»* досліджується настання ризику в процесі оподаткування як подія, яка несе за собою для платника податків негативні наслідки (збитки), уникнення яких необхідно досягати за допомогою правового регулювання, яке у даний час лише зводиться до забезпечення державою лише уникнення податкових ризиків бюджетної системи. Підтримуючи позицію зарубіжних та вітчизняних науковців щодо необхідності регулювання уникнення негативних ризиків платника, визначено, що податковий ризик платника податків являє собою фінансово-правову модель пропонованих негативних наслідків виникнення додаткового податкового зобов'язання чи інших не фінансових ризиків у вигляді вилучення документів чи арешту майна по причині відповідних дій держави (застосуванні податкових санкцій при неоднозначному тлумаченні законодавства) чи неналежного виконання зобов'язань платником податків. Визначено доцільність дослідження як правової суті податкових ризиків (введення нових податків, збільшення їх ставок, скасування податкових пільг тощо), так і факторів їх виникнення, які пов'язані з: політичними та організаційно-методологічними змінами, перебудовою економіки, впливом геополітичних факторів. Запропоновано формування структури податкового ризику платника податків та визначення її окремих елементів: джерело виникнення, об'єкт, структура, періодичність, фінансові наслідки, фінансові та податкові втрати, можливість передбачення.

Встановлено, що зародження податкового ризику може здійснюватися положеннями конкретного нормативного акта, тобто такий акт визначено джерелом податкового ризику, який спричиняє невизначеність та, відповідно,

конфліктність між суб'єктом податкового обов'язку та фіскальним контролюючим органом. Уникнення такої невизначеності можливе при застосуванні дієвого правового механізму регулювання податкових ризиків, що зможе стати основою побудови філософії партнерства вищевказаних суб'єктів у контексті розв'язання існуючих протиріч та подолання фіскальної складової податкової політики нашої держави.

У підрозділі 1.2 *«Еволюція нормативного регулювання податкових ризиків»* охарактеризовано ризик як категорію, яка використовується у фінансово-правових актах та встановлено, що до прийняття ПК України, у фінансовому законодавстві дана категорія використовувалась в окремих підзаконних актах банківського та податкового законодавства. У ПК України ризик визначено як ймовірність недекларування платником податкових зобов'язань чи невиконання норм іншого податкового законодавства. Встановлено, що ризик у різних статтях ПК України має різне смислове та правове навантаження. Такий юридичний дефект негативно впливає на ефективність правозастосування та потребує удосконалення з метою забезпечення реалізації принципу законності у регулюванні податкових відносин. Крім того, 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. Встановлено, що податкові ризики необхідно розглядати як ризики платника податків та ризики держави, класифікувати їх на відповідні групи, в залежності від визначальних негативних наслідків настання. Запропоновано внесення змін та доповнень до ст. 14 ПК України щодо замінити поняття «ризик» (п. п. 14.1.221) на поняття «ризик держави» та «ризик платника податків», а також для цілей окремих статей ПК України використовувати визначення понять: «страховий ризик», «господарський ризик», визначення яких міститься у чинних нормативно-правових актах, що регулюють відповідні суспільні відносини. Вбачаємо за доцільне доповнення переліку ризиків Закону України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» категорією «податковий ризик» та в Законі України «Про державну підтримку сільського господарства України» доповнення визначення поняття стандартний аграрний ризик як такий, що забезпечується і заходами податкового регулювання.

У підрозділі 1.3 *«Податкові ризики сільськогосподарського виробництва у системі фінансово-правових ризиків»* досліджено питання приналежності у нормативно-правових актах категорії «податковий ризик» до виробництва як процесу чи до виробника як суб'єкта цього процесу, оскільки має місце юридична невизначеність використання такої категорії у правозастосуванні. Обґрунтовано приналежність податкового ризику саме до виробництва сільськогосподарської продукції.

Запропоновано власне бачення джерел формування окремих фінансово-правових ризиків сільськогосподарського виробництва: посилення податкового регулювання; відсутність правових механізмів непрямой та прямої державної фінансової підтримки тощо. Результати досліджень показують, що ризики формуються державою і проявляються через зниження доходів, зростання витрат,

зменшення рентабельності та неможливості належним чином виконувати свій податковий обов'язок. Включено до факторів формування ризиків всі, які будь-яким чином впливають на зростанням фінансових ризиків: агротехнічні, агрохімічні, екологічні, природно-кліматичні, соціально-психологічні тощо, які поєднано в одну групу – нормативні фінансові ризики. Визначено основною причиною негативних наслідків оподаткування сільськогосподарських виробників останніх років – несиметричність ряду положень податкового законодавства по причині коригування податкової політики країни у відповідності до міжнародних стандартів. До основних сучасних фінансових ризиків сільськогосподарського виробництва у ринковому середовищі, поряд з податковими ризиками, віднесено наступні фінансові ризики: цінні, банківські, валютні, кредитні, боргові. Запропоновано для урегулювання нормативних-правових фінансових ризиків сільськогосподарського виробництва на даному етапі використовувати внутрішні механізми нейтралізації.

Розділ 2 **«Особливості правового регулювання податкових ризиків виробничої діяльності у сфері сільського господарства»** складається з трьох підрозділів, в яких досліджуються види сільськогосподарських податкових ризиків загальної і спрощеної систем оподаткування та ризики спеціального режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарського виробництва.

У підрозділі 2.1 *«Класифікація сільськогосподарських податкових ризиків»*, незважаючи на існуючі окремі наукові позиції щодо недоцільності систематизації та класифікації податкових ризиків, аргументована авторська позиція щодо необхідності подальшого опрацювання питання галузевої специфіки податкових ризиків сільськогосподарського виробництва. Здійснено характеристику даної категорії, поєднавши податкові ризики всіх видів суб'єктів господарювання, які притаманні і сільськогосподарській виробничій діяльності та виключно ризики сільськогосподарського оподаткування, розподіливши усю їх сукупність на групи: 1) ризик невиконання податкових зобов'язань, викликаного особливостями та сезонністю виробництва; 2) ризик неоднозначного тлумачення нормативно-правових актів платником і фіскальним органом; 3) ризик неналежного відображення у податковому обліку господарської операції, оформлення податкової звітності, відсутності підтверджуючих документів; 4) ризик зниження рівня, призупинення чи скасування галузевих податкових пільг (посилення податкового тягаря); 5) ризики податкового контролю, адміністративного чи кримінального переслідування; 6) ризики здійснення оподаткування за загальною системою, спрощеною системою та з використанням спеціальних режимів оподаткування ПДВ.

Обґрунтовано позицію щодо захисту сільськогосподарського платника податків через визнання небезпекою та ризиком для нього будь-яких дій держави стосовно посилення податкового тиску. Визначено необхідність зміни методологічного підходу сучасного нормативно-правового регулювання ризиків оподаткування шляхом окремого підходу до державного (бюджетного) податкового ризику, яким слід вважати лише свідомі та умисні дії

сільськогосподарського платника щодо ухилення від оподаткування, та підприємницького податкового ризику.

У підрозділі 2.2 *«Ризики загальної та спрощеної систем оподаткування»* визначено ключові ризики сільськогосподарських виробників щодо сплати податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб як основних податків загальної системи оподаткування, а саме: збільшення рівня податкового навантаження на сільськогосподарських платників шляхом зменшення податкових пільг; утруднення адміністрування податків по причині складності, нечіткості, заплутаності нормативної бази та недостатнього опрацювання питань методологічного та методичного характеру, пов'язаної з веденням податкового обліку. Визначено види податкових ризиків загальної системи оподаткування окремо для держави та сільськогосподарських виробників, а також спільний негативний фінансовий інтерес, який полягає у збільшенні податкової заборгованості платника податків, його реорганізації або ліквідації в добровільному чи примусовому порядку.

Підтверджено, що ефективним способом уникнення ризиків загальної системи оподаткування сільськогосподарського виробництва є подальший розвиток правового механізму існуючих інструментів спеціальної системи оподаткування. Однак визначено податкові ризики спрощеної системи оподаткування: 1) підвищення критерію дохідності від власної виробничої діяльності від 50 до 75 %; 2) зменшення кількості (з 10 до 6) загальнодержавних та місцевих податків і зборів, замість яких сплачувався цей податок; 3) постійне зростання ставок спеціальної системи оподаткування; 4) формування окремих критеріїв, що забороняють реєстрацію платником даної системи оподаткування (наявність податкового боргу); 5) бездіяльність та некомпетентність державних органів при визначенні підстав та оформленні процедури отримання окремих податкових звільнень та пільг; 6) недотримання принципу рівності платників та не врахування їх фінансового стану при визначенні суми податку тощо. Надано пропозиції щодо удосконалення механізму уникнення податкових ризиків спрощеної системи оподаткування шляхом створення єдиної інформаційної бази щодо всіх видів податкових порушень сільськогосподарських виробників.

