

Олейнікова Л. Г.,

кандидат економічних наук,
докторант Науково-дослідного фінансового інституту
Академії фінансового управління Міністерства фінансів України,
завідувач відділу адміністрування податкових та митних платежів
Науково-дослідного фінансового інституту Академії фінансового
управління Міністерства фінансів України

МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРАТИВНОГО ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ЯК ФАКТОР ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ НАЦІОНАЛЬНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Розглянуто вплив системи досудового врегулювання спорів платників податків з податковими органами на конкурентоспроможність податкової системи України. Проведено аналіз механізмів державного регулювання та контролю, відображених у Податковому кодексі України. Запропоновано заходи з удосконалення роботи підрозділів податкових органів, що виконують контрольні функції та розгляд скарг платників податків.

Ключові слова: оподаткування, податки, скарги, податкова політика, досудове врегулювання спорів, апеляційна діяльність, Податковий кодекс України, механізми державного регулювання та контролю, адміністрування податків.

Важливим кроком для розвитку економіки, стимулювання інвестиційної діяльності та структурної перебудови в промисловому секторі є налагодження якісної роботи адміністраторів податків у сферах: надання послуг платникам податків; контролю, виявлення та покарання фактів ухиляння від оподаткування; оскарження рішень адміністраторів та дотримання прав платників. Втілення в життя принципу, закладеного в Податковому кодексі: “платник – це партнер”, надасть можливість розширити базу оподаткування, не створюючи додаткового тиску на сумлінних платників, за рахунок детінізації економічної діяльності. Лише за цих умов спрацює стимулююча функція оподаткування, передбачена Податковим кодексом. Тому вважаємо за необхідне особливу увагу приділити сфері контролю та досудового врегулювання спорів платників податків з податковими органами як основним ланкам забезпечення позитивного податкового клімату в державі.

Науковці досить активно вивчають проблеми формування конкурентоспроможної податкової системи та управління оподаткуванням. Вагомий внесок у дослідження питань теорії та практики функціонування ефективного механізму податкового регулювання економіки зробили вітчизняні вчені-економісти: Я. Базиліук, С. Давиденко, В. Геєць, Т. Єфименко, А. Соколовська, Р. Фатхутдінов, С. Юрій та російські вчені – Л. Гончаренко, І. Майбуров, Т. Юткіна, В. Пансков та багато інших. Однак питання щодо впливу системи контролю та досудового врегулювання спорів на конкурентоспроможність податкової системи та їх ролі в інноваційному розвитку є

актуальними для України. А розпочаті в Україні економічні реформи вимагають подальшого вивчення цих проблем.

Основним пріоритетом уряду України у сфері податкової політики є створення ефективної конкурентоспроможної податкової системи, що зможе забезпечувати як бюджетну стабільність, так і якісну структурну перебудову економіки країни. Важливим є те, що така збалансована податкова політика має проводитися урядом в умовах значного дефіциту бюджету, безпрецедентного розміру державного боргу та значного падіння ВВП. Проблеми, пов'язані з бюджетною стабільністю, виникають через вплив одночасно декількох чинників: експортноорієнтованості промислового сектору економіки, залежності економіки від ресурсної складової та кон'юнктури на міжнародних ринках, значного старіння і скорочення населення, низької результативності державних видатків, великого ступеня тінізації економіки. В умовах, коли податкове навантаження повністю припадає на легальний сектор економіки, може статися викривлення конкурентного середовища, що призведе до скорочення бюджетних доходів.

Конкурентоспроможність держави визначається її здатністю забезпечувати сприятливі позиції національної економіки в системі міжнародних відносин, справедливе конкурентне середовище на внутрішньому ринку, нарощувати темпи економічного зростання, збільшувати зайнятість і реальні доходи громадян. Підприємництво є рушійною силою економічного розвитку багатьох країн світу. Його розвиток, місце і значення в економіці країни відіграють провідну роль у конкурентоспроможності держави. Однак це можливо лише тоді, коли підприємництво здійснюється легально.

У процесі підготовки Податкового кодексу України та в період впровадження його в практичну діяльність особлива увага приділяється підвищенню якості податкового адміністрування, заходам сприяння добровільному виконанню податкових зобов'язань, а також посилення протидії ухиляння від оподаткування. Норми Податкового кодексу України, що регулюють відносини платників податків з державою в особі податкових органів, спрямовані на забезпечення балансу інтересів обох сторін та балансу прав, обов'язків та відповідальності за свої дії. Аналіз скарг платників податків та їхніх звернень до суду засвідчив, що лівова частка їх припадає на діяльність податкових органів у сфері адміністрування. Тому в період впровадження в дію Податкового кодексу України особливо важливо, з одного боку, не чинити надмірного адміністративного тиску на платників податків, а з другого — забезпечити податкові органи достатнім інструментарієм для контролю за дотриманням податкового законодавства. Адже поліпшення податкового клімату в країні залежить не лише від податкового законодавства, але, здебільшого, від того, яким чином реалізуються його норми. Забезпечення бюджетної стабільності, за відсутності додаткового адміністративного та податкового навантаження на платників, можливе лише за умови формування позитивного ставлення в суспільстві до податкового законодавства та усвідомлення цінності тих благ, що створює держава. Толерантна поведінка платників формується під впливом таких

важливих факторів, як соціальні цінності, суспільна мораль та відчуття людьми справедливості системи¹.

Вагомим інструментом досягнення компромісу є запровадження виваженої і дієвої системи розгляду апеляцій платників податків. Кожне звернення платників податків має бути розглянуто повно й об'єктивно, а рішення, прийняте за зверненням, повинно відповідати вимогам чинного законодавства. Такий підхід зміцнить довіру платників податків до податкової служби і на практиці доведе прагнення податківців керуватись у своїй роботі лише законом. Упевненість платників податків у тому, що добровільна сплата податків гарантує їм відсутність претензій з боку податкових органів, а дотримання норм податкового законодавства забезпечує від необґрунтованих дій зазначених органів, дасть змогу розширити коло платників, що мають толерантну позицію до політики держави у сфері оподаткування.

Підрозділи, що розглядають скарги платників податків на стадії адміністративного оскарження, виявляють та здійснюють класифікацію всіх сумнівних з точки зору вимог чинного законодавства рішень, прийнятих податківцями, а також обґрунтованість їх опротестування з боку платників. Для зменшення кількості звернень платників до суду та прискорення розгляду спірних рішень податкової служби слід налагодити роботу підрозділів апеляцій. Побудова справжніх партнерських відносин та досягнення справедливості потребують належного самоконтролю податкової служби. Забезпечивши самостійне об'єктивне й неупереджене розв'язання переважної більшості спірних питань, пов'язаних з поданими апеляціями, податкова служба не тільки виконає свій конституційний обов'язок перед платниками податків і значно покращить умови діяльності бізнесу, а й підвищить результативність своєї роботи.

Система досудового врегулювання спорів платників податків з податковими органами включає:

- подачу заперечень на акти, прийняті податковою службою, та оскарження окремих дій посадових осіб ДПС;
- апеляційну діяльність.

Головним нормативним документом, згідно з яким здійснюється регулювання апеляційного оскарження рішень органів державної податкової служби, є Податковий кодекс України.

Співпраця підрозділів апеляцій з платниками податків в Україні проводиться переважно формально. Саме такий підхід співпраці з платниками у процесі підготовки Податкового кодексу України спровокував масове невдоволення платників податків попри те, що Кодексом передбачено зменшення податкового навантаження шляхом зниження ставок основних податків (податок на прибуток та ПДВ). Відтак платник не стає партнером податкової служби, а скоріше, вважає себе джерелом фінансового ресурсу. Нерідко його скарги розглядаються формально, упереджено, а іноді й не-

¹ Олейнікова Л. Г. Удосконалення політики держави у сфері оподаткування як елемент забезпечення економічного зростання / Л. Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету ; сер. "Економічні науки". – 2010. – № 8. – С. 52.

кваліфіковано. За таких умов має місце зменшення кількості звернень до підрозділів апеляцій та рішень на користь платників у підрозділах апеляцій, збільшення числа звернень до суду та рішень судів на користь платників, як у кількісному, так і у грошовому вимірі. У судах справи за позовами платників завершуються на їхню користь частіше, ніж при розгляді підрозділами апеляцій. Тому робота з апеляціями платників податків потребує суттєвого удосконалення, важливим елементом якого є налагодження зворотного зв'язку між працівниками підрозділів апеляцій, платниками та органами ДПС, які прийняли оскаржене рішення.

Загалом по Україні за розглядом первинних і повторних скарг у січні—грудні 2010 р. скасовано 3972 податкових повідомлень-рішень (рішень), або 19,3 % розглянутих оскаржених рішень на загальну суму 5227,2 млн грн, що на 169 податкових повідомлень-рішень (рішень) більше, а у відсотках на 1,5 пункта менше, ніж за 2009 рік (20,8 %)².

Зокрема, за розглядом 20 614 оскаржених у первинних скаргах податкових повідомлень-рішень (рішень) скасовано 2360, або 11,4 % (за січень—грудень 2009 р. було скасовано 13,0 %), на загальну суму 3 321,1 млн грн із 26 387,5 млн грн оскаржених³.

За розглядом повторних скарг платників податків регіональними ДПА скасовано 1441 податкове повідомлення-рішення (рішення), або 13,4 % розглянутих (на 2,2 пункта менше, ніж за січень—грудень 2009 р.) на загальну суму 1193,9 млн грн. Залишено без змін 9986 оскаржених податкових повідомлень-рішень (рішень) на загальну суму 13 380,4 млн грн⁴.

До Департаменту апеляцій ДПА України за січень—грудень 2010 р. надійшло 5954 повторні скарги, що на 237 скарг (4,1 %) більше, ніж за 2009 р. За розглядом Департаментом апеляцій 7204 оскаржених платниками податків податкових повідомлень-рішень (рішень) Державною податковою адміністрацією України скасовано повністю та у певній частині 171 рішення на загальну суму 712,2 млн грн, що на 113 рішень більше, ніж за січень—грудень 2009 р. Відсоток скасованих, оскаржених та розглянутих податкових повідомлень-рішень (рішень) становив 2,4 проти 0,8 за січень—грудень 2009 р.

Залишено без змін 7101 оскаржене податкове повідомлення-рішення (рішення) на загальну суму 8660,8 млн грн⁵.

В останні три роки існує стійка тенденція до збільшення кількості позовів до суду порівняно з проведеними оскарженнями рішень податкових органів в адміністративному порядку. Це пояснюється встановленням нерівноправних відносин між платниками і підрозділами апеляцій, відсутністю аналізу практики узагальнення рішень щодо окремих спірних питань та застосування різних рішень щодо одного питання в різних підрозділах апе-

² Дані Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=233305&cat_id=151641.

³ Там само.

⁴ Дані Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=233305&cat_id=151641.

⁵ Там само.

ляцій. Внаслідок цього платникам надана можливість у судах посилатися на позитивні для себе рішення апеляційних підрозділів. Така практика не сприяє зміцненню довіри до дій податкових органів. Збільшення звернень до суду характерне і для оскаржень за окремими видами податків (наприклад ПДВ).

Так зросла питома вага справ, вирішених судами на користь суб'єктів господарської діяльності, як за кількістю (у 2007 р. збільшення на 13,78 % порівняно з 2006 р.), так і в грошовому вимірі (у 2007 р. збільшення на 32,81 % проти 2006 р.). Це свідчить про необхідність суттєвого удосконалення роботи підрозділів апеляцій з платниками податків.

Для порівняння, у податковий суд Бранденбурга та Німеччини направлено лише 1,6 та 3,2 % справ відповідно від загальної кількості оскаржуваних рішень. Кількість скарг, що розглядаються в судовому порядку, дуже мала, як і апеляцій, що розглядаються у федеральному фіскальному суді: 0,02 %. Більшість оскаржуваних рішень у Німеччині вирішується саме в адміністративному порядку. В Україні ж у 2007 р. надійшло 21 794 первинних та повторних скарг платників податків⁶. Судами в 2007 р. порушено 9378 справ про визнання недійсними повідомлень-рішень органів податкової служби. Таким чином, в Україні 43 % скарг платників розглядаються в судах.

Удосконалення розгляду скарг платників податків має стати дієвим механізмом трансформації діяльності самої податкової служби, яку необхідно провести найближчим часом шляхом упровадження результативніших форм і методів роботи податківців. До основних завдань щодо організації роботи з апеляціями підрозділів ДПА України, на думку автора, варто включити такі заходи:

- забезпечення захисту прав і законних інтересів платників податків при оскарженні ними рішень органів державної податкової служби у випадках, коли вони обмежують їхні права, установлені законодавством України;
- пропаганду та роз'яснення положень законодавства України стосовно прав і порядку захисту інтересів платників податків;
- участь у підготовці проектів законів і постанов Верховної Ради України, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, інструкцій, методичних вказівок та інших нормативних документів з питань, що входять до компетенції Державної податкової служби України;
- підготовку методичного забезпечення процесу розгляду скарг (заяв) платників податків та перевірки стану роботи державних податкових адміністрацій з цих питань;
- узагальнення та аналіз причин і наслідків розгляду скарг (заяв) платників податків на рішення органів державної податкової служби, вивчення причин надходження скарг і розроблення рекомендацій, спрямованих на попередження порушень у діяльності органів держав-

⁶ Про результати роботи підрозділів Державної податкової служби України : стат. бюл. – К. : ДПА України, 2008. – С. 27.

ної податкової служби при встановленні сум податкових зобов'язань та застосуванні штрафних (фінансових) і адміністративних стягнень до платників податків, визначення напрямів та удосконалення роботи органів державної податкової служби з питань розгляду скарг платників податків.

Механізм роз'яснення податкового законодавства має бути підпорядкований іншій ідеології. Наявна система надання роз'яснень орієнтована не на допомогу платникам податків у виконанні ними своїх обов'язків, а на тлумачення норм податкового права адміністратором.

Отже, практика досудового врегулювання спорів буде більш системною, а наслідком такої роботи стане нормативне врегулювання спірних питань, що виникають у процесі застосування норм Податкового кодексу України.

Особливу увагу під час запровадження в дію Податкового кодексу України слід приділити методичному забезпеченню роботи підрозділів апеляцій. Відсутній систематичний аналіз практики застосування норм права, потребують удосконалення методи роботи з платниками як з партнерами. Причому з прийняттям Податкового кодексу України узагальнення та систематизація норм Кодексу, що потребують подальшого врегулювання, стануть ще актуальнішими. Для цього в підрозділах має бути проведена належна підготовча робота:

- технічна підготовка АІС “Скарга”;
- підготовка та вивчення працівниками підрозділів норм Кодексу;
- підготовка методичних рекомендацій для працівників щодо застосування норм Кодексу та аналіз неврегульованих норм.

Недостатня ефективність системного аналізу скарг платників податків і результатів їх розгляду в адміністративному та судовому порядку призводить до низької результативності використання інформації, що надається керівництву для прийняття управлінських рішень. Підрозділи апеляцій володіють значними статистичними матеріалами стосовно розгляду скарг, проте проведена аналітична робота недостатньо висвітлена для використання платниками податків. Водночас, наприклад, у Великобританії, бази даних рішень податкових трибуналів та аналіз за рішеннями можна переглядати через інтернет.

Органи державної податкової служби через малоефективну роботу підрозділів апеляцій із систематизації та аналізу суті скарг:

- менше отримують і використовують критичної інформації підрозділів апеляцій;
- більшою мірою вимушені реагувати на рішення зовнішніх органів (зокрема, судів) з тривалою процедурою;
- мають менше можливостей для оперативного реагування на негативні явища і процеси.

До напрямів досягнення цілей оновленої системи апеляцій можна віднести три блоки:

I. Забезпечення захисту законних прав та інтересів платників податків шляхом:

- об'єктивного, повного та всебічного розгляду спірних питань;

- надання платнику податків усіх передбачених законом можливостей для захисту своєї позиції;
- дотримання правил стосовно притягнення платника податків до відповідальності тільки за умови прямого порушення ним вимог податкового законодавства.

II. Підвищення ефективності роботи податкової служби за допомогою:

- забезпечення ретельного вивчення та перевірки рішень органів державної податкової служби на відповідність їх чинному законодавству;
- переходу до проведення комплексного аналізу результатів апеляційної практики та створення баз даних із загальним доступом;
- налагодження об'єктивного контролю за діяльністю працівників державної податкової служби шляхом аналізу апеляційної та судової практики;
- врахування результатів апеляційної практики для підвищення ефективності роботи підрозділів аудиту;
- організації професійної підготовки працівників державної податкової служби з урахуванням апеляційної практики.

III. Забезпечення виконання законодавства усіма учасниками податкових відносин та формування довіри у платників до податкової служби через:

- об'єктивне, прозоре та неупереджене проведення податкових процедур;
- суспільний контроль за дотриманням законності, функціонування механізму гарантій виконання законодавства усіма учасниками податкових відносин;
- застосування правила “конфлікту інтересів” при розгляді скарг платників податків, який передбачено у Податковому кодексі України.

Держава має створити умови, за яких платник сам усвідомлював би як необхідність, так і невідворотність сплати податків. Лише тоді можна застосовувати вже конкретні механізми співпраці, які стануть частиною загальної системи адміністрування податків і сприятимуть їх добровільній сплаті.

Дотримання вимог податкового законодавства не може бути досягнуто тільки внаслідок застосування примусових заходів. Однак робота підрозділів, що виконують контрольну функцію, має бути ефективною та спрямованою на забезпечення своєчасного виявлення невиконання вимог податкового законодавства та створення умов для невідворотності покарання за невиконання податкового законодавства. При цьому, якщо платник сумлінно виконує свої обов'язки, неприпустимим є здійснення на нього додаткового фіскального тиску. Зосередження фіскального тиску на сумлінних платниках, у той час як до інших платників таких заходів не застосовують, негативно впливає на репутацію податкової служби як органу державної влади.

Без суттєвого покращання співпраці податкових служб з платниками податків неможливим буде інноваційно-інвестиційний розвиток економіки та її структурна перебудова. Міжнародні організації не надто сприятли-

во оцінюють рівень економічних свобод в Україні⁷ та свободи інвестицій. Значення показника свободи інвестицій в Україні знизилося з 50 пунктів (зі 100 можливих) у 2000 р. до 30 – у 2007, та мало позитивну динаміку у 2010 р. (звіт у 2011 р.) – зросло до 63,2; свобода на ринку праці з 60 знизилася до 51,8 у 2007 р. та до 50 у 2010 р.; свобода від корупції з 30 у 2000 р. – до 26 у 2007 р. та до 22 у 2010 р.⁸ І хоча до методик різних міжнародних оцінок та їх результатів є певні критичні зауваження, іноземні інвестори орієнтуються саме на них. А викривлене тіньовим сектором конкурентне середовище, зарегульованість економіки та нестабільність не сприяють довгостроковим інвестиційним вкладенням, без яких неможливо змінити якісну структуру економіки країни. Необхідно створювати мотивації для інвесторів, найважливішими з яких є стабільність в країні, прозорість її економіки, ефективна політика дерегуляції, яка знімає бюрократичні бар'єри на шляху просування інвестицій, та толерантна податкова політика. Основою удосконалень у системі оподаткування має стати саме взаємодія з платниками податків та якісна зміна роботи адміністраторів.

Для поліпшення роботи підрозділів, що виконують контрольні функції, доцільно здійснити такі заходи:

1. Забезпечення адміністраторів податків інформацією в обсязі, достатньому для проведення якісного аналізу фінансово-господарської діяльності платників податків.

Цих результатів досягають шляхом надання адміністраторам прав на отримання вичерпної інформації про фінансово-господарську діяльність платника податків. Водночас слід посилити відповідальність посадових осіб за розголошення інформації, що стала їм відома внаслідок виконання службових обов'язків.

Податковим кодексом України передбачено більш детальне визначення інформаційного забезпечення роботи контролюючих органів. Тому, з його прийняттям, необхідно розробити та впровадити методичне забезпечення працівників підрозділів на основі розширеного інформаційно-аналітичного простору. Це стосується:

- збору інформації;
- порядку отримання інформації;
- використання отриманої інформації.
- проведення планових перевірок.

2. Перевірка господарської діяльності платника податків повинна здійснюватися лише за умов настання подій, визначених чинним законодавством. Такі події встановлено виключно нормами Податкового кодексу України.

⁷ У звіті 2011 року за інтегральним показником економічної свободи Україна посіла 164-те місце серед 183 країн нарівні з Чадом, Соломоновими Островами та Узбекистаном.

⁸ Индекс экономической свободы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://gtmarket.ru/ratings/index-of-economic-freedom/index-of-economic-freedom-info>.

3. Запровадження законодавчого розподілу перевірок на перевірки, що проводяться з метою виявлення порушень податкового законодавства, та профілактичні.

Перевірки, що проводяться з метою виявлення порушень податкового законодавства, здійснюються у випадках, коли адміністратором за результатами аналізу фінансово-господарської діяльності платника податків встановлено підстави для сумнівів у достовірності задекларованого платником податків об'єкта оподаткування. Вони можуть проводитися також у разі отримання скарги з повідомленням про порушення платником податків норм податкового або митного законодавства. Проведення перевірок платників податків здійснюється виключно за рішенням суду. При цьому запроваджується спеціальна спрощена процедура розгляду подань податкової служби для проведення таких перевірок. Подання розглядається суддею одноосібно, а рішення судді не може бути оскаржене платником податків, діяльність якого перевіряється. Про надходження подання та його розгляд платник податків не повідомляється. Рішення судді про надання дозволу на проведення перевірки платника податку надається платнику перед початком перевірки.

Перевірка проводиться також у разі, коли платник не забезпечив надання інформації, запитаної адміністратором. У цьому випадку рішення про проведення перевірки приймається суддею одноосібно із залученням до процесу як адміністратора, так і платника податків. Терміни проведення таких перевірок визначаються та подовжуються судом.

Профілактичні перевірки проводяться з метою вивчення окремих питань діяльності платника, важливих для адміністрування або за наявності небезпеки завдання значної шкоди інтересам держави. Підстави для проведення профілактичних перевірок встановлюються виключно законами України. Вони проводяться шляхом аналізу певних критеріїв фінансово-господарської діяльності платника податків, або через безпосередній нагляд адміністратора за окремими господарськими операціями.

На жаль, у Податковому кодексі України не враховано таку концепцію. Система контролю заснована на перевірках “за планом”, що є не виправданим як з точки зору наявних ресурсів (трудових, часу, фінансових), так і з позиції якості контрольно-перевірочної роботи.

Підхід до контрольно-перевірочної роботи поступово слід змінити на користь профілактичних перевірок та тих, що проводяться з метою виявлення порушень податкового законодавства. Відтак перевірку підприємства необхідно буде проводити не для кількості, а у разі, коли є обґрунтовані підозри щодо уникнення оподаткування, або докази таких діянь. Це надасть можливість:

- знизити адміністративний тиск на сумлінних платників податків;
- підвищити ефективність контрольно-перевірочної роботи за рахунок якості перевірок.

4. Фактичне дотримання регламентації порядку проведення перевірок та взаємовідносин при цьому адміністраторів і платників податків, що передбачені Податковим кодексом України.

На особливу увагу заслуговують питання дотримання прав і обов'язків платників податків та контролюючих органів і застосування їх у практичній роботі. З одного боку, права контролюючих органів не повинні надавати посадовим особам повноваження, які б могли зашкодити платнику податків і використовувати такі права у власних інтересах. З другого боку, ці права мають бути достатніми для повного та об'єктивного контролю за виконанням платниками податків своїх обов'язків, передбачених законом.

5. Встановлення правила переважного застосування норм податкового права при вирішенні питань оподаткування.

Наявна в Україні практика правозастосування у галузі податкових відносин часто йде шляхом застосування норм законів, які не пов'язані безпосередньо з оподаткуванням.

Це відбувається навіть у тих випадках, коли існують норми податкового законодавства. Така ситуація негативно впливає на стан оподаткування, оскільки вносить у питання правозастосування елемент невизначеності та колізійності. З огляду на це, для усунення суперечностей у податкових правовідносинах, удосконалення системи податкового контролю та оподаткування в цілому, доцільно запровадити правило, відповідно до якого, у разі, якщо певні правовідносини регулюються одночасно і законодавством з питань оподаткування, і іншим законодавством, пріоритет належить нормам податкового законодавства.

З набранням чинності 01.01.2011 Податковим кодексом України було законодавчо закріплено пріоритет податкового законодавства у регулюванні податкових відносин.

Наступним (і невідкладним) кроком має стати впровадження цього принципу у практичну діяльність як контролюючих органів, так і платників податків.

6. Приведення правил податкового обліку у відповідність до таких вимог:
- визначення правил податкового обліку виключно нормами Податкового кодексу України;
 - максимальне використання у податковому обліку документів бухгалтерського обліку;
 - оподаткування пасивних доходів платників податків — суб'єктів підприємницької діяльності та усіх доходів платників податків, що не є суб'єктами підприємницької діяльності у джерелах їх виплати;
 - врахування документів, що містять відомості про зміст господарської операції платника податків, у податковому обліку тільки за умови, що дані, відображені в цих документах, відповідають сутності операції; відповідність таких документів сутності операції встановлюється судом за поданням адміністратора;
 - надання платникам податків пільг та преференцій в оподаткуванні може відбуватися лише за рахунок цільової виплати коштів з відповідного бюджету або розстрочення чи відстрочення сплати податкового зобов'язання.

7. Відповідальність платників податків.

На сьогодні платники податків мають можливість неодноразово змінювати надані ними документи, у тому числі після закінчення контрольних

заходів та розгляду справ у судах. Такий порядок не можна вважати доцільним, тому для запобігання можливим негативним наслідкам необхідно внести зміни до проведення обліку та звітності.

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів.

Платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів не менше 1095 днів з моменту подання податкової звітності, за винятком документів, строки зберігання яких визначаються окремо.

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів платник податків зобов'язаний у п'ятиденний термін письмово повідомити про це орган державної податкової служби. Платник зобов'язаний відновити втрачені документи протягом 90 календарних днів з дня, що настає за днем отримання повідомлення органом державної податкової служби.

Окремі операції, проведені платником, підлягають вилученню з обліку:

- 1) відображені на підставі незначних правочинів (господарських зобов'язань), але включених з різних причин до обліку;
- 2) відображені в обліку на підставі документів, визнаних судом недійсними.

Якщо платник податків після закінчення перевірки надає документи, не надані під час перевірки, то вони можуть бути враховані платником податків у податкових періодах, що наступають за податковим періодом, який перевірявся, і не є підставою для скасування в адміністративному або судовому порядку прийнятого за результатами такої перевірки податкового повідомлення-рішення. Це правило не застосовується, коли платник податків у змозі довести суду, що не міг надати такі документи з об'єктивних причин.

У разі, коли посадова особа органу державної податкової служби, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від урахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки, платник податків має право до закінчення перевірки надіслати органу державної податкової служби, який призначив проведення перевірки, копії таких документів (засвідчені печаткою платника податків (за наявності печатки) та підписом платника податків – фізичної особи або посадової особи платника податків – юридичної особи) листом з повідомленням про вручення з описом вкладеного.

Протягом трьох робочих днів з дня отримання акта перевірки платник податків має право надати до органу державної податкової служби, що призначив перевірку, документи, визначені в акті перевірки як відсутні. Документи можуть бути надані органу державної податкової служби безпосередньо або можуть бути надіслані їх копії. Документи, надіслані з дотриманням такого порядку, вважаються наданими платником податків для перевірки.

8. Встановлення відповідальності посадових осіб адміністратора за порушення законних прав та інтересів платників податків та механізмів від-

шкодування платнику завданих збитків. Запровадження права платника податків на звернення до суду з вимогою про встановлення факту порушення його законних прав та інтересів і призначення винній посадовій особі покарання в межах цивільного та адміністративного законодавства, або порушення відносно такої особи кримінальної справи (приватне обвинувачення). Така норма, на жаль, не передбачена Податковим кодексом України.

9. Запровадження системи контролю як за доходами, так і за витратами платників податків. Вилучення з обігу коштів та майна, що не має легального джерела походження, та повернення їх в дохід держави за рішенням суду.

Застосування так званих непрямих методів податкового контролю позитивно зарекомендувало себе у розвинутих державах. В Україні досвід застосування непрямих методів є скоріше негативним, але це пояснюється, по-перше, недосконалою методикою їх впровадження, та, по-друге – тим, що ці методи завжди розповсюджувалися виключно на юридичних осіб. Натомість у світовій практиці обрано шлях, коли непрямі методи визначення доходів і витрат платників податків орієнтовані в першу чергу на фізичних осіб. Це пояснюється, зокрема тим, що саме фізичні особи, як правило, є користувачами коштів та майна, що приховано від оподаткування. Система бухгалтерського обліку змушує юридичних осіб легалізувати приховані від оподаткування кошти. Водночас фінансові операції фізичних осіб фактично позбавлені будь-якого контролю з боку державних органів. Внаслідок цього виникає ситуація, коли приховані від оподаткування кошти вільно використовуються фізичними особами. Відсутність ефективної системи фінансового контролю сприяє також використанню коштів, отриманих корупційним шляхом.

Таким чином, попри те, що ця норма не відображена у Податковому кодексі України, запровадження ефективної системи застосування непрямих методів податкового контролю не тільки сприятиме поліпшенню стану додержання податкового законодавства, але й одночасно підвищить результативність боротьби із корупцією.

10. Проведення легалізації коштів та майна, отриманих з порушенням податкового та митного законодавства. Запровадження після проведення легалізації “нульової” декларації про доходи та майно фізичних осіб – платників податків, у якій має відобразитися все наявне на час її подачі майно та отримані доходи із визначенням джерел їх походження та сум сплачених податків. Кошти та майно, що не будуть внесені до “нульової” декларації, у подальшому розглядаються як приховані від оподаткування.

Звісно, усі перелічені заходи з удосконалення контрольно-перевірочної роботи не зможуть кардинально змінити податковий клімат в Україні. Однак це суттєва і дуже важлива ланка загального податкового механізму, від якої значною мірою залежить ставлення платників податків до податкової системи, забезпечуючи її справедливість, а також впливає на процес впровадження в дію Податкового кодексу України. Ця ланка, не менш, ніж розміри податкових ставок та кількість податків, позначається на конкурентоспроможності податкової системи країни і є однаково важливою як для внутрішніх, так і для зовнішніх інвесторів. В умовах швидкого поширення

світової економічної кризи не лише на економічну, а й гуманітарну сферу, роль підприємництва у подоланні наслідків кризи в Україні залишається недооціненою.

Підприємницький сектор у сучасних умовах господарювання набуває статусу рівноправного партнера держави у виконанні стратегічних завдань соціально-економічного розвитку країни, які передбачають забезпечення повної зайнятості населення та стабільних темпів економічного зростання. У цьому контексті важливо розкрити не лише роль державних органів управління, але і роль та внесок підприємництва у подоланні кризових явищ в економіці країни; визначити механізми такого співробітництва та етапи взаємодії.

Практика наочно засвідчила, що (і це доведено загально визнаними економічними теоріями) головною метою бізнесу є отримання прибутку. В умовах відсутності або недостатності державного регулювання та контролю бізнес намагатиметься за всяку ціну збільшити власні прибутки, не надто опікуючись питаннями загальнонаціонального добробуту. Однак створення робочих місць, сплата податків, розвиток інфраструктури регіонів на умовах державно-приватного партнерства – усе це відбувається тому, що є необхідною умовою отримання прибутку, а не соціальним обов'язком. Саме тому проблема застосування механізмів державного регулювання та контролю залишається актуальною в усьому світі.