

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

О.М. СМІРНОВА,

к.е.н., доцент кафедри податків та оподаткування, Національний університет Державної податкової служби України

Проблематика податкового консультування в Україні як складової процесу адміністрування податків

У статті проаналізовано основні перешкоди для ефективного функціонування вітчизняної системи адміністрування податків. Більш детально зосереджено увагу на дисбалансах податкового консультування платників податків органами ДПС України. Внаслідок проведеного аналізу окреслено напрями для усунення виявленої проблематики.

Ключові слова: адміністрування податків, податкова система, модернізація ДПС України, податкове консультування, платники податків, конфлікт інтересів.

В статье проанализированы основные препятствия для эффективного функционирования отечественной системы администрирования налогов. Более детально сосредоточено внимание на дисбалансах налогового консультирования налогоплательщиков органами ГНС Украины. В результате проведенного анализа очерчены направления для устранения выявленной проблематики.

Ключевые слова: администрирование налогов, налоговая система, модернизация ГНС Украины, налоговое консультирование, налогоплательщики, конфликт интересов.

In the article basic obstacles are analyzed for the effective functioning of the domestic system of administration of taxes. More in detail attention is concentrated on the problems of the tax advising of taxpayers by the organs of STS of Ukraine. As a result of the conducted analysis outlined directions are for the removal of the reduced range of problems.

Keywords: administration of taxes, tax system, modernization of STS of Ukraine, tax advising, taxpayers, conflict of interests.

Постановка проблеми. Видатний вітчизняний вчений у сфері фінансів, д.е.н., професор В.Л. Андрущенко у своїй широковідомій праці визначав адміністрування податків як науку та мистецтво. Але останнім часом часто – густо норми, що регламентують порядок адміністрування податків та зборів, зазнають докорінного реформування без належного опрацювання необхідності та наслідків внесених змін. Така ситуація, безумовно, негативним чином впливає на стабільність, результативність та ефективність процесу адміністрування податків, а наукове підґрунтя перманентних новацій взагалі досить важко простежити. Все це у довгостроковій перспективі зменшує інвестиційну привабливість країни та рівень національної податкової конкуренції, а також знижує мотивації платників податків до прозорих взаємовідносин з контролюючими органами. Тому, переконані, аналіз дисбалансів системи адміністрування податків на прикладі однієї з нових складових Розділу II Податкового кодексу України – податкового консультування – є актуальним завданням.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. У зв'язку з тим, що податкова сфера в цілому протягом двох останніх років зазнає найбільших трансформацій, ніж за всю історію незалежної України, вона є надзвичайно привабливим об'єктом аналізу як для науковців, так і для практиків. Тобто

майже для всіх, хто є або вважає себе фахівцем з податкової системи та політики. Однак серед тих, чії праці характеризуються змістовним наповненням та критичним аналізом ситуації, слід виділити таких як: В.Л. Андрущенко, В.А. Валігура, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, П.В. Мельник, Д.М. Серебрянський, А.М. Соколовська, Л.Л. Тарангул та ряд інших. Одночасно постійні новації законодавця щодо адміністрування податків спричиняють швидке «старіння» аналітичного матеріалу, що обумовлює актуальність оперативних досліджень у даній царині. Це в повній мірі стосується податкового консультування, хоча теоретичні розробки з даної проблематики в принципі відсутні.

Метою статті є аналіз дисбалансів системи адміністрування податків в Україні на прикладі податкового консультування платників податків представниками ДПС України з метою напрацювання інструментарію для їх усунення.

Виклад основного матеріалу. Лейтмотивом сучасних революційних трансформацій вітчизняної системи адміністрування податків є ідея її якісного вдосконалення, оскільки в «нинішньому» стані вона не відповідає ані критеріям простоти та зрозумілості, ані прозорості діяльності та політичної нейтральності.

