

Мельник В.М.,

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів
та банківської справи
Європейського університету

Мельник М.М.,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту
та економічного аналізу
Національного університету
державної податкової служби України

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС ТА ФІСКАЛЬНЕ ПАРТНЕРСТВО: ОБУМОВЛЕНІСТЬ І СУПЕРЕЧНОСТІ

Розглянуто напрями законодавчого сприяння налагодженню атмосфери партнерства та взаємодії у відносинах між фіскальними органами і платниками податків. Встановлено недоліки чинного Податкового кодексу в даному аспекті та запропоновано шляхи їх подолання.

The article deals with direction for legislative promotion of the atmosphere of partnership and interaction in the relations between fiscal bodies and tax payers. The authors point out to some shortcomings of the effective Tax Code in this aspect and suggest ways to overcome those.

Ключові слова: Податковий кодекс, адміністрування податків, фіскальне партнерство, податкові консультації, податкова звітність.

Розробляючи проблематику адміністрування податків та аналізуючи 20-річний вітчизняний досвід їх справляння, щоразу знаходимо підтвердження того, що судження стосовно успішного податкового регулювання соціально-економічних процесів і підвищення фіскальної ефективності перерозподільних механізмів оподаткування на основі зміни окремих елементів податків не є абсолютно правильним. Не заперечуючи важливості збалансованої внутрішньої будови кожного податку, зауважимо: не можна очікувати повноцінних регулюючих і фіскальних ефектів, покладаючись лише на його конструкцію, хоч би як майстерно вона була виконана.

Податки — це передусім система відносин між державою та громадянами й підприємствами. Головна відмінність податкових “взаємин” від інших фінансових відносин полягає в тому, що вони являють собою односторонній рух вартості, а тому більш жорстко регламентуються державою. Втім, і минуле, й сьогодення підтверджують, що будь-яка жорсткість має межі. Ще на початку ХХ ст. Й.М. Кулішер зазначав: “...Фіскалізм і фіскальні надходження зовсім не тотожні.., можна забезпечити податкового чиновника найжорстокішими батогами і скорпіонами та викликати цим тільки зупинку в подальшому зростанні доходів...”¹. Отже, актуалізується

¹ Кулішер Й.М. Очерки финансовой науки. — Вып. 2. — Петроград: Наука и школа, 1920. — С. 348, 349.

питання налагодження атмосфери довіри й партнерства у відносинах між платниками податків і контролюючими органами. На важливість цього питання ми звертали увагу в низці власних публікацій та не були єдиними щодо зазначеної думки, оскільки в різних аспектах проблема знаходила відображення у працях ряду українських науковців (В.Л. Андрущенко, А.І. Крисоватого, Ю.Б. Іванова та ін.).

Податкове законодавство України поступово, в результаті певної еволюції, орієнтувалося на створення умов для розуміння платниками логіки дій представників держави та налагодження відносин, що ґрунтуються на довірі. Однак проблеми в цій сфері завжди розв'язувалися дещо фрагментарно. Протягом останніх 10-ти років надії покладалися на розробку і прийняття Податкового кодексу як систематизованого законодавчого акта. Наскільки вони справдилися та що ще треба врахувати у процесі реформування податкової системи?

Велике значення для досягнення партнерства в оподаткуванні має організація відносин між платниками й контролюючими органами за такими напрямками:

- 1) офіційне листування контролюючих органів із платниками;
- 2) надання консультацій платникам;
- 3) звітування платників.

Організаційні засади реалізації відповідних процедур унормовані Податковим кодексом України.

Розглядаючи *перший напрям* — листування із платниками податків, треба відзначити орієнтованість окремих норм Кодексу (ст. 42 та інших у розділі II, пов'язаних із нею за контекстом) на створення умов для налагодження партнерських відносин. Хоча перелік інформаційних повідомлень і документів, що можуть бути відправлені, відкритий, саме це, на нашу думку, сприяє партнерству, адже надає можливість надсилати на адресу платника всілякі допоміжні матеріали (податкові довідники для підприємців, огляди податкового законодавства), повідомлення щодо заходів навчального, масово-роз'яснювального характеру (семінари, зустрічі-консультації, пропагандистські акції тощо). У даному випадку задум законодавця, очевидно, полягав у наданні контролюючим органам певної свободи дій для здобуття довіри платників та забезпечення на цій основі їх законослухняної поведінки. Динамічний процес модернізації державної податкової служби об'єктивно зумовлює необхідність швидкої реакції на потреби платників у інформації й професійній підтримці, а згадана норма Кодексу не обмежує дії службовців у цьому напрямі. Отже, результативність такої роботи залежатиме лише від дієвості розроблених державними службами власних напрямів і методик її виконання. За великим рахунком, уже в цьому можуть закладатися основи власної політики служби, спрямованої або на досягнення взаєморозуміння з платниками, або на переважне використання методів силового впливу для забезпечення надходжень.