У підрозділі 2.3 *«Ризики спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість»* розглянуто правовий механізм спеціального режиму оподаткування ПДВ, основна сутність якого полягала у залишенні нарахованих суми ПДВ у своєму розпорядженні сільськогосподарськими виробниками, які дотримувались встановлених законодавством критеріїв. Охарактеризована тенденція систематичного нарощування державою ризиків спеціального режиму сплати ПДВ. Податковими ризиками зміни законодавства стало часткове припинення виплати сільськогосподарським виробникам дотацій в межах суми ПДВ. Зокрема, виробникам-експортерам вирощених безпосередньо ними окремих зернових та технічних культур, на зміну нульової ставки прийшов звільнений від ПДВ режим оподаткування, тобто сформовано ризик втрати права на податковий кредит. Останніми змінами законодавства сформовано критичний податковий

ризик існування сільськогосподарського виробництва щодо розподілу сум ПДВ між виробником та бюджетом.

Визначено, що одним із факторів формування податкових ризиків сільськогосподарського виробництва є міжнародне співробітництво, оскільки одна з вимог міжнародних фінансово-кредитних інституцій полягає у скасуванні пільг для сільськогосподарських виробників зі сплати ПДВ. Обґрунтовано необхідність збереження спеціальних режимів оподаткування ПДВ фінансово-економічних результатів процесу сільськогосподарського виробництва, що дасть можливість стабілізувати розвиток даного стратегічного сектору економіки нашої держави, оскільки, в переважній більшості випадків, завдяки дії цих режимів, в Україні відродилася та активно розвивається галузь рослинництва та має значні перспективи на подальший розвиток галузь тваринництва та переробна галузь. Доведено, що уникнення податкових ризиків при застосуванні спецрежимів ПДВ є особливо відчутними в умовах сучасної фінансової кризи та відсутності бюджетного фінансування сільськогосподарського виробництва за рахунок прямих дотацій та обмеженого доступу до банківських кредитів, зростання цін на основні матеріально-технічні ресурси.

Розділ 3 **«Проблеми правового забезпечення уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва»** складається з трьох підрозділів, в яких визначено напрями і способи регулювання сільськогосподарських ризиків у фінансовому праві, а також пропонується використання окремих елементів зарубіжного досвіду та власні пропозиції удосконалення системи уникнення податкових ризиків у вітчизняній сільськогосподарській виробничій діяльності.

У підрозділі 3.1 *«Формування механізму регулювання фінансових ризиків сільськогосподарської галузі у фінансовому праві»* розглядаються теоретичні засади удосконалення фінансового ризику як елементу системи фінансово-правового регулювання виробництва сільськогосподарської продукції. Пропонується визначення фінансового ризику як ймовірності виникнення непередбачуваних фінансових втрат у ситуації нормативно-правової невизначеності фінансової діяльності виробника по причині різного розуміння окремих податково-правових норм платником та фіскальними органами. Визначено, що сільськогосподарські платники, які використовують методи правомірного зниження рівня податкового навантаження, найчастіше стають суб'єктами ризиків адміністративних та кримінальних переслідувань з боку державних органів. Досягнення компромісу між державою та таким платником пропонується здійснити за допомогою розширення інструментарію науки фінансового права. Запропоновано виділення такого самостійного розділу фінансового права як фінансово-правова ризикологія, визначено її об'єкт та систематизовано основні фактори фінансово-правового ризику виробничої сільськогосподарської діяльності: за джерелом виникнення; за сукупністю використаних фінансових інструментів; за об'ємом впливу на результати фінансової діяльності; за комплексністю; за характером фінансових наслідків; за характером прояву у часі; за рівнем можливих фінансових втрат; за можливістю передбачення тощо. Узагальнено, що фінансові ризики сільськогосподарського

виробництва є елементом системи фінансових правовідносин, яка перебуває у сфері регулювання фінансового права, яке постійно доповнюється та оновлюється новими фінансовими інструментами та їх похідними.

У підрозділі 3.2 *«Застосування зарубіжного правового досвіду зменшення ризиків у системі вітчизняного сільськогосподарського оподаткування»* з'ясовано, що у ряді зарубіжних країн фінансово-правове регулювання процесу оподаткування має стратегію розвитку нормативного уникнення ризиків, важливим елементом якої є відповідний механізм їх адміністрування. Поряд з державною підтримкою сільськогосподарської галузі, у ряді зарубіжних країн (Австрія, США, Швеція, Нідерланди, Німеччина, Італія) адміністрування податкових ризиків розглядається як діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, який базується на соціально зумовлених нормативних актах та правилах, що сприймаються платниками. При подальшому формуванні правового механізму уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва національному законодавцю необхідно враховувати зовнішні фінансово-економічні ризики: перебуваючої у постійній трансформації системи міжнародних відносин; світової політичної та фінансової нестабільності; зростання боргових внутрішніх та зовнішніх зобов'язань нашої держави; невизначеності пріоритетів політики провідних країн ЄС до України.

Аналіз досвіду Республіки Білорусь показує, що первинним елементом трансформації моделі податкового контролю України є зміна термінів перевірок. Впровадження такого запозичення знизить рівень втручання фіскальних органів у фінансову діяльність виробників, що призведе до більшої довіри платника податків до контролюючих органів та збільшить декларовану рядом високорозвинених країн політику добровільності сплати податків. Виходячи з цього встановлено, що 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.

У підрозділі 3.3 *«Шляхи удосконалення законодавства щодо уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва»* визначено, що нейтралізація податкових ризиків сільськогосподарського виробництва повинна здійснюватися за допомогою сформованого та нормативно закріпленого механізму фінансово-правового регулювання, який повинен враховувати особливості нейтралізації конкретного виду ризику та містити стадії обґрунтування і виконання дії з уникнення ризику, а також контролю за реалізацією платником та державою заходів організаційного і фінансово-правового характеру. Встановлено, що дієвим засобом нейтралізації ризику податкового боргу сільськогосподарського виробника є внутрішні (корпоративні) правові механізми: уникнення, мінімізації, розподіл, самострахування чи страхування ризиків. Мінімізація є одним із найбільш важливих внутрішніх правових механізмів подолання ризиків у системі податкової стратегії платника, яка повинна удосконалюватись шляхом запровадження цільового фонду страхування ризику виникнення податкового

боргу. Нормативно-правове закріплення механізму формування відповідних фондів повинно бути здійснено шляхом внесення змін до законів України «Про державну підтримку сільського господарства України», «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» в частині визнання виникнення ризику податкового боргу страховим випадком.

Встановлено, що сучасні засоби нормативного регулювання податкових правовідносин постійно породжують нові ризики в системі оподаткування виробничої сільськогосподарської діяльності. Негативним наслідком сучасної державної податкової політики, яка активно формує податкові ризики платників та держави, може стати критичне погіршення фінансового стану для всіх суб'єктів податкової системи по причині підвищення рівня податкового тиску та постійного скорочення існуючих податкових пільг, починаючи з 2010 року, катастрофічного обмеження 2016 року та декларованого органами влади скорочення пільг в наступних роках, на виконання вимог міжнародних фінансово-кредитних інституцій.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі на підставі всебічного і повного комплексного дослідження проблем фінансово-правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва в Україні розв'язано конкретне наукове завдання, сутність якого полягає у виявленні найефективніших інструментів правового регулювання фінансових відносин сільськогосподарських виробників з державою у процесі виконання податкового обов'язку.

Головними науковими і практичними результатами роботи, досягнутими у процесі дисертаційного дослідження, є:

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 Кодекс поняттям «ризик платника податків» як фінансово-правову модель пропонованих негативних наслідків у вигляді виникнення не

запланованого у фінансово-господарській діяльності платника податкового зобов'язання 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 декларування податкових зобов'язань, неперерахування належних до сплати сум зобов'язань до бюджету невиконання інших норм законодавства).

3. Досліджено юридичну 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 такого 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), природо-користування (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 контрольно-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 нечіткості 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 за умови 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 сільськогосподарськими 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, зокрема, 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 на даному етапі є виконання державою вимог міжнародних фінансово-кредитних інституцій щодо скасування всіх видів пільгового оподаткування сільськогосподарського виробництва, не зважаючи на уповільнення 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 та 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 Державної фіскальної служби України підрозділів з функціями щодо визначення ризиків, їх оцінки та приймання рішення щодо їх ліквідації; 4) створення загальнодержавної інформаційної бази даних щодо не правочинного 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 та збільшить рівень добровільності 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 здійснюватися 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. 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 ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Риженко О. С. Правова природа податкових ризиків спеціальної системи оподаткування сільськогосподарського виробництва / О. С. Риженко // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2016. – № 3. – С. 48–53.
2. Риженко О. С. Юридичні дефекти використання поняття «ризик» у Податковому кодексі України / О. С. Риженко // Часопис Київського університету права НАН України. – 2015. – № 4. – С. 123–127.
3. 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.

Стаття у науковому фаховому виданні України, включеному до міжнародних наукометричних баз даних

4. Риженко О. С. Методологія дослідження податкових ризиків у науці фінансового права / О. С. Риженко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Право». – 2015. – Вип. 218. – С. 226–230.

Стаття у науковому виданні іншої держави

5. Рыженко А. С. Зарубежный опыт регулирования налогового контроля по критериям риска в деятельности налогоплательщика / А. С. Рыженко // *Leges et Viae*. – 2016. – № 4–3. – С. 53–56.

Тези наукових доповідей:

6. Риженко О. С. Сучасні ризики у правовому механізмі оподаткування суб'єктів аграрного виробництва в Україні / О. С. Риженко // Чотирнадцяті осінні юридичні читання: Міжнародна наукова конференція, м. Хмельницький, 23–24 жовтня 2015 року: тези доповіді. – Хмельницький, 2015. – Ч. 1. – С. 189–191.
7. Риженко О. С. Класифікація податкових ризиків у правовій науці / О. С. Риженко // Модернізація України: проблеми та технології успішності: Всеукраїнська науково-практична конференція, м. Київ, 14 листопада 2015 року: тези доповіді. – К., 2015. – С. 176–179.
8. Риженко О. С. Правове регулювання ризиків держави щодо формування місцевих бюджетів / О. С. Риженко // Актуальні проблеми створення інтелектуальних і індустріальних парків: Всеукраїнська науково-практична конференція, м. Київ, 22 лютого 2016 року: тези доповіді. – К., 2016. – С. 67–70.

АНОТАЦІЯ

Риженко О. С. Правове регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва в Україні. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, 2017.

У дисертації проведено комплексне дослідження правового регулювання податкових ризиків сільськогосподарського виробництва в Україні з метою формування цілісного уявлення про такий фінансово-правовий феномен та пошуку ефективних нормативних засобів уникнення його негативних наслідків.

У межах роботи охарактеризовано сучасну нормативно-правову базу та проведено порівняльний аналіз окремих норм вітчизняного та зарубіжного законодавства, що регулюють процес оподаткування. Проаналізовано основні елементи системи оподаткування процесу та результатів сільськогосподарського виробництва.

Основну увагу у роботі зосереджено на розкритті та удосконаленні теоретичних засад податкового ризику у науці фінансового права та нормативно-правового регулювання уникнення, мінімізації, прийняття та самострахування податкових ризиків загальної та спрощеної систем оподаткування, ризику спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість суб'єктів сільськогосподарського виробництва.

У результаті проведеного дослідження, спираючись на відповідний зарубіжний досвід, сформульовано теоретичні висновки та розроблено пропозиції щодо ефективності правового регулювання уникнення податкових ризиків сільськогосподарського виробництва в Україні.

Ключові слова: загальна система оподаткування, механізм правового регулювання, податковий ризик, сільськогосподарське виробництво, спеціальний режим оподаткування ПДВ, спрощена система оподаткування, уникнення та мінімізація ризику, фінансовий ризик.

АННОТАЦІЯ

Рыженко О. С. Правовое регулирование налоговых рисков сельскохозяйственного производства в Украине. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Киев, 2017.

В диссертации проведено комплексное исследование правового регулирования налоговых рисков сельскохозяйственного производства в Украине с целью формирования целостного представления о таком финансово-правовом феномене и поиска эффективных нормативных средств предотвращения его негативных последствий.

В рамках работы дана характеристика современной нормативно-правовой базе и проведен сравнительный анализ отдельных норм отечественного и зарубежного законодательства, регулирующих процесс налогообложения. Проанализированы основные элементы системы налогообложения процесса и результатов сельскохозяйственного производства.

Основное внимание в работе сосредоточено на раскрытии и совершенствовании теоретических основ налогового риска в науке финансового права и нормативно-правового регулирования избегания, минимизации, принятия

и самострахования налоговых рисков общей и упрощенной систем налогообложения, рисков специального режима налогообложения налогом на добавленную стоимость субъектов сельскохозяйственного производства.

В результате проведенного исследования, опираясь на соответствующий зарубежный опыт, сформулированы теоретические выводы и разработаны предложения по эффективности правового регулирования избежания налоговых рисков сельскохозяйственного производства в Украине.

Ключевые слова: общая система налогообложения, механизм правового регулирования, налоговый риск, сельскохозяйственное производство, специальный режим налогообложения НДС, упрощенная система налогообложения, избежание и минимизация риска, финансовый риск.

ANNOTATION

Ryzhenko A. S. Legal regulation of tax risks in agricultural production in Ukraine. – The manuscript.

Thesis for the scientific degree of Candidate of Law Sciences in specialty 12.00.07 Administrative Law and Process; Financial Law; Information Law. – National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, 2017.

The thesis complex research of legal regulation of tax risks in agricultural production in Ukraine in order to develop a holistic view of financial and legal phenomenon and finding effective legal means to avoid its adverse effects.

Within the work on the fulfillment of its tasks described legislative and regulatory acts of tax legislation since the beginning of the formation of the legal framework (laws of Ukraine «On Taxation System», «On State Tax Service of Ukraine») to the latest editions of the Tax and Customs Codes of Ukraine. A number of legal defects in using various norms of the Tax Code of Ukraine the concept of risk, which is used in the sense of the tax risk, insurance risk as the risk of loss of property, economic risk. The proposals to eliminate such defects by introducing amendments to Article 14 PK Ukraine. Also, a comparative analysis of some norms of the above-mentioned domestic laws and regulations of foreign law governing the taxation process in countries such as Austria, the Netherlands, Germany, Belarus. Determined that an important element of the legal systems of foreign countries are tax risk management, which is regarded as the activities of the state executive, legislative connected with the organization of the process of taxation and social uses predefined rules and accepted. Proposed for introduction in Ukraine of legal experience taking into account risks to fiscal control on the appointment scheduled inspections of economic entities of Belarus.

The paper analyzes the main financial instruments taxation process and results of agricultural production, which form the tax risks: source object, the subject, the effects, how to avoid risk and described the risk as financial and legal category. Characteristic features of the tax risks of the state and the taxpayer. Established that the risk of tax the taxpayer is a financial and legal models offered negative consequences in the form of occurrence is not planned in the financial and economic activities of the taxpayer's tax liability or other non-financial risk because the response of the state (change in tax laws, failure to provide timely tax loan modification or cancellation of existing tax exemptions,

tax applying sanctions; ambiguous interpretation of the legislation, etc.) or taxpayer (and the failure to declare partial tax liabilities transferred by appropriate obligations to pay amounts to the budget failure taxpayer other legislation, control of which put to regulatory authorities).

The focus of the work is focused on discovering and improving theoretical foundations of tax risk agricultural science finance, classification of agricultural tax risks and the legal regulation avoidance, minimization, acceptance, insurance and self-insurance tax risks: general taxation (corporate income tax, income tax for individuals); simplified system of taxation (fixed agricultural tax transformed into a single tax payers fourth group); risks special regime of taxation on the value added of agricultural production (payment of subsidies to the amount of the tax changes the zero rate and exemption from taxation regime exporting producers of certain grain and industrial crops, the withdrawal of the tax amounts to the budget).

The result of the study, based on relevant international experience, formulated theoretical conclusions and suggestions on the effectiveness of regulation to avoid tax risks in agricultural production in Ukraine. The generalized nature of the proposals is as follows. Tax risks to our regulatory system is new. According to science, finance, there is a wide range of unexplored topics, including: the methods of identification, analysis, evaluation and ways to minimize tax risks and makes the prospect of further research aimed at stopping the formation of state tax risks for taxpayers by increasing the tax burden to increase budget revenues. The essential principle is the implementation of the main foreign tax policy to establish optimal tax rates and the formation of stable system of incentives for farmers, which ultimately encourages production and leads to increased revenue.

Key words: general taxation, regulation mechanism, tax risk, agricultural production special tax VAT, simplified tax avoidance and minimization of risk, financial risk.