На жаль, це підтверджують і міжнародні порівняння. За підсумками однієї з категорій Payingtaxes щодо легкості сплати податків у країні всесвітньовідомого рейтингу Doing-BusinessReport, який розраховується з 2004 року і сьогодні репрезентує аналіз для 183 країн, Україна займає невіграшні позиції, оскільки протягом останніх чотирьох років стабільно займає третє місце з кінця рейтингу, а отже потрапляє до групи країн із найбільш складною системою адміністрування податків [9]. Кількість податкових платежів у країні на щомісячній основі може розтягнутися на 16 різних днів для здійснення оплати. І хоча деякі вчені ставлять під сумнів показовість даних рейтингу, настільки низькі показники України у порівняних умовах з іншими країнами не можуть не свідчити про наявність проблем у податковій сфері, які можуть перешкоджати розвиткові країни в цілому.

Взаємозв'язок між системою адміністрування податків та структурними змінами в економіці підтверджують результати й інших досліджень. У звіті з глобальної конкурентоспроможності країн 2011–2012 років, підготовленому за редакції професора Клауса Шваба (світовий економічний форум), основні перешкоди для створення сприятливої еконо-

мічної кон'юнктури всередині країни та підвищення ефективності ведення підприємницької діяльності структуровані таким чином (див. табл.).

З таблиці видно, що у «лідерах» є фактори, що безпосередньо стосуються податкової сфери, однак у кінцевому підсумку досить негативним чином впливають на конкурентоспроможність країни. І якщо коригування розміру податкових ставок передбачено у довгостроковій перспективі нормами Податкового кодексу України, то мінімізація інших вимагає значного об'єму кропіткої роботи як у сфері оподаткування, так і у сфері державного управління.

З вищенаведеного можна зробити висновок, що вітчизняна система адміністрування податків дійсно потребує подальшого удосконалення, незважаючи навіть на значні досягнення у деяких напрямках роботи, наприклад узагальнення податкового законодавства в єдиному кодексі, запровадження електронної форми звітності, спрощення порядку реєстрації та анулювання суб'єктів підприємницької діяльності тощо.

Одночасно аналізуючи результати проведених та напрямки запланованих реформ, є всі підстави стверджувати, що спостерігається зовнішнє удосконалення без належного внутрішнього. Можна цілком погодитися з тим, що результатом змін, яких зазнає податкова система України, в тому числі й система адміністрування, протягом всього періоду свого існування, є саме модернізація. Але не в тому розумінні, що сьогодні закладається у зміст Програми модернізації Державної податкової служби України, тобто «трансформація моделі нинішньої податкової служби в податкову службу нового зразка, яка передбачає кардинальну зміну філософії служби: перебудувати з фіскальної на стимулюючу до добровільної сплати податків» [7]. А в тому розумінні, який пропонує Економічна енциклопедія: «модернізація – це процес часткового оновлення, заміни застарілого устаткування, технології виробництва... Вона дає змогу привести техніко-економічний рівень виробництва у відповідність із найновітнішими вимогами, які відображають досягнення вітчизняної та світової науки і техніки» [3, с. 468].

На нашу думку, говорити про зміну філософії щонайменше зарано. Попри всі заяви керівництва країни щодо закладення принципово нової ідеології у функціонування податкової системи України, реальний прогрес та розворот на 180 градусів по відношенню до існуючої до цього часу лінії поведінки у відносинах «платник податків – державна податкова

Труднощі ведення підприємницької діяльності в Україні [10]

Фактор	Питома вага, %
Корупція в органах влади	16
Податкове регулювання	14,4
Доступ до фінансових ресурсів	13,6
Неефективна державна бюрократія	10,3
Податкові ставки	9,3
Інфляція	7,6
Політична нестабільність	6,6
Владна нестабільність	5,1
Інші (7 факторів)	17,2

служба України» не спостерігається. Це підтверджується як очевидними фактами, а саме: ускладнення податкового законодавства, фіскальні пріоритети роботи податківців, внесення змін до податкового законодавства, починаючи з минулих періодів тощо, так і значним масивом критики з боку платників податків, фахівців у сфері оподаткування, спеціалізованих видань, асоціації платників податків тощо.