Зараз важко визначити, який із двох названих варіантів політики фіскальних служб переважатиме на тому чи іншому етапі розвитку суспільства. Найімовірніше, це залежатиме від стану бюджету, домінуючих настроїв, громадської думки,

політичних течій, завдань держави тощо. Втім, задля недопущення чиновницького свавілля та забезпечення права платників на захист власних свобод і економічних інтересів законодавчо передбачено порядок оформлення документів, які надсилаються контролюючими органами.

Підтвердження підписами й печатками є об'єктивною передумовою реалізації процедур оскарження тих кореспонденцій, які спрямовані на вилучення коштів чи обмеження операцій. Таке саме призначення мають норми, що регулюють процедури вручення документів платникам. Належним чином врученими вважаються лише ті з них, що надіслані рекомендованим листом із повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків чи його представникові. Вичерпний перелік вимог до оформлення відповідних документів дещо ускладнює робочі завдання для державних службовців, адже відповідно до попереднього законодавства допускалися досить суперечливі механізми повідомлення платників щодо певних рішень — через дошки об'яв. Суперечливість такого методу спілкування полягала в тому, що інколи платник не міг своєчасно реагувати на дії щодо нього та довести власну позицію.

Поряд із розглянутими положеннями, які сприятимуть створенню атмосфери взаєморозуміння й партнерства, варто звернути увагу на недолік закладеного Кодексом механізму листування контролюючих органів із платниками податків, а саме відсутність чіткої регламентації порядку реєстрації й засвідчення факту особистого вручення кореспонденції (або законному чи вповноваженому представникові). На нашу думку, за нинішніх умов порушення шляхом відвертого підташовування фактів не можливі. Разом із тим зміст норм Кодексу має справляти психологічне враження максимальної універсальності незалежно від часів, уподобань і чийхось бажань. Створення психологічних вражень — один із дієвих інструментів впливу на настрої мас платників податків, у т. ч. у аспекті їх підготовки до організації відносин із представниками держави на умовах партнерства.

Другий напрям організації відносин між платниками й контролюючими органами — надання консультацій платникам із боку контролюючих служб. Саме з цією метою в Україні в рамках проекту модернізації податкової служби була розгорнута широкомасштабна робота зі створення консультаційних центрів, спеціальних телефонно-довідкових підрозділів, налагодження каналів он-лайн-консультування. Згідно з новим законодавством (глава 3 розділу II Кодексу), передбачається право платника на консультацію з питань практичного застосування тих чи інших норм, яке з позиції державного службовця трансформується у відповідний обов'язок. Причому платник може звертатися як по усну, так і по письмову консультацію. Таке звернення може спрямовуватися на будь-який рівень державної податкової або митної служби.

Зазначене, безумовно, сприятиме підвищенню довіри платників до фіскальних установ, тим більше після створення дієвих механізмів захисту їхніх прав та інтересів: платники не можуть бути притягнені до будь-якої відповідальності,

якщо діяли відповідно до письмової податкової консультації. До речі, ця гарантія не втрачає сили навіть у разі, коли відповідна консультація згодом була скасована або змінена. Якщо платник на свій запит під виглядом письмової консультації фактично отримав заперечення можливості вчинення певних дій, котрі, на його погляд, можуть бути реалізовані відповідно до чинного законодавства, то за ним зберігається право на оскарження податкової консультації. Її скасування судом автоматично є підставою для отримання нової консультації з урахуванням висновку судової інстанції.

