них управленческих актов – таких как контракты с руководителями предприятий, уставы и тому подобное. Характерной чертой действий, совершенных руководителем предприятия, является их направленность против интересов возглавляемого им юридического лица и причинение соответствующего материального ущерба.

Ключевые слова: административно-распорядительные функции, должностное лицо, деятельность предприятия.

Summary

Eugene Gorban. The implementation of the administrative and managerial functions of enterprise managers as a criterion for the legality of their activities.

Statement of the problem: identification of patterns (algorithm) and criteria for evaluating the process of making managerial decisions in the activities of law enforcement agencies and the application of the corresponding algorithm in contractual relations to establish the integrity of counterparties.

Purpose: determination of methods and methods for evaluating the process of making managerial decisions in contractual relations as the main indicator of the performance of officials and, as a result, an indicator of the legitimacy of their official activities.

The article is to determine the methods and methods for assessing the implementation of the administrative and administrative functions of the enterprise management in contractual relations as the main indicator of the performance of officials and, as a result, an indicator of the legitimacy of their official activities.

The article concludes that the unlawful implementation of the administrative and administrative functions of the enterprise's management during contractual activities may indicate a violation of applicable law and internal management acts - such as contracts with company managers, charters and the like. A characteristic feature of the actions committed by the head of the enterprise is their orientation against the interests of the legal entity headed by him and causing the corresponding material damage.

Organizations of all types and sizes are confronted with external and internal factors and influences that bring uncertainty to their goals. Risk management is iterative and helps organizations to define strategy, achieve goals and make informed decisions.

Risk management is part of the management system and an element of leadership and is fundamental to how an organization is managed at all levels. It helps to improve management systems. Risk management is part of all organization-related activities and involves stakeholder engagement. Risk management takes into account the external and internal context of the organization, including factors related to human behavior and culture. The indicated actions of the head of the enterprise may indicate the use of his authority in defiance of the legitimate rights and interests of the enterprise headed by him, predictably leads to the approximation of the state of this enterprise to a state of stable financial insolvency.

Sustainable financial insolvency of a business entity should be understood as its financial condition in which this entity is not able to fulfill its monetary obligations, including on the payment of wages, taxes, fees (mandatory payments) in the respective budgets.

The emphasis is placed on the fact that this is not a temporary disruption in the financial activities of a legal entity that results in late payments, but a situation that precludes the fulfillment by a legal entity of the requirements of creditors. Signs of a state of sustainable financial insolvency can be considered, in particular: stoppage of payments, lasts more than 3 months, if there are debt obligations, payment deadlines for which have arrived; the presence of a significant (more than 300 minimum wage) amounts of outstanding debt obligations, the payment dates for which came more than 3 months ago; the presence of a significant amount of outstanding debt recognized by a legal entity – debtor or confirmed by executive documents; the presence of an application to initiate bankruptcy proceedings of a given legal entity accepted for consideration by an economic court, and even more so, the existence of a determination of an economic court to institute bankruptcy proceedings of a given legal entity.

Key words: administrative functions, official, enterprise activity.

DOI: 10.36695/2219-5521.4.2019.26

УДК 336.221

М.А. НОСКОВА

*Марина Андріївна Носкова, аспірант ПВНЗ «Університет сучасних знань»**

ORCID: 0000-0001-9152-4907

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ РИЗИКОВИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Постановка проблеми. Ідентифікація ризикових платників податків – важливий інструмент забезпечення публічного інтересу в адмініструванні податків з метою подальшого виявлення фактів заниження платниками податків суми податкових зобов'язань та застосування схем незаконної мінімізації рівня податкового навантаження, а також інших правопорушень. Ідентифікація як первинний етап є однією з найбільш важливих стадій обрахування та проведення моніторингу суб'єктів господарювання на предмет ризиковості із подальшим їх внесенням до переліку ризикових платників податків. Даний процес тісно пов'язаний із застосуванням критеріїв, за якими визначають ризикових платників податків і наскільки такі критерії будуть оптимально виваженими та інструментально об'єктивними, настільки і підвищиться ефективність та резуль-

тативність контрольно-перевірочних заходів фіскальних органів, що прямо впливає на надходження до державного бюджету. Зважаючи на висловлене, варто зазначити, що в умовах широко розповсюджені тінізації економіки актуальною науково-практичною проблемою є дослідження адміністративно-правових засад ідентифікації ризикових платників податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню даної проблематики присвятили увагу науковці зі сфери адміністративного права та державних фінансів. Зокрема слід відзначити, що у роботах таких українських вчених-правознавців, як М.О. Ларіонов, О.І. Пацула та економістів, таких як О.С. Ватаманюк, Л.М. Карпов, Е.Е. Романюта, К.П. Проскура, О.Є. Сушкова, І.В. Точиліна та інші, визначаються основні методологічні принципи та аналізується процес ідентифікації ризикових платників податків, проводиться порівняння з аналогічним закордонним досвідом. Зарубіжні дослідники так само приділяють увагу аналізованим проблематиці, серед яких слід відзначити таких авторів, як С. Eaton, К. Krieger, М. Klein, Л.Г. Чанкселіані, Р.Е. Шабаєв тощо. Аналіз наявного наукового доробку з проблеми дає можливість констатувати, що дослідницькі та прикладні завдання, пов'язані з проблематикою податкових ризиків, знаходяться на стадії формування. Одним із наслідків такого стану розробленості проблеми є той факт, що у підходах до вирішення досліджуваної проблеми серед зазначених та інших дослідників поза увагою залишився аналіз адміністративно-правових засад ідентифікації ризикових платників податків.

Формулювання мети статті. Метою дослідження в даній статті є характеристика адміністративно-правових засад ідентифікації ризикових платників податків, водночас як завданням статті є пошук напрямів удосконалення адміністративно-правового регулювання суспільних відносин у цій сфері.

Виклад основного матеріалу. Більшість досліджень на тему податкових ризиків присвячено розгляду питання податкових ризиків платників податків. Це, на погляд Р.Е. Шабаєва, зумовлено тим, що теорія ризику та невизначеності історично була пов'язана з діяльністю господарюючих суб'єктів, оскільки головним підприємницьким ризиком було неотримання запланованого рівня прибутку. З метою оптимізації податкових платежів, а також визначення ситуацій, при яких величина податкових платежів може збільшитися, організації змушені проводити роботу з оцінки податкових ризиків¹.

В Україні, так само як і у багатьох інших державах, особливо у країнах пострадянського простору, податкова діяльність господарюючого суб'єкта як невід'ємна частина його фінансово-господарської діяльності являє собою сукупність регламентованих дій щодо обчислення та сплати законно встановлених податків і зборів з досягненням максимально можливого позитивного фінансового результату в конкретних умовах господарювання. Податкова діяльність здійснюється в умовах податкової невизначеності як наслідок диспаритету фіскальної і регулюючої функцій вітчизняної податкової системи, наявності прогалин у законодавстві і суперечливості податкових правових норм, відставання модернізації податкового механізму від темпів розвитку економіки. Говорячи про податкову невизначеність, Л.Г. Чанкселіані виділяє в якості причини виникнення податкового ризику податкову невизначеність закону і податкову невизначеність наслідків. На його погляд, податкова невизначеність закону – це неповнота, неточність текстуальних формулювань норм податкового права, втрата актуальності інформації, необхідної для належного виконання обов'язків перед бюджетом. Водночас податкова невизначеність наслідків – сукупність фінансових, процесуально-правових і соціальних наслідків, що виникають під впливом податкового ризику².

Погоджуючись із сформульованою вище формулою причинно-наслідкових зв'язків між податковою невизначеністю закону та наслідків, зважаючи на надзвичайну значимість ефективного функціонування податкової політики, слід констатувати, що в українському законодавстві не урегульовано порядок ідентифікації ризикових платників податків.

Водночас варто зазначити, що сучасна практика виявлення органами ДФС України ризикових суб'єктів господарювання базується на відпрацюванні широкого переліку індикаторів податкових ризиків, які знаходяться переважно у сфері сплати ПДВ й оподаткування заробітної плати, а також характеризуються різним ступенем інформативності стосовно наявності фактів використання схем мінімізації сплати податків суб'єктами господарювання³.

Сфери виникнення податкових ризиків визначаються специфікою податкових відносин і суб'єктного складу їх учасників, а також особливостями впливу на рівень податкових зобов'язань. Основними факторами, що провокують виникнення й розвиток ризикових ситуацій, є: низька якість прийняття і реалізації податкового законодавства, незбалансованість заходів податкового регулювання та стимулювання, внутрішні суперечності нормативно-правових актів, нестабільне застосування податкових норм і правил органами-адміністраторами; суперечливість правозастосовної практики; невиконання платниками податків чинного законодавства⁴.

Отже, очевидність виникнення податкових ризиків зумовлює потребу в ідентифікації ризикових платників податків, що в Україні здійснюється спеціалізованим державним органом – Державною фіскальною службою України (далі – ДФСУ).

Відповідно до звіту ДФСУ значна увага в ході впровадження системи ідентифікації ризикових платників податків зосереджена також на комплексному контролі та відпрацюванні ризиків з ПДВ⁵. Система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації таких податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, що працює в ДФСУ з 1 липня 2017 р. у повноцінному режимі, побудована таким чином, щоб превентивно реагувати на зловживання недобросовісних платників податків – не лише бачити потенційні порушення, а й унеможливити

ти безпідставне формування податкового кредиту навіть до моменту подання податкової декларації з ПДВ, вже на стадії реєстрації податкової накладної. Для цього в структурі Департаменту моніторингу доходів та обліково-звітних систем створено управління організації роботи щодо прийняття рішень про реєстрацію податкових накладних та моніторингу управління ризикових операцій. Зазначений структурний підрозділ, відповідно до компетенції, використовує та впроваджує в ДФСУ систему ризик-менеджменту, яка базується на критеріях ризику невиконання податкового законодавства України. Однак варто враховувати, що у цьому випадку відпрацювання ризиків зосереджено тільки у сфері справляння ПДВ⁶.

Адміністративно-правове регулювання здійснення описаних вище процедур здійснюється на підставі п. 5 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних від 21 лютого 2018 р. № 117 (далі – Порядок № 117)⁷, податкова накладна/розрахунок коригування, які підлягають моніторингу, перевіряються на відповідність критеріям ризиковості платника податку, критеріям ризиковості здійснення операцій та показникам позитивної податкової історії платника податку.

Водночас слід зазначити, що реалізація Порядку № 117 здійснюється органами ДФСУ на підставі Листа ДФСУ від 7 серпня 2019 р. № 1962/99-99-29-01-01⁸, який встановлює критерії ризиковості платників податків. Проте, на наш погляд, слід звернути увагу на той факт, що адміністративно-правове регулювання ідентифікації ризикових платників податків має здійснюватися не на підставі листів виконавчих органів влади, що носять рекомендаційний характер і не наділені регуляторними функціями нормативно-правових актів, а на підставі постанов Кабінету Міністрів України. Проте, всупереч очевидним неправомірним обставинам, що визначають порядок ідентифікації ризикових платників податків, комісії головних управлінь ДФСУ в областях, м. Києві та Офісу великих платників податків, ДФСУ можуть розглядати питання щодо встановлення ризиковості платника податків, що вважаємо порушенням принципів правової визначеності та імперативності нормативно-правових актів. Такі прогалини у законодавстві часто призводять до судових оскаржень рішень органів ДФСУ, коли позовні вимоги позивача про визнання протиправними та скасування відповідних рішень Комісії ГУ ДФСУ задовольняються судом. Одним із типових прикладів є рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 9 жовтня 2019 р. № 640/9647/19⁹ щодо повного задоволення позову товариства з обмеженою відповідальністю «СІТІ ПРОДЖЕКТ» проти Головного управління ДФС в м. Києві, визнав протиправним та скасував рішення комісії ГУ ДФС у м. Києві про відмову в реєстрації податкових накладних.

Безперечно, адміністративно-правові засади ідентифікації ризикових платників податків потребують нормативно-правового визначення, оскільки, як слушно наголошує О.Є. Сушкова¹⁰, побудова системи відбору ризикових суб'єктів господарювання на основі даних фінансової звітності дасть змогу підвищити ефективність контрольно-перевірочної роботи органів ДФС України за рахунок зменшення витрат на проведення контрольно-перевірочних заходів та збільшення фіскального ефекту від цих заходів.

Враховуючи динамічний характер процесів адміністрування, кращі світові практики, під якими розуміють перевірений та достовірний підхід, що застосовується більшістю передових податкових органів, зрештою можуть переглядатися та замінюватися з плином часу. Однак останні досягнення у цій сфері зафіксовано в цілому ряді аналітичних і рекомендаційних документів. Так, на застосуванні принципів управління ризиками засновані сучасні стратегії забезпечення добровільного дотримання податкового законодавства. Тож при розробці та реалізації програм дотримання податкового законодавства слід керуватися відповідними методичними рекомендаціями, напрацьованими фахівцями Міжнародного Валютного Фонду й Організації Економічного Співробітництва та Розвитку^{11,12}. У свою чергу, Керівництво Європейської Комісії для податкових адміністрацій з управління ризиками та дотримання законодавства (Compliance risk management guide for tax administrations, CRMGTA, 2010) містить опис теоретичних основ управління податковими ризиками і більше 20 прикладів успішного застосування методів та інструментів державного управління податковими ризиками у державах ЄС¹³.

В узагальненому вигляді краща світова практика управління інституційними ризиками та ризиками недотримання вимог податкового законодавства передбачає, що в податкових відомствах належним чином організована робота щодо збирання інформації про зовнішні та внутрішні ризики, а виявлені ризики оцінюються, розподіляються за ступенями впливу на виконання кожною з груп платників податків усіх видів податкових обов'язків, що на них покладені, за основними видами податків. Розподіл платників податків на категорії передбачає розподілення усієї сукупності платників на зручні для спостереження групи з однаковими характеристиками і потенційними ризиками недотримання податкових норм: підприємства, фізичні особи, державні установи і некомерційні організації, а кожна з цих категорій може бути розподілена на підкатегорії на основі розміру, галузевої приналежності та типів суб'єктів господарювання. Щодо видів податків – то до уваги, як правило, беруться лише основні бюджетоутворюючі податки. Дотримання усіх чотирьох обов'язків платників податків якраз і гарантує дотримання податкового законодавства, виконання податкових правил¹⁴.

Окрім цього, цікавим європейським досвідом є практика використання інноваційних ІТ-інструментів в управлінні податковими ризиками, що охоплюють такі фази процесу управління, як ідентифікація та аналіз ризику, наприклад: FALKO, що функціонує в Італії, є одним із найбільш інноваційних ІТ-інструментів, який використовує податкова служба країни для виявлення великих платників податків, що потребують перевірки¹⁵. Аналізуючи досвід платників податків, які мають особливі обсяги діяльності, Офіс Великих Платників (Large Taxpayer Unit) на центральному рівні та регіональні податкові офіси використовують цей інструмент

для складання річного плану перевірок. Коректне планування перевірок залежить від кількості та якості доступних для аналізу даних. Технологія FALCO містить як внутрішні, так і зовнішні дані. Зокрема, до внутрішніх даних належать інформація, що стосується ПДВ-номера, податкового коду та всієї податкової інформації, такої, як: підсумок часових трендів специфічних даних податкових декларацій (з ПДВ і податку на прибуток) за останні п'ять років, дані про платежі та деталізована інформація про перевірочну діяльність, що вже здійснювалася; інформація про злиття та поділи, наявність втрат податкових надходжень і дані з податкових декларацій¹⁶.

Резюмуючи зарубіжну практику, слід погодитись із Р.Е. Шабаєвим у тому, що більшість прийнятих суб'єктом ризику управлінських рішень відбивається в нормативних правових актах. Правові методи полягають у тому, що за результатами ідентифікації податкових ризиків або у випадках їх реалізації суб'єкт ризику має можливість змінюватися зі зміни положень законів і підзаконних нормативних правових актів, що містять в собі фактори, які провокують прояв податкових ризиків. Своєчасна актуалізація нормативно-правової бази як у вигляді прийняття нових правових актів, так і внесення змін у закони і підзаконні акти забезпечує приведення положень законодавства відповідно до потреб розвитку бюджетної та податкової систем на рівні держави й регіонів, а також їх адаптацію до економічних реалій. Застосування правових методів проте не повинно порушувати принцип стабільності. Вже протягом кількох років це є постулатом розвитку бюджетної та податкової систем держав. Рішення щодо внесення змін до законодавства повинні носити виважений характер¹⁷.

Висновки. Таким чином, характерні особливості адміністративно-правових засад ідентифікації ризикових платників податків в Україні засвідчують наявність суттєвих регуляторних прогалин. Стан нормативно-правового забезпечення представлений єдиною спеціалізованою Постановою КМУ № 117, регламентація якої здійснюється на підставі рекомендацій листа ДФСУ, у якому містяться критерії ідентифікації ризикових платників податків. Формальні характеристики та судова практика засвідчують, що відсутність системного нормативно-правового регулювання даних суспільних відносин призводить до значних проблем у правозастосуванні, коли органи ДФСУ часто неправомірно здійснюють блокування, або відмову в реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригування. У такому разі очевидною є проблема удосконалення нормативно-правового регулювання цієї сфери шляхом ухвалення комплексного нормативно-правового акта з відповідними регуляторними властивостями. При формулюванні норм даного акта потрібно поєднати не тільки критеріальні основи ідентифікації, а й сам порядок проведення ідентифікації та відповідні подальші процедури. У цьому контексті суттєве значення має зарубіжний досвід, зокрема потребує імплементації систематизації критеріальної ідентифікації: 1) аналіз на предмет зовнішніх і внутрішніх ризиків (проведення господарської діяльності у офшорних або тимчасово невідконтрольованих юрисдикціях); 2) категоріальна стратифікація платників за організаційно-правовою формою; 3) стратифікація за критеріями обсягів податкових зобов'язань; 4) аналіз динаміки податкових декларацій за період. Отже, перспективами подальших досліджень стають напрями удосконалення адміністративно-правового регулювання ідентифікації та моніторингу ризикових платників податків в Україні з послідовною адаптацією цієї системи до стандартів ефективних зарубіжних практик, зокрема практик країн Європейського Союзу.

¹ Шабаев Р.Э. Совершенствование методов оценки и регулирования налоговых рисков субъектов Российской Федерации: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Москва, 2018. С. 129.

² Чанкселиани Л.Г. Налоговая неопределенность как источник риска в налоговой сфере. *Приоритетные направления финансовой политики 21 века: материалы Международной научно-практической конференции*. Волгоград: Волгоградское научное изд-во, 2010. С. 99.

³ Сушкова О.Є. Вдосконалення підходу до ідентифікації ризикових платників податків. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. № 8. С. 691.

⁴ Артеменко Г.А. Применение риск-ориентированного подхода в методике налогового контроля. *JOURNAL OF ECONOMIC REGULATION (Вопросы регулирования экономики)*. 2011. Т. 2. № 2. С. 85.

⁵ Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2017 рік. Київ, ДФСУ. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>

⁶ Точиліна І.В. Рівень розвитку системи управління податковими ризиками в Україні. *Ефективна економіка*. 2018. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/52.pdf

⁷ Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 р. № 117 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-%D0%BF>

⁸ Критерії ризиковості платника податку: лист Державної фіскальної служби України від 07.08.2019 р. № 1962/99-99-29-01-01. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1962872-19>

⁹ Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 09.10.2019 р. № 640/9647/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84825873>

¹⁰ Сушкова О.Є. Вдосконалення підходу до ідентифікації ризикових платників податків. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. № 8. С. 694.

¹¹ Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance program. 2010, IMF Technical note. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1017.pdf>

¹² Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. 2004, OECD guidance note. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>

¹³ Compliance risk management guide for tax administrations. 2010, EC FRMPG. URL: <https://ec.europa.eu/taxationcustoms/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/infodocs/taxation/riskmanageguideen.pdf>

¹⁴ Точиліна І.В. Вказана праця.

¹⁵ Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010) / Centre for tax policy and administration. Forum on tax administration, 3 March 2011. URL: www.oecd.org/dataoecd/2/37/47228941.pdf

¹⁶ Романюта Е.Е. Європейська практика управління податковими ризиками: уроки для України. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 18. С. 29.

¹⁷ Шабает П.Э. Совершенствование методов оценки и регулирования налоговых рисков субъектов Российской Федерации: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10, Москва, 2018. С. 121.

References:

Shabayev, R.E. (2018). *Improving methods for assessing and regulating tax risks of constituent entities of the Russian Federation*. Candidate's thesis. Moscow: FGOBU [in Russian].

Chankseliani, L.G. (2010). Tax uncertainty as a source of risk in the tax sphere. *Prioritetnyye napravleniya finansovoy politiki 21 veka: materialy Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*. Volgograd: Volgogradskoye nauchnoye izdatel'stvo. 97–103 [in Russian].

Sushkova, O.E. (2017). Improving the approach to identification of risky taxpayers. *Ekonomika i suspil'stvo*, 8, 690–694 [in Ukrainian].

Artemenko, G.A. (2011). Application of a risk-based approach in tax control methods. *Journal Of Economic Regulation (Voprosy regulirovaniya ekonomiki)*, 2, 2, 84–96 [in Russian].

Report on the implementation of the Work Plan of the State Fiscal Service of Ukraine for 2017. (2017) Kiev. SFSU. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> [in Ukrainian].

Tochylina, I.V. (2018). Level of development of tax risk management system in Ukraine. *Efektivna ekonomika*. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/52.pdf [in Ukrainian].

On approval of procedures for suspension of registration of tax invoice / calculation of adjustment in the Unified register of tax invoices № 117 (2018, February 21). Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-%D0%BF> [in Ukrainian].

Taxpayer's risk criteria. (2019, August 07). Letter from the State Fiscal Service of Ukraine № 1962/99-99-29-01-01. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1962872-19> [in Ukrainian].

The decision of the District Administrative Court of Kyiv (2019, October, 09) № 640/9647/19. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84825873> [in Ukrainian].

Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance program. 2010, IMF Technical note. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1017.pdf> [in English].

Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. 2004, OECD guidance note. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> [in English].

Compliance risk management guide for tax administrations. 2010, EC FRMPG. URL: <https://ec.europa.eu/taxationcustoms/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/infodocs/taxation/riskmanageguideen.pdf> [in English].

Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010/2011, March, 3) / Centre for tax policy and administration. Forum on tax administration. URL: www.oecd.org/dataoecd/2/37/47228941.pdf [in English].

Romanyuta, E.E. (2017). European Tax Risk Management Practices: Lessons for Ukraine. *Prychornomors'ki ekonomichni studiyi*, 18, 29. [in Ukrainian].

Резюме

Носкова М.А. Адміністративно-правові засади ідентифікації ризикових платників податків.

У статті досліджено характеристику адміністративно-правових засад ідентифікації ризикових платників податків. Виявлено причини виникнення ризиків в оподаткуванні, встановлено недоліки у законодавстві, яке регулює порядок ідентифікації ризикових платників податків. На основі аналізу теорії і практики правового регулювання та зарубіжного досвіду запропоновано напрями удосконалення адміністративно-правового регулювання суспільних відносин у цій сфері.

Ключові слова: податковий ризик, ризиковий платник податків, податкова декларація, податкове адміністрування, критерії ризиковості.

Резюме

Носкова М.А. Административно-правовые основы идентификации рисков налогоплательщиков.

В статье исследованы характеристики административно-правовых основ идентификации рисков налогоплательщиков. Выявлены причины возникновения рисков в налогообложении, установлены недостатки в законодательстве, которое регулирует порядок идентификации рисков налогоплательщиков. На основе анализа теории и практики правового регулирования и зарубежного опыта предложены направления совершенствования административно-правового регулирования общественных отношений в этой сфере.

Ключевые слова: налоговый риск, рискованный налогоплательщик, налоговая декларация, налоговое администрирование, критерии рискованности.

Summary

Maryna Noskova. Administrative and legal principles of identification of risk taxpayers.

The article explores the characteristics of administrative and legal bases of identification of risk taxpayers are investigated. The causes of the risks in taxation have been identified, deficiencies in the legislation governing the procedure for identification of risk taxpayers have been identified. On the basis of the analysis of the theory and practice of legal regulation and foreign experience, the directions of improvement of administrative and legal regulation of public relations in this sphere are proposed.

The identification of risky taxpayers is an important tool for ensuring public interest in the administration of taxes, in order to further identify the facts of underestimation by taxpayers of the amount of tax liabilities and the application of schemes to illegally minimize the level of tax burden, as well as other offenses. Identification as a primary stage is one of the most important stages of calculation and monitoring of business entities for risk, followed by their inclusion in the list of risk taxpayers. This process is closely related to the application of criteria by which risk taxpayers are identified and how such criteria will be optimally weighted and instrumentally objective, as well as the efficiency and effectiveness of the activities of fiscal bodies will increase, directly affecting revenues to the state budget.

Formal characteristics and judicial practice show that the lack of a systematic legal regulation of these public relations leads to significant enforcement problems, when tax authorities often illegally block or refuse to register tax invoices or adjustment calculations. In this case, the obvious problem is the improvement of the legal regulation of this sphere by adopting a comprehensive legal act with relevant regulatory properties. When formulating the norms of this act, it is necessary to combine not only the criteria but also the procedure for identification and the corresponding further procedures. In this context, foreign experience is essential, in particular, the systematization of identification requires implementation: 1) analysis for external and internal risks (conducting business in offshore or temporarily uncontrolled jurisdictions) 2) stratification of payers in legal form; 3) stratification according to the criteria of the volume of tax obligations; 4) analysis of the dynamics of tax returns for the period.

Key words: tax risk, taxpayer risk, tax declaration, tax administration, risk criteria.

DOI: 10.36695/2219-5521.4.2019.27

УДК 345.96(477)

В.В. РЕВА

*Владислав Володимирович Рева, аспірант
Національного авіаційного університету**

ORCID: 0000-0001-5965-9764

ЩОДО ПИТАННЯ ГЕНЕЗИСУ ПРАВА НА ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ, ДІЙ АБО БЕЗДІЯЛЬНОСТІ МИТНИХ ОРГАНІВ

Постановка проблеми. Інститут оскарження громадянами неправомірних рішень, дій або бездіяльності органів виконавчої влади, зокрема митних органів, їхніх посадових і службових осіб в Україні пов'язаний із створенням такої форми захисту прав громадян у сфері виконавчої влади, як адміністративна юстиція. Саме тому певний інтерес становить аналіз генезису в Україні порядку оскарження рішень, дій чи бездіяльності митних органів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці запровадження в Україні інституту оскарження приділялась увага в наукових працях українських та зарубіжних учених, насамперед В.Б. Авер'янова, О.М. Бандурки, Д.М. Бахраха, Ю.П. Битяка, І.Л. Бородіна, В.К. Гіжевського, С.Т. Гончарука, І.П. Голосніченка, І.О. Грибка, Є.В. Додіна, М.І. Єропкина, С.В. Ківалова, Л.В. Ковалюк, І.Б. Коліушко, В.К. Колпакова, А.Т. Комзюка, А.П. Коренева, А.Ю. Осадчого, О.І. Остапенка, І.М. Пахомова, В.Г. Перепелюка, В.М. Плішкіна, О.П. Рябченко, Ю.М. Старилова, В.С. Стефанюка, М.М. Тищенко, О.О. Юхна, О.М. Якуби та інших. Поряд із тим питання оскарження громадянами незаконних рішень, дій, бездіяльності органів виконавчої влади, зокрема митних органів, їхніх посадових і службових осіб і в адміністративному порядку, і у судах ще недостатньо вивчені та потребують подальшого аналізу з боку науковців.

Формулювання мети статті. Мета статті полягає в дослідженні історичних фактів виникнення права на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів виконавчої влади, зокрема митних органів.

Виклад основного матеріалу. Право на оскарження є важливою гарантією забезпечення прав людини і громадянина. Як зазначає Б.М. Лазарев: «Держава наділяє громадянина «захисними правами», що дають йому можливість боротися з порушенням його прав та законних інтересів. Засобом їх захисту є, зокрема, право на оскарження»¹.

В Україні інститут оскарження рішень, дій чи бездіяльності передусім органів виконавчої влади, як звернення за захистом своїх прав та законних інтересів, пройшло складний та тривалий період розвитку. Вченими-адміністративістами дореволюційного, радянського та пострадянського періодів здійснювалися активні наукові дослідження сутності цього виду юстиції.

За різних часів існування України приймалися нормативно-правові акти, які певним чином визначали порядок оскарження дій органів влади чи місцевого самоврядування, їх посадових осіб. Зокрема, ще у 1924 р. минулого століття видатний український адміністративіст В.Л. Кобалевський у своїй праці «Нариси радянського адміністративного права» вказував, що «серед різноманітних засобів забезпечення законності дій органів влади одним із найбільш надійних є судова перевірка правомірності адміністративних актів, або що те ж саме, адміністративна юстиція»².