Отже, конфлікт інтересів існує. Безумовно, що повне його вичерпання принципово неможливе через об'єктивну природу речей: кожен негативно сприймає втрату свого доходу внаслідок сплати податків. Але про розміри конфлікту інтересів та напрями його зменшення вести мову не тільки можна, але й необхідно. Оскільки інших шляхів сформуванню довіри суспільства до податкової служби та налагодити партнерські відносини немає.

У світлі цього сьогодні можна виділити такі дисбаланси у відносинах «платник податків – державна податкова служба України»: 1) політична забарвленість; 2) непрозорі схеми адміністрування податків та зборів; 3) корупція; 4) фіскальні пріоритети роботи; 5) виконання доведених планів з податкових надходжень будь-якими способами; 6) небажання працівників податкової служби запроваджувати зміни; 7) нестабільність податкового законодавства; 8) недосконалість податкового законодавства, спричинена неоднозначним (множинним) трактуванням прав та обов'язків платників податків.

Ці досить серйозні виклики заважають започаткованим у податковій сфері реформам окрім декларативної привабливості набути реального змістовного наповнення, результатом якого стане перебудова філософії у функціонуванні податкової системи країни. На нашу думку, поряд із вимогами щодо зміни податкової культури та свідомості платників податків слід порушувати питання щодо необхідності аналогічних змін для працівників ДПС України по відношенню до платників. І насамперед це стосується права останніх на сплату не максимальної суми податків та зборів, а її оптимального розміру.

Ця теза викликає найбільшу кількість непорозумінь та обурень як з боку податківців, так і з боку тих, хто займається дослідженнями у сфері оподаткування. Вважаємо, насамперед це пояснюється тим, що сьогодні основні засади податкового законодавства України не передбачають принципу «оптимальності» на противагу від таких принципів, як загальність оподаткування, фіскальна достатність, невідворотність настання відповідальності у разі порушення законодавства тощо (ст. 4 Податкового кодексу України – далі ПКУ). У зв'язку з цим у свідомості як законодавця, так і контролюючих органів ситуація, коли платник сплачує не максимум, і не мінімум, а саме оптимум належних податків, використовуючи всі дозволені законодавством можливості, остаточно не сформувалася. Тому і не сприймається як така, що має право на існування, а всі спроби платника податків досягти оптимального стану сприймаються негативно.

Спробуємо розібратися в цій проблематиці більш детально. Не є секретом, що основним джерелом доходів нашої

країни є саме податкові надходження. Очевидно, що невиконання дохідної частини бюджету може спричинити досить негативні економічні та соціальні наслідки. Тому податкова складова грає головну роль у забезпеченні можливості виконання державою покладених на неї функцій. А отже, перебуває під пильним контролем, як і головні дійові особи – платники податків. З цієї метою останніх оцінюють за допомогою різноманітних критеріїв та показників, головними з яких є такі, як «фіскальна важливість» – оцінка суб'єктів господарювання щодо рівня максимально можливих податкових зобов'язань по податках і зборах до бюджетів усіх рівнів від ведення господарської діяльності та «податкова віддача» – співвідношення задекларованої суми доходів та розміру сплаченого податку. Для показника податкової віддачі податківцями розраховується середнє по галузі значення, якому має відповідати сумлінний платник податків [6].

За словами керівництва ДПС України, «недосягнення підприємствами середньогалузевого значення податкової віддачі призводить до мільйонних втрат податкових надходжень. Тому для того, щоб не потрапити у поле зору податківців, платникам податків необхідно контролювати власну податкову віддачу, яка є ознакою податкового здоров'я підприємства» [8].

