



6. Етичний кодекс медичної сестри України від 1999 р. // Офіційний сайт «Медична Справа. Портал для професіоналів охорони здоров'я» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://medsprava.com.ua/korisna\\_informatsija/etichnijj\\_kodeks\\_medichnoyi\\_sestri\\_ukrayini/](http://medsprava.com.ua/korisna_informatsija/etichnijj_kodeks_medichnoyi_sestri_ukrayini/).

7. Голландія узаконила евтаназію // Руска служба BBC. – 11.04.2001.

8. Малєна М.Н. Человек и медицина в современном мире / М.Н. Малєна. – М., 1995; Глушков В.О. Евтаназія / В.О. Глушков // Юридична енциклопедія : в 6 т. – К., 1999. – Т. 2. – 1999.

9. Кримінальне право України. Особлива частина / за ред. професорів М.І. Бажанова, В.В. Сташиса, В.Я. Тація. – К. – Х., 2001.

10. Гришук В. Евтаназія: суспільна та кримінально-правова оцінка / В. Гришук // Право України. – 2010. – № 9.

11. Панюхіна Ю. Морально-правові аспекти евтаназії / Ю. Панюхіна // Аналітика. – 2009. – № 4 (82).

12. Івашкевич Г.А. Преступлення без наказання / Г.А. Івашкевич. – Л., 1995.

13. Долецкий С. // Комсомольская правда. – 1992.

14. Тасаков С. Запрет эвтаназии унижает человеческое достоинство / С. Тасаков // Российская юстиция. – 2003. – № 2.

15. Усманов Ю. Евтаназія – право на смерть: за чи проти? / Ю. Усманов // Інтернет-сайт «Правова консультація. Все про закон в інтимних подробицях» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pravoconsult.com.ua/evtanaziya-pravo-na-smert-za-chi-proti/>.

16. В США женщине грозит 4 года за эвтаназію больной матери // Інтернет-сайт POLITEKA.TVOY KLYUCH K SUTI NOBOSTEY [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <file:///Users/imac/Documents/%20Конференції%201>.

17. Пожилая британка предпочла эвтаназію жизни в обществе потребления // Исайт RT [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <file:///Users/imac/Documents/%20Конференції%20>.

18. За эвтаназію раковой больной назначен приговор в 3,5 года строгого режима // Інтернет сайт ПРАВО RU [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <file:///Users/imac/Documents/%20Конференції%20>.

## ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПО КРИТЕРИЯМ РИСКА В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Александр РЫЖЕНКО,  
соискатель

Национального университета биоресурсов и природопользования Украины

### Summary

In the article the comparative analysis of the individual elements of the legal mechanism of tax control in Ukraine and some foreign countries in the use of risk in the course of tax audits. The propositions for changes term verification for taxpayer's manufacturers leading sectors of Ukraine's economy in order to create confidence taxpayer supervisory authorities and declared increasing number of developed countries voluntary tax. Also offered a complete and comprehensive theoretical and legal structure determination of state fiscal risk for use in legal acts of tax legislation.

**Key words:** national producer, tax control, taxpayer, risk.

### Аннотация

В статье осуществлен сравнительный анализ отдельных элементов правового механизма налогового контроля в Украине и отдельных зарубежных странах в части использования рисков налогоплательщика как определяющего фактора в ходе определения периодичности проведения налоговых проверок. Сформулированы предложения о необходимости изменения периодичности проверок для налогоплательщиков-производителей ведущих отраслей экономики Украины с целью их государственной поддержки, а также формирования доверия налогоплательщика к контролирующим органам и увеличения, как в экономически высокоразвитых странах, уровня добровольности уплаты налогов. Также предложено исчерпывающую и завершённую теоретико-правовую конструкцию определения фискального риска для использования в нормативно-правовых актах налогового законодательства.

**Ключевые слова:** национальный производитель, налоговый контроль, налогоплательщик, риск.

**Постановка проблемы.** У подавляющего большинства стран мира главной проблемой является обеспечение стабильности и избегания кризисного состояния собственной финансово-экономической системы. Важным и действенным элементом финансово-экономической системы любого государства является налоговая система, которая на нормативно-правовом уровне защищена от рисковых последствий процесса налогообложения для государства и налогоплательщиков. На сегодняшний день в Украине не разработаны механизмов избегания рисков налогообложения, в частности, в части осуществления налогового контроля.

**Актуальность темы.** Анализ зарубежного опыта показывает, что правовое регулирование налоговых отношений направлено на максимальную защиту национального товаропроизводителя от возможных рисков налогообложения. Однако в налоговой системе

Украины основной функцией налогов является фискальная функция, согласно которой налоги обеспечивают наполнение доходной части бюджета. То есть, нормы и предписания налогового законодательства Украины о порядке администрирования налогов и осуществления налогового контроля сформированы по принципу фискального регулирования налогово-правовых отношений. Следствием этого является формирование значительного количества налоговых рисков государства и налогоплательщиков и отсутствие надлежащего правового механизма их регулирования. Одной из причин такого положения дел является отсутствие в современной украинской финансово-правовой науке базовых исследований налогового риска. По нашему мнению, формирование эффективного правового механизма предотвращения или минимизации налоговых рисков на всех этапах реализации государством



своей налоговой политики возможно в результате осуществления детального изучения данной категории.

В национальной науке финансово-го права вопросам изучения налоговых правоотношений, анализа налогового законодательства, а также процесса осуществления налогового контроля посвящено значительное количество работ отечественных ученых, таких как Е. Алисов, Л. Воронова, А. Гулак, Е. Криницкий, М. Кучерявенко, А. Лукашев, В. Мушенко, А. Орлюк, Л. Савченко, М. Тищенко, В. Чернадчук и др. В трудах современных зарубежных авторов, в частности А. Леушева, Л. Липника, В. Панскова, М. Пинской, А. Пилипенко, Д. Тихонова, Д. Щекина, предоставлена более широкая оценка непосредственно налогового риска в российской и белорусской системах налогообложения.

Однако, в связи с постоянными изменениями и дополнениями налогового законодательства в Украине в течение всего периода формирования национальной законодательной базы, вопросам изучения теоретико-правовых проблем, налоговых рисков, в частности рисков государственного финансового контроля, не уделено должного внимания в украинской финансово-правовой науке. На сегодняшний день органами власти Украины декларируются изменения правовых стандартов в сфере государственного регулирования всех составляющих частей общественно-экономической жизни, а потому, как справедливо отмечает А. Гулак, «предполагается, по крайней мере на бумаге, что внедрение в Украине европейских стандартов жизни и выход Украины на ведущие позиции в мире будет осуществляться по векторам безопасности» [1, с. 82].

**Цель статьи** заключается в попытке совершения сравнительного анализа отдельных элементов правового механизма регулирования рисков налогового контроля в Украине и отдельных зарубежных странах. На основании этого попытаемся сформировать обоснованные предложения по совершенствованию механизма такого контроля в части предотвращения и минимизации налоговых рисков для налогоплательщика, что и является новизной исследования.

**Изложение основного материала исследования.** Осуществление основных видов государственного контроля (налогового и таможенного) регулируется Налоговым кодексом Украины (далее – НК Украины). Пунктом 41.1 НК Украины определено, что контролирующими органами являются органы доходов и сборов – центральный орган исполнительной власти, обеспечивающий формирование единой государственной налоговой, государственной таможенной политики в части администрирования налогов и сборов, таможенных платежей и реализующий государственную налоговую, государственную таможенную политику [2]. Обеспечение строгого соблюдения предписаний норм налогового и таможенного законодательства субъектами финансовых правоотношений является главной целью деятельности государственных контролирующих органов Украины. Ведь от степени эффективности контрольной деятельности таких органов напрямую зависит уровень доходов бюджетов, а сам контроль выступает гарантией удовлетворения публичных имущественных интересов и важным фактором финансовой безопасности государства, его социально-экономической стабильности и благополучия.

В соответствии с налоговым законодательством, основная форма налогового контроля в Украине – налоговая проверка. Именно такая форма контроля является наиболее эффективной с точки зрения выявления и обеспечения уплаты незадекларированных, неначисленных и своевременно не внесенных налогов в бюджет. Налоговые проверки обеспечивают непосредственный контроль над полнотой и правильностью исчисления налогов. Такой контроль может быть реализован только путем сравнения налоговых деклараций (расчетов), которые подают налогоплательщики, с фактическими данными по их финансово-хозяйственной деятельности. Согласно п. 75.1 НК Украины, контролирующие органы имеют право проводить камеральные, документальные (плановые или внеплановые; выездные или невыездные) и фактические проверки [2].

Следует отметить, что, в соответствии с НК Украины, критерием проведения документальных плановых проверок является риск – вероятность

недекларирования (неполного декларирования) налогоплательщиком налоговых обязательств, невыполнения налогоплательщиком другого законодательства, контроль за которым возложен на контролирующие органы [2].

То есть, периодичность проведения плановых документальных проверок определяется в зависимости от степени риска в деятельности таких налогоплательщиков. Проверки предусматриваются в плане-графике проведения документальных проверок со следующей периодичностью: налогоплательщики с незначительной степенью риска включаются в план-график не чаще чем один раз в три календарных года, средней – не чаще чем один раз в два календарных года, высокой – не чаще одного раза в календарный год [2].

Закладывая в основу такого важного для государства и налогоплательщика процесса, как государственный контроль, категорию налогового риска, по нашему мнению, нужно нормативно закрепить более полное определение налогового риска. Кроме того, необходимо совершенствование критериев отбора с учетом принадлежности налогоплательщиков к ведущим производственным отраслям экономики Украины, среди которых особое место занимает сельскохозяйственное производство. Для обоснования данного предложения обратимся к опыту ряда зарубежных стран, имеющих в силу разных причин неодинаковую степень развития налогово-правовых отношений.

Итак, с развитием международных связей и наднационального регулирования вопросы налогообложения все чаще выходят за пределы национального регулирования. Опыт стран-членов Европейского Союза наглядно демонстрирует острую необходимость координации налоговой политики стран и гармонизации их налоговых систем. Повышение эффективности администрирования рисков в Украине не теряет своей актуальности, поскольку с изменением среды функционирования налоговой сферы возникает возможность появления совершенно новых видов рисков. Для решения таких задач необходимо в национальной системе налогообложения формировать специальные правовые механизмы, которые



станут неотъемлемой частью администрирования налоговых рисков.

В контексте данного исследования следует акцентировать внимание на том, что экономико-правовой строй высокоразвитых стран отличается от других стран мира проявлением тенденции к изменениям построения стратегии развития с учетом не только рисков, а, в первую очередь, новизны особенностей нормативно-правового избегания рисков. Одним из таких общих правил стратегии является резервирование средств и других ресурсов с целью обеспечения потребностей, которые будут вызваны налоговыми рисками [3, с. 25]. То есть, налогоплательщики высокоразвитых стран имеют возможность эффективного использования финансовых ресурсов и инвестирования средств в активы или проекты, приносящие высокие доходы при минимальной возможности возникновения налогового риска.

Среди исследуемых механизмов регулирования рисков государственного финансового контроля в высокоразвитых странах поучительной для Украины определим деятельность налоговой службы Австрии (Austria's tax organization). Механизм администрирования налоговых рисков в налоговой системе данного государства строится вокруг ключевых сегментов рынка, в частности больших и малых предприятий. Для каждого сегмента рынка определены основные риски и используются основные стратегии нейтрализации. Например, области риска для крупных налогоплательщиков: изменение размера прибыли; доходы и потери капитала; НДС по финансовым поставками; налогообложение финансовых механизмов и пр. [4, с. 27].

В системе налогового контроля фискальных органов Нидерландов основным общим принципом является ориентировка плательщиков на добровольную уплату налогов, а главным направлением работы – законодательная политика работы с рисками. Стоит отметить, что на избегание налоговых рисков ориентируются налоговые органы и других развитых стран мира, в том числе Франции, Канады, Италии и др. [3, с. 46].

По нашему мнению, не теряя ориентиры, предложенные высокоразвитыми странами, на данном этапе

общественно-экономического развития Украины эффективным будет и использование опыта правового регулирования рисков при формировании механизма налогового контроля стран – бывших союзных республик, которые достигли определенных успехов в трансформации собственной финансово-экономической системы. Исходя из этого, предлагаем анализ нормативно-правового регулирования использования налоговой рискованности фискального контроля в контексте назначения плановых проверок субъектов хозяйствования Республики Беларусь.

Так, согласно ч. 1 п. 7 Указа Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» от 16 октября 2009 г. № 510 [5] (далее – Указ № 510), все субъекты предпринимательской деятельности, подобно украинской налогово-правовой практике, разделены на низкую, среднюю и высокую группу риска. Плательщики, отнесенные к высокой группе риска, проверяются не чаще одного раза в течение календарного года; к средней группе – не чаще одного раза в три года; к низкой группе риска – по мере необходимости, но не чаще одного раза в пять лет [5].

Следует отметить, что белорусский законодатель более лояльно зафиксировал в нормативно-правовой базе свое отношение к налогоплательщику, определив более длительный пятилетний срок назначения проверки для плательщиков низкой группы риска и трехлетний – для плательщиков средней группы. По нашему мнению, данный опыт определения периодичности осуществления налогового контроля может быть применен и в законодательстве Украины, в частности в части периодичности проверок сельскохозяйственных производителей, тем самым уменьшая уровень вмешательства в их производственную и финансово-экономическую деятельность. Ведь, как отмечают В. Курило и В. Мушенко, «на современном этапе на процесс создания сельскохозяйственной продукции влияет значительное количество социально-экономических, государственно-правовых, природно-климатических и других факторов, которые, ежегодно вмешиваясь в процесс сельскохозяйственного производства, наносят

ущерб результатам деятельности аграриев, увеличивая их затраты на производство данной продукции» [6, с. 5].

Кроме того, Указ № 510 содержит ряд правовых предписаний, применение которых может позитивно отразиться на усовершенствовании законодательства Украины. В частности, если по результатам проведенной контролирующим (наблюдательным) органом плановой проверки субъекта, отнесенного к высокой группе риска, нарушений законодательства не установлено, следующая плановая проверка данного субъекта назначается не ранее чем через два года. Аналогично, следующая плановая проверка субъекта средней группы риска назначается не ранее чем через пять лет. Также плановые проверки субъекта, отнесенного к средней группе риска, могут не назначаться, а субъекта, отнесенного к низкой группе риска, не назначаются в случае, если по результатам анализа имеющейся в распоряжении контролирующего (надзорного) органа информации, в том числе представленной субъектом по контрольному списку вопросов (чек-лист), не установлено признаков, указывающих на нарушение законодательства [5].

Имея бесспорные положительные примеры, правовой механизм налогового контроля в Республике Беларусь нуждается, по нашему мнению, в определенном усовершенствовании. В частности, в Указе № 510 указано, что плановые проверки проводятся по мере необходимости, но не чаще одного раза в год [5]. Обратим внимание на то, что законодатель не позиционирует свое мнение по данному вопросу, отметив лишь о том, что субъекты проверки если не относятся к высокой или средней группы риска, то относятся к низкой группе риска. По данному поводу белорусский исследователь А. Пилипенко отмечает, что практика составления координационных планов контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь свидетельствует о незначительном числе проверенных субъектов, отнесенных к низкой группе риска (менее двух процентов), что можно рассматривать как статистическую погрешность [7, с. 257]. По нашему мнению, деятельность налогоплательщиков в пределах указанной погрешности свидетельствует об



их неудовлетворительном финансовом состоянии, что не позволяет должным образом осуществлять хозяйственные отношения и обеспечивать поступления налогов в бюджет.