Поряд із зазначеним установлений законодавчо порядок надання податкових консультацій містить певні суперечності. Відомо, що оподаткування повинне ґрунтуватися на нормах, дія котрих поширюється на всі види діяльності. Уніфікація як вимог, так і прав сприяє не лише забезпеченню однакових методичних підходів до адміністрування податків, а й справедливості в оподаткуванні. А проте Кодекс проголошує податкові консультації правовими актами індивідуальної дії. Тобто цілком реальною стає така ситуація: два платники податків, що перебувають у межах однієї адміністративно-територіальної одиниці, займаються одним видом діяльності та здійснюють абсолютно однакові операції, можуть оподатковуватися на різних умовах залежно від отримання одним із них податкової консультації з питань застосування певної законодавчої норми. Подібна ситуація може призвести до таких негативних наслідків:

— по-перше, один із платників буде дещо недооподаткованим, а другий, відповідно, переоподаткованим. Таким чином, порушуються конкурентні умови функціонування суб'єктів господарювання: той, хто сплачує менше на користь держави, за інших рівних умов, заощаджуючи кошти, отримує додаткові можливості фінансування власної діяльності, отже, виграє в конкурентній боротьбі;

— по-друге, можливість заощадження фінансових ресурсів та перспективи виграшу в конкуренції завжди стимулюватимуть корупційні дії, які, у свою чергу, призводитимуть до підготовки замовлених і наперед суперечливих податкових консультацій.

Отже, індивідуальний характер податкової консультації веде до невизначеності в оподаткуванні та нерівності платників. У цьому контексті варто згадати слова класика політичної економії А. Сміта: “Невизначеність розвиває нахабство та сприяє підкупності людей, які й без того не користуються популярністю навіть у тому випадку, якщо вони не відрізняються нахабством і підкупністю... У питанні оподаткування... навіть дуже значний ступінь нерівномірності, як це, на мою думку, впливає з досвіду всіх народів, спричинює набагато менше зло, ніж дуже малий ступінь невизначеності”². У свою чергу, нерівність платників аж ніяк не сприяє партнерським відносинам із представниками фіску.

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: Пер. с англ. / Предисл. В.С. Афанасьева. — М.: Эксмо, 2009. — С. 762.

Стосовно *третього напрямку* організації відносин між платниками й контролюючими органами — звітування — слід зазначити, що пов'язані з ним процедури зумовлюють найбільш регулярні контакти між названими суб'єктами, які характеризуються виразною циклічністю. Тому чи не найбільшу вагу у звітуванні мають положення, спрямовані на забезпечення чіткості й зрозумілості дій службовців та захист прав платників.

Логіка чинного законодавства традиційно спрямовується в першу чергу на забезпечення всезагальності декларування результатів господарювання, доходів і майнових статків платників. Це слід пов'язувати з історією становлення процедур фіскального звітування. Так, ще зовсім недавно (менше ста років тому) на теренах Європи велися дискусії навколо допустимих меж вимог держави в цьому питанні. На той час законодавство європейських держав характеризувалося надто обережним і делікатним ставленням до платника. В Баварії, Гессені, Австрії заборонялося вимагати зазначення доходів по окремих джерелах: вважалося, що платник повинен заявити по совісті лише загальну суму. У Пруссії й Саксонії взагалі було вирішено не застосовувати декларації, оскільки вони начебто обмежують громадську й особисту свободу. Податкова комісія мала без допомоги платника з'ясувати його майновий стан, причому так, щоб це не було обтяжливо для нього. Окремі суспільні прошарки офіційно вважалися недоторканими в цьому сенсі. “Курфюрсти, графи й барони, кардинали і прелати платили... по совісті, на основі потискання руки (що замінювало клятву), й навіть сама сума, ними внесена, нерідко не підлягала підрахунку — доводилося зважати на їхнє положення, щадити їхнє самолюбство”³. Утім, у ХХ ст. такі податкові манери вже не знаходили відгуку в громадян, що призвело до краху очікувань урядів на прояви патріотизму й законослухняну сплату належного до державних бюджетів. Тому склалися нові законодавчі традиції — примусового забезпечення всезагального податкового декларування, які перейняла й Україна.

Встановлені в нас процедури звітування, без сумніву, можуть характеризуватися як такі, що спрямовані на реалізацію принципів справедливості через забезпечення рівності платників *за однакових умов їх функціонування* (зокрема, див. зміст глави 2 розділу II Кодексу). При цьому в законодавстві не враховано, що окремі платники, особливо новостворені, можуть тимчасово не проводити господарську діяльність із цілого ряду причин, тобто фактично не функціонувати відповідно до зареєстрованих напрямів. Незважаючи на цю обставину, такі платники, як і всі інші, зобов'язані готувати звіти за встановленою формою, відображаючи відсутність економічних оборотів чи певних видів майна. Але ж на етапі становлення суб'єкта господарювання виконання таких відверто зайвих операцій справляє відчутний фіскально-адміністративний тиск. Чомусь не взято до уваги наш власний досвід: на початку 1990-х у разі відсутності оподатковуваних оборотів було

³ Кулишер И.М. Зазнач. праця. — С. 331.

достатньо повідомити податкову службу листом, складеним у довільній формі. Між тим законодавче визнання легітимності такої дії сприятиме створенню атмосфери взаєморозуміння між платниками й фіскальними органами та наблизитиме їх до партнерства. Тим більше що для впровадження даної пропозиції потрібно лише включити у визначення податкової декларації такий різновид звітнього документа, як інформаційне повідомлення довільної форми про відсутність об'єктів оподаткування на певному етапі діяльності платника.

До переваг Кодексу в контексті досягнення фіскального партнерства слід віднести надання платникові права обирати спосіб подання податкової звітності: особисто або через уповноважену особу; поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; засобами електронного зв'язку в електронній формі (з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб). Щоправда, за винятком великих і середніх підприємств, котрі зобов'язані подавати податкові декларації тільки в електронній формі. На нашу думку, таке рішення є виправданим і раціональним, оскільки спрямоване на поліпшення адміністрування податків шляхом оптимізації документообігу та враховує технічні можливості відповідних платників щодо його реалізації. Спрощення організаційної процедури порівняно з паперовим звітуванням приваблює й самих платників, а тому аж ніяк не суперечить їхнім інтересам. Одночасно суб'єкти малого бізнесу, які мають певні труднощі з технічним і технологічним забезпеченням електронного звітування, можуть обрати інший спосіб.

Окрім зазначеного, взаємодія й партнерство між платниками податків та органами фіску може досягатися при здійсненні окремих заходів податкового контролю як складової адміністрування податків. Цьому, безперечно, сприяє спрощення й оптимізація процедур постановки платників на податковий облік, виключення зайвих контрольно-перевірочних дій. Запровадження Кодексом механізму автоматичного відшкодування податку на додану вартість у цьому контексті є прогресивним кроком. Утім, є тут і певна суперечність, що пов'язана з критеріями позитивної податкової історії платника, які використовуватимуться для застосування скорочених процедур камеральної перевірки звітності претендентів на бюджетне відшкодування, але не вноrmовані законодавчо. Їх затвердження віднесене до компетенції Кабінету Міністрів України, нормативні акти якого є не досить стабільними. Все це може знову ж таки призвести до невизначеності умов оподаткування певних категорій платників.

Особливу увагу слід приділити створенню атмосфери взаєморозуміння при здійсненні контрольних процедур стосовно проблемних платників, у яких існує податковий борг. Для таких випадків норми Кодексу визначають переважно порядок дій примусового характеру. Між тим у арсеналі фіскально-адміністративних органів є й інші методи. Аналізуючи історію функціонування податкової служби України, можна виділити основні заходи зі стягнення податкового боргу, які коли-небудь застосовувалися:

- морально-психологічного впливу на платника (співбесіди з боржниками чи їхніми посадовими особами);
- взаємного узгодження позицій та оцінок (податковий компроміс, податкова порука);
- примусу (податкова застава та призначення податкового керуючого, адміністративний арешт активів, продаж активів, що перебувають у податковій заставі, застосування процедури банкрутства).

Оскільки наявність податкового боргу в будь-якому розмірі є суспільним злом, що порушує права всіх громадян, позбавляючи державу джерел фінансування їхніх потреб, адміністрування податків має спрямовуватися на недопущення виникнення і зростання відповідних боргів платників. Особливою ефективністю в цьому контексті відзначаються заходи морально-психологічного впливу. Однак деякі з них не можуть реалізовуватися без унормування порядку дій та визначення допустимих меж. Зокрема, можливий вплив на платників через публікацію сум податкової заборгованості та обставин її виникнення, але такі дії можуть отримувати різну оцінку та ставати причиною судових позовів, а тому потребують чіткої регламентації. На жаль, чинне законодавство не розв'язує зазначені проблеми.

Викладене засвідчує орієнтованість низки норм новітнього податкового законодавства України на досягнення партнерства у відносинах між контролюючими органами й платниками податків. Поряд із цим існують проблемні аспекти налагодження партнерських відносин, які вимагають законодавчого врегулювання. Зміни до відповідної частини Податкового кодексу мають вноситися з обов'язковим урахуванням потреби у створенні у фіскальній сфері атмосфери співпраці платників і контролюючих органів, а не зводиться до розробки заходів силового врегулювання їх протистояння. Це дасть змогу уникнути взаємних непорозумінь та досягти позитивного психологічного сприйняття платниками логіки організації процесу справляння, що сприятиме підвищенню ефективності оподаткування.