З цього логічно постає питання: наскільки узагальнені значення податкової віддачі по галузях є економічно обґрунтованими, а отже оптимальними? Чи враховують вони такі показники, як прибутковість виробництва та його рентабельність, продуктивність праці, фондівіддача та фондоємність, фінансова стійкість та інноваційна активність, індекси інфляції, економічна кон'юнктура, та інші економічні показники? Це саме стосується й розрахунків бази оподаткування та надходжень. Але однозначної відповіді тут немає, лише певні припущення. Оскільки такі документи, як Методологія визначення розрахункової бази надходжень (наказ ДПА України від 31.03.2007 №194) та Порядок взаємодії структурних підрозділів органів ДПС України при визначенні очікуваних надходжень до бюджетів усіх рівнів (наказ ДПА України від 19.12.2007 №725), закриті для вільного доступу. А інформація щодо порядку розрахунку середніх по Україні розмірів податкової віддачі взагалі відсутня.

Отже, сьогодні попри всі економічні закони ми спостерігаємо за процесом встановлення єдиних для всіх критеріїв результативності ведення підприємницької діяльності з орієнтацією на сплату платником податків максимально можливої суми податкових платежів. Зрозуміло, що це передовсім спрямовано на викорінення та профілактику саме податкових правопорушень. Але значним чином зачіпає пересічних суб'єктів підприємницької діяльності, чим може перешкодити їхній діяльності, оскільки потрапляння в негативні списки ДПС автоматично спричинює відпрацювання таких підприємств згідно з розробленими механізмами. І тут можна вести мову як про офіційні методиками, так і про ті, що мають гриф «Для службового користування», але в будь-якому разі відволікають платника від досягнення головної мети

підприємницької діяльності – отримання прибутку, з якого в кінцевому випадку і сплачуються податки до бюджету.

З вищевикладеного очевидно, що існують подвійні стандарти: платник сплачує податки добровільно, але не менше прорахованих ДПС України середніх значень по галузі.

На нашу думку, за таких умов вести мову про право платника сплачувати оптимальний розмір податкових платежів, жодним чином не порушуючи закон, досить важко. І саме через існуючі психологічні особливості сприйняття цієї проблематики з боку податківців. Хоча відповідно до тлумачення терміну у Великому енциклопедичному словнику «оптимум» – (від лат. *optimum* – найкраще) – сукупність найбільш сприятливих умов; найкращий варіант вирішення завдання або шлях досягнення мети при заданих умовах та ресурсах. Оптимум економічний у широкому сенсі – найбільш ефективне функціонування виробництва, у вузькому – найкраще використання матеріальних ресурсів, при якому досягається можливий максимальний ефект виробництва або мінімум витрат» [1].

Головною відмінністю зарубіжної практики від вітчизняних реалій у цьому контексті є те, що відповідальність та підвищена увага податкових органів до тих платників, що використовують методи законної оптимізації оподаткування, відсутня. Більше того, набули поширення платні послуги з оптимізації оподаткування.

Але у вітчизняних податкових реаліях поняття «оптимізувати» стало синонімом «ухилитися». Насамперед це пояснюється тим, що немає жодного нормативного документа, який би чітко закріплював та надавав характеристику таким поняттям, як «оптимізація» та «мінімізація». Внаслідок цього ані податківці, ані платники податків досі чітко не можуть усвідомити різницю між тим, що не заборонено та не тягне за собою жодних наслідків, та тим, що, фактично не являючись протизаконною діяльністю, може мати негативний результат у вигляді донарахованих податкових зобов'язань за результатами податкової перевірки. Тобто розпливчастість і нечіткість формулювань, двозначність, а іноді і взаємовиключне трактування різних статей деяких законодавчих актів, плюс величезна різноманітність можливих варіантів ситуації роблять на перший погляд просте завдання визначення законності своїх дій, нерозв'язним.

По-друге, в Україні позиція органів ДПС щодо законності дій платників у сфері оптимізації оподаткування є досить жорсткою. Це виражається не лише у розрахунках середніх податкових коефіцієнтів, яких має дотримуватися платник податків, а і в негласному намаганні декларувати єдину вірну поведінку для всіх платників податків у двозначних ситуаