

більності та забезпечення прозорості міжнародних відносин у будь-якій сфері. Особливо це стосується глобальних проблем людства та уникнення їхніх наслідків, що потребує тісної співпраці на наднаціональному рівні. В даному випадку цілями стратегії просування має бути акцент на прагненні міжнародних взаємовідносин на паритетній основі та відкритість держави щодо стратегічної співпраці у галузі захисту навколишнього середовища, збереження фінансово-економічної, політичної та соціальної стабільності, дотримання пріоритетів міжнародних відносин тощо.

На нашу думку, вищезгадані критерії можна згрупувати на основі загальності: фаза економічного циклу і зовнішньоекономічна політика, як більш широкі критерії, та ступінь розвитку і рівні сприйняття – як більш конкретні критерії.

На нашу думку, вибір стратегії просування бренду держави полягає у визначенні цілей стратегії та інструментів досягнення обраних цілей, а також у пріоритетності, яку надає держава даній стратегії, тобто наскільки актуальним для держави є залучення ресурсів для використання даного інструменту підвищення конкурентоспроможності національного продукту. Як видно із матриці вибору стратегії просування бренду держави, за рівнем сприйняття та ступенем розвитку найвищою пріоритетністю стратегії просування бренду держави є у країні, що розвиваються, на всіх рівнях сприйняття, окрім споживчого. У випадку розвинених країн стратегія просування є найбільш пріоритетною на рівні міжнародних організацій.

В даному випадку найвищою пріоритетністю впровадження стратегії просування бренду держави є для держав із зовнішньоекономічною політикою фрітрейдерства на етапі зростання та для держав, що застосовують інструменти протекціонізму на етапі піднесення.

Висновки

Підсумовуючи, можна сказати, що розробка та реалізація стратегії просування бренду держави є безперечно важливим завданням державної влади, головною метою якої має бути забезпечення національної ідентичності та добробуту держави. Разом із тим існування певних макроекономічних факторів та особливостей державного брендингу змушує вибірково підходити до реалізації даного завдання, а саме відповідно до критеріїв обирати тип стратегії просування державного бренду. Це означає розробку альтернативних стратегій для кожного із критеріїв, що було б нераціональним та даремним використанням ресурсів, тому що стратегія просування бренду держави має загальну мету підвищення конкурентоспроможності національних ідей, товарів та послуг та посилення позицій держави на міжнародній політичній та економічній аренах. Макроекономічні критерії вибору стратегії просування бренду держави впливають на пріоритетність вибору стратегії як інструменту залучення інвестицій та систему просування відповідно до конкретних цілей стратегії, як це було показано у матрицях впливу.

Література

1. Самюельсон П. Економіка / Самюельсон П. – Львів: Світ – 1993. – С. 212–225.
2. Старостіна А. Міжнародний імідж країни: сутність, фактори формування, рівні сприяння / Алла Старостіна, Володимир Кравченко, Ганна Личова. Маркетинг в Україні. – Київ, 2010. №4. – С. 61–66.
3. General Kofi Annan's address to the Tenth United Nations Conference on Trade and Development, UN Information services. – Bangkok, 12 February 2000. [Internet resource] – <http://www.unescap.org/unis/press>
4. Храмов В.О. Зовнішньоекономічна політика / Храмов В.О., Бовтрук Ю.А.: Навч. посіб. – К.: МАУП, 2002. – 264 с.

В.М. МЕЛЬНИК,
д.е.н., доцент, Європейський університет,
М.М. МЕЛЬНИК,
к.е.н., Національний університет ДПС України,
Є.Ю. БАЛИЧЕВ,
викладач, Європейський університет

Напрями удосконалення адміністрування податків на споживання в Україні

Стаття присвячена обґрунтуванню основних напрямів подальшого удосконалення адміністрування податків на споживання в Україні з урахуванням норм Податкового кодексу. Представлено систему пропозицій, спрямованих на модернізацію облікової, масово-роз'яснювальної та консультативної, контрольної-перевірочної роботи податкових органів у контексті досягнення бажаних регуляторних і бюджетоутво-

рюючих наслідків функціонування підсистеми податків на споживання.

Ключові слова: адміністрування податків, Податковий кодекс, контрольної-перевірочна робота, податкові органи, податки на споживання.

Стаття посвящена обґрунтуванню основних напрямів подальшого удосконалення адміністрування

вания налогов на потребление в Украине с учетом норм Налогового кодекса. Представлена система предложений, направленных на модернизацию учетной, массово-разъяснительной и консультативной, контрольно-проверочной работы налоговых органов в контексте достижения желаемых регуляторных и бюджетообразующих последствий функционирования налогов на потребление.

Ключевые слова: администрирование налогов, Налоговый кодекс, контрольно-проверочная работа, налоговые органы, налоги на потребление.

The article deals with the substantiation of the main trends of the further improvement of the consumption taxes administration in Ukraine, considering the norms of the Tax Code. It presents the system of proposals aimed to modernize the accounting, mass-interpreting, advisory, controlling and verification work of tax authorities in the context of achieving the desired regulatory and budget-forming results of the functioning of the consumption taxes subsystem.

Постановка проблеми. Аналіз наявних літературних джерел показує, що протягом останніх п'яти років вітчизняні науковці все частіше почали звертатися до проблематики удосконалення управління процесом справляння податків на споживання. На нашу думку, це є наслідком того, що можливості змін основних елементів цих податків, взяті окремо від їх адміністрування, певною мірою вичерпалися. Стало зрозуміло, що зразу ж після запровадження реформаций, доки нові законодавчі норми і вимоги є ще недостатньо вивченими з боку платників, держава отримує очікувані ефекти. Але надалі платники застосовують власні механізми податкового планування, адаптувавшись до нових правил та оцінивши можливості законної і незаконної мінімізації платежів на користь держави. «Суб'єкти підприємницької діяльності всіма можливими методами намагаються мінімізувати сплату податків, зборів та обов'язкових платежів. Для більшості членів суспільства, нажаль, нині не існує впевненості щодо прямої залежності між сплаченими податками і зростанням суспільного добробуту. Тому вони скоріше намагаються різними способами уникнути оподаткування, вважаючи, що зростання власних доходів для них корисніше, ніж зростання бюджетних витрат. Із метою мінімізації платежів до бюджету підприємці шукають кваліфікованих бухгалтерів, які б змогли максимально задіяти свої знання та забезпечити мінімальні розміри сум податкових платежів» [3, с. 295]. Саме тому організаційно-управлінській складовій функціонування податкової системи, належить особливе місце серед інших визначників суспільної ролі останньої.

Враховуючи той факт, що податки на споживання за своїми бюджетоутворюючими можливостями значно перевищують інші класифікаційні групи податків, їхня привабливість у частині розробки схем мінімізації платежів також є винятковою. Цим і пояснюється «криміналізоване лідерство ПДВ».

Викладене зумовлює необхідність безперервної модернізації адміністрування податків на споживання в Україні.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питанням оподаткування споживання присвячувалися праці багатьох відомих українських науковців, серед яких В.М. Федосов, І.О. Луїна, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.М. Соколовська та ін.. Однак проблематика їх адміністрування не є достатньо розробленою та потребує поглиблення досліджень, особливо в умовах дії Податкового кодексу, що змінив низку методичних підходів.

Метою даної статті є представлення авторського бачення шляхів удосконалення адміністрування податків на споживання в умовах дії новітнього кодифікованого законодавства.

Виклад основного матеріалу. Адміністрування податків на споживання в Україні у порівнянні з управлінням процесом справляння інших видів податків передбачає ряд податкових процедур (у частині обліку платників, обліку податкових накладних, маркування підакцизних товарів тощо), наявність яких призводить до більшої його громіздкості та затратності. Однак без цього неможливе отримання очікуваних фіскальних ефектів. У контексті досягнення регуляторних і бюджетоутворюючих наслідків функціонування підсистеми податків на споживання в Україні важливими видаються питання удосконалення облікової, контрольно-перевірочної, масово-роз'яснювальної і консультативної роботи фіскальних підрозділів.

Щодо першого із зазначених напрямів, то слід підкреслити: облік платників ПДВ в Україні виокремлено і методично забезпечено у напрямку мінімізації ризиків неплатежів з використанням тінювих суб'єктів. Хоч залишаються можливості вибудовування недобросовісними платниками схем ухилення від оподаткування на основі використання «короткотермінових» фірм та конвертаційних центрів, які не можуть бути повністю заблоковані за рахунок застосування облікових методик, однак дані обліку принаймні сприяють організації оперативної-розшукової діяльності.

Гіршою в цьому контексті виглядає ситуація в царині справляння акцизного податку. Тут не існує спеціалізованого облікового реєстру платників, що знижує потенційні можливості превентивного і поточного контролю за їх діяльністю. Отже, наша пропозиція полягає у запровадженні вимог щодо окремої постановки на податковий облік платників акцизного податку (по аналогії з ПДВ) з присвоєнням кожному з них ідентифікаційного номера платника індивідуального акцизу. При цьому важливо передбачити кодування у названому номері інформації про види підакцизних товарів, які виробляються і реалізуються. Це дасть змогу організувати ведення окремих підреєстрів платників акцизного податку (відповідно до їхньої спеціалізації) оскільки контроль за їх діяльністю має відмінності. Крім того, підходи до обліку платників обох видів акцизу – універсального та індивідуального – буде уніфіковано, що дозволить спростити наступні контрольно-перевірочні процедури.

У частині контрольно-перевірочної роботи найважливішим питанням є організація перевірок, пов'язаних з відшкодуванням ПДВ. Саме відшкодування цього податку з бюджету є однією з головних проблем його модернізації. Посилаючись на Концепцію реформування податкової системи України від 2007 року та на результати власних досліджень, автори монографії «Системи оподаткування України і Росії: структура, проблеми, тенденції розвитку» виділяють чотири групи чинників, що ускладнюють повернення державою платникам ПДВ належних їм сум з бюджету:

- зловживання з боку платників: заниження сум податкових зобов'язань та декларування необґрунтованих вимог щодо відшкодування ПДВ;
- зловживання з боку державних органів: виконання прогнозних показників надходжень за рахунок штучних затримок з поверненням переплачених сум податку;
- недоліки законодавчих норм, якими регулюється процедура відшкодування;
- високий рівень корупції у сфері бюджетного відшкодування ПДВ [5, с. 23–35; 1, с. 81].

Податковим кодексом впроваджено низку норм, спрямованих на подолання цієї проблеми, зокрема:

- відтермінування бюджетного відшкодування (за перший звітний період сума від'ємного значення зараховується у зменшення платежу наступного періоду, і лише з другого звітного періоду платник може заявити вимогу про відшкодування). Зазначене спрямовується на створення умов протидії незаконним вимогам платників шляхом передбачення достатнього відрізка часу для здійснення контрольних процедур;
- обмеження бюджетного відшкодування частиною від'ємного значення ПДВ, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередніх податкових періодах постачальникам або до бюджету (а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України – сумі податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за отримані від нерезидента послуги);
- обмеження прав на відшкодування для осіб, які були зареєстровані менше 12 місяців тому (крім випадку нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів) або мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування;
- процедура автоматичного бюджетного відшкодування за результатами камеральної перевірки для платників, які задовольняють таким критеріям:
 - перебувають у судових процедурах банкрутства;
 - включені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і до цього реєстру стосовно них не внесено записів про відсутність підтвердження відомостей; відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання); прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи-під-

приємця; визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи; припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця та стосовно таких осіб відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться державна реєстрація припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця;

- здійснюють операції, до яких застосовується нульова ставка. При цьому питома вага таких операцій протягом попередніх дванадцяти місяців сукупно становить не менше 50 відсотків загального обсягу поставок (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів);
- загальна сума розбіжностей між податковим кредитом платника та податковими зобов'язаннями його контрагентів за даними податкових накладних не перевищує 10 відсотків заявленої суми бюджетного відшкодування;
- середня заробітна плата працівників не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох кварталів;
- дотримується одна з таких вимог: чисельність працівників перевищує 20 осіб у кожному з останніх чотирьох кварталів; залишкова балансова вартість основних фондів, що використовуються для ведення задекларованої діяльності, на звітну дату перевищує суму податку, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців; відношення сплаченого податку на прибуток до обсягів отриманих доходів є вищим від середнього по галузі в кожному з останніх чотирьох кварталів;
- не мають податкового боргу [4];
- пришивидшена процедура камеральної перевірки податкової звітності платників податку, які мають позитивну податкову історію (протягом п'яти календарних днів з дня подання податкової декларації).

Однак, на нашу думку, недосконалість впровадженого механізму криється у зовні другорядному питанні тривалості податкової перевірки щодо відшкодування ПДВ (для платників, які не задовольняють критеріям автоматичного відшкодування та не мають позитивної податкової історії). Так, розділом II Податкового кодексу встановлено граничні терміни проведення податкових перевірок, які залежать від масштабів платника (великі платники податків, суб'єкти малого підприємництва, інші платники). Однак, при цьому статтею 82 визначено, що загальна тривалість камеральної і документальної перевірок платника на предмет відшкодування ПДВ не може перевищувати 60 календарних днів з урахуванням зупинок. Така однозначність матиме негативні наслідки, зокрема:

- щодо малих та середніх суб'єктів підприємництва існуватиме можливість штучного затягування вирішення питання відшкодування поверх реально необхідного терміну, у зв'язку з чим означена вище проблема виконання прогнозних показ-

ників надходжень за рахунок затримок з поверненням переплачених сум податку знову даватиме про себе знати;

- для податкових інспекторів з'явиться можливість більш прискіпливо перевіряти діяльність тих суб'єктів, обсяги оподатковуваних операцій яких є меншими, що породжуватиме умови для розвитку корупції.

Враховуючи зазначене, можна запропонувати впровадження диференційованого підходу при визначенні тривалості таких перевірок залежно від масштабів платника (великі платники, суб'єкти малого бізнесу, інші платники). Це дасть змогу уніфікувати загальні засади організації контрольно-перевірочної роботи податкових органів, забезпечити дотримання принципів справедливості в оподаткуванні та унеможливити штучні зволікання з вирішенням питань відшкодування ПДВ для певних категорій платників податків.

Також проблемним є момент, пов'язаний із визначенням критеріїв для віднесення платників до когорти таких, які мають позитивну податкову історію. Пунктом 200.22 статті 200 Податкового кодексу України встановлено, що платники податку, які протягом попередніх 36 послідовних місяців відповідають критеріям, затвердженим Кабінетом Міністрів України, вважаються такими, що мають позитивну податкову історію. Основна суперечність, на нашу думку, криється у порядку затвердження цих критеріїв. Віднесення даного питання до компетенції Кабінету Міністрів може мати знову ж низку негативних наслідків:

- нормативні акти Кабінету Міністрів можуть переглядатися значно частіше, ніж законодавчі, за простішою процедурою. Враховуючи перманентні проблеми з бюджетним дефіцитом, імовірність таких переглядів з метою зміни фіскальних правил дуже висока. Отже, можна передбачати нестабільність нормативної бази регулювання даного питання;

- законодавчі акти з питань оподаткування проходять процедуру громадського обговорення, що певною мірою зменшує ризик суб'єктивізму при прийнятті рішень. Нормативні акти Кабінету Міністрів не мають такої риси, що породжуватиме сумніви серед платників в достатній неупередженості формування вимог.

Отже, варто запропонувати законодавче затвердження (шляхом внесення змін до Податкового кодексу України) переліку критеріїв для визнання суб'єктів платниками з позитивною податковою історією. До них, на нашу думку, можна віднести такі:

- відсутність скарг контрагентів на невидачу або порушення порядку видачі і оформлення податкових накладних, інформація яких була підтверджена результатами перевірок;

- відсутність скарг найманих працівників на недотримання порядку укладання трудових договорів, оплати праці та утримання і сплати відповідних податків і зборів, інформація яких була підтверджена результатами перевірок;

- загальна сума розбіжностей між податковим кредитом платника та податковими зобов'язаннями його контрагентів за даними податкових накладних не перевищує 10 відсотків

заявленої суми бюджетного відшкодування ПДВ за останні 36 послідовних календарних місяців;

- дані податкових перевірок за останні 36 місяців свідчать про незначні порушення, що призвели до недонарахування будь-яких податків і зборів сукупно не більше 1 відсотка суми податкового зобов'язання з ПДВ;

- відсутність фактів несвоечасного подання податкової звітності з вини платника чи його посадових осіб;

- відсутність фактів протермінування сплати грошового (податкового) зобов'язання з вини платника чи його посадових осіб;

- відсутність податкового боргу.

Постійною актуальністю характеризується також питання удосконалення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи податкових органів. Особливо це стосується царини справляння податків на споживання, які відрізняються порівняно складними механізмами. Сприяння прискореному засвоєнню платниками нових вимог – одне з головних завдань діяльності податкових органів, адже від цього залежить рівень законслухняності та добровільної сплати.

Підвищена увага до масово-роз'яснювальної та консультативної роботи податкової служби в сучасних умовах визначається низкою об'єктивних чинників. Динамізм, змінність і невизначеність економічної сфери, неоднозначність норм податкового законодавства обумовлюють для податкових органів необхідність розвитку даного напрямку діяльності в адмініструванні податків. Масово-роз'яснювальна та консультативна робота стає одним із засобів стратегічного управління зовнішніми зв'язками податкового підрозділу, демократичним інструментом впливу на ситуацію без застосування контрольних процедур.

Поряд із цим масово-роз'яснювальна та консультативна робота стає все більш значущою ланкою адміністрування податків ще й в результаті інтенсифікації комунікацій, зростання числа джерел і предметів інформаційного обміну. Сучасне управління процесом справляння передбачає встановлення і підтримку цілеспрямованих зв'язків з різними групами платників, які виявляють готовність до партнерства та взаємодії. Все це слугує створенню позитивного іміджу самих податкових органів, доброзичливого ставлення до них з боку платників податків та формуванню атмосфери взаєморозуміння у фіскальній сфері.

Однак слід відзначити, що деякі норми нового кодифікованого податкового законодавства, на нашу думку, не сприяють цьому повною мірою. Так, вже в самому визначенні податкової консультації міститься наступне: податкова консультація – допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган [4]. Отже, податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником по-

датків, якому її надано. В таких нормах криється небезпека застосування дискримінаційних підходів, неоднакового ставлення до платників, порушення принципів справедливості. На нашу думку, у даному випадку слід вчиняти за прецедентом. Письмові консультації з питань оподаткування перед наданням платнику мали б спрямовуватися засобами телекомунікаційного зв'язку до центрального рівня податкової служби, де проходить контроль за змістом. Після цього варто було б публікувати їх на електронному сайті податкової служби, надаючи можливість усім платникам податків скористатися поясненням алгоритму дій з незрозуміло витлумачених законодавством питань. Очевидно, що дана пропозиція потребує законодавчого унормування шляхом внесення змін до Податкового кодексу.

Висновки

Отже, виходячи з наведеного в Україні необхідно впровадити низку рішень, спрямованих на модернізацію облікової, масово-роз'яснювальної та консультативної, контрольно-перевірочної роботи податкових органів у контексті досягнення бажаних регуляторних і бюджетоутворюючих наслідків функціонування підсистеми податків на споживання. Основними з них є такі:

– запровадження вимог щодо окремої постановки на податковий облік платників акцизного податку (по аналогії з ПДВ) з присвоєнням кожному з них ідентифікаційного номера платника індивідуального акцизу. При цьому важливо

передбачити кодування у названому номері інформації про види підакцизних товарів, які виробляються і реалізуються;

– впровадження диференційованого підходу при визначенні тривалості перевірок з метою відшкодування ПДВ залежно від масштабів платника (великі платники, суб'єкти малого бізнесу, інші платники);

– законодавче затвердження (шляхом внесення змін до Податкового кодексу України) переліку критеріїв для визнання суб'єктів платниками з позитивною податковою історією;

– деіндивідуалізація користування письмовими податковими консультаціями з боку різних платників.

Література

1. Иванов Ю.Б. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития: монография / Ю.Б. Иванов, И.А. Майбутов. – Х.: ФЛП Либуркина Л.М.; ИД «ИНЖЭК», 2009. – 520 с.

2. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія / В.М. Мельник. – К.: «Комп'ютерпрес», 2006. – 277 с.

3. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / [П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналія та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

4. Податковий кодекс України // Режим доступу: www.rada.gov.ua

5. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції реформування податкової системи» від 19.02.2007 р. №56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – №55. – С. 23–35.

В.С. ГВОЗДЬ,
аспірант, НДЕІ

Аналіз розвитку економіки України та її залежності від зовнішніх факторів

У статті розглянуто сутність зовнішньої кон'юнктури та визначено показники, які дозволяють оцінити найважливіші зміни в економіці, що відбулися під впливом зовнішніх факторів.

Ключові слова: розвиток економіки, зміни в економіці, зовнішні фактори.

В статье рассмотрена суть внешней конъюнктуры и определены показатели, позволяющие оценить важнейшие изменения в экономике, которые состоялись под воздействием внешних факторов.

Ключевые слова: развитие экономики, изменения в экономике, внешние факторы.

The article considers the nature of the external situation and the indicators that are most important to assess changes in the economy that occurred under the influence of external factors.

Постановка проблеми. Враховуючи значну нестабільність економічного розвитку в Україні, прискорені зміни структури її соціально-економічного середовища та значну відкритість економіки, країна постійно відчуває на собі дію зовнішніх шоків, які викликають економічні втрати, заважають країні встати на шлях стійкого і сталого довгострокового економічного зростання та створюють загрозу виникнення економічної кризи. В таких умовах, особливо важливо визначення реальної ситуації в економіці, тенденцій її змін.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Дослідженням кон'юнктури ринку та системі показників присвячені праці Б. Артемонова, А. Войчака, В. Гейця, М. Кондратьєва, І. Іванченка, В. Карпова, В. Кучеренка, І. Лукінова, Л. Ліпича, О. Коцья. Проте питання формування системи показників оцінки економічної кон'юнктури потребує подальших досліджень.