Применение охарактеризованных критериев назначения плановых проверок на основании отнесения проверяемых субъектов к соответствующей группе риска будет эффективным в украинском налоговом законодательстве при условии не позиционирования государственными контролирующими органами проведения проверок с повышенной потребностью государства в средствах. Именно тогда вероятность наступления неблагоприятных последствий как свойство риска в системе налогообложения в Украине не будет превращаться в неизбежность наступления вышеуказанных последствий. Сама же модель назначения плановых проверок по критериям рискованности с учетом принадлежности налогоплательщиков к ведущим производственным отраслям экономики Украины сможет привести к декларируемой государством политике по развитию предпринимательской инициативы и стимулированию деловой активности национально-товаропроизводителя.

**Выводы.** Изучение зарубежного опыта правового регулирования налоговых рисков показывает, что законодатели многих стран все меньше стоят перед выбором субъектной направленности при формировании таких рисков. Для законодателей большинства зарубежных стран не присуще формирование налоговых рисков для налогоплательщиков путем повышения налогового давления с целью увеличения доходной части бюджета, а главным принципом налоговой политики является установление оптимальных ставок налогов и формирование системы устойчивых стимулов для производителей. Ведь применение странами с сбалансированной системой налогообложения такого принципа, в конечном итоге, создает уверенность у производителей, стимулирует производство и приводит к увеличению поступлений денежных средств в бюджет.

Анализ опыта Республики Беларусь показывает, что первичным элементом трансформации модели налогового контроля Украины является изменение сроков проверок, что приведет к боль-

шему доверию налогоплательщика контролирующим органам и увеличит декларируемую рядом высокоразвитых стран политику добровольности уплаты налогов. Также необходима отмена средней группы риска с переносом ее критериев на низкую группу риска с одновременной модификацией периодичности проведения проверок налогоплательщиков, отнесенных к низкой группе риска.

В связи с тем что категория «риск» играет решающую роль в процессе организации государственного финансового контроля налогоплательщиков, то, учитывая зарубежный опыт, считается целесообразным сформулировать для использования в НК Украины и других нормативно-правовых актах определение, которое бы содержало исчерпывающую и завершающую теоретико-правовую конструкцию государственного фискального риска. Риск (фискальный риск) – фискальная вероятность, недопущение государством избегания и неправомерной минимизации налогоплательщиком уплаты налогов и сборов, таможенных и других платежей при осуществлении хозяйственных внутренних и внешнеэкономических операций. Исходя из этого, принцип государственного финансового контроля должен формироваться как многофункциональный процесс антифискальной направленности, состоящий из системы мероприятий по выявлению отклонений в процессе администрирования налогов, выяснению причин возникновения и предотвращения потерь налоговых поступлений.

#### Список использованной литературы:

1. Гулак О.В. Інституційні складові визначення вектору руху країни / О.В. Гулак // Науковий вісник публічного та приватного права. – 2015. – № 1. – С. 81–84. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nvppr.in.ua/index.php/vip1>.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/2010>.
3. Содномова С.К. Трансформация рисков при осуществлении налогового

контроля / С.К. Содномова // Известия ИГЭА. – 2014. – № 2 (88). – С. 14–18.

4. Zech J. Risk Management als System. Zeitschrift für die gesamte Versicherungswissenschaft (Zfgvw) / J. Zech. – 1983. – Н. 4. – S. 646–647.

5. Про вдосконалення контрольної (наглядової) діяльності в Республіці Білорусь : Указ Президента Республіки Білорусь від 16.10.2009 № 510 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.levonevski.net/pravo/norm2013/num17/d17164.html>.

6. 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. Курила. – Ніжин : НДУ ім. М. Гоголя, 2012. – 154 с.

7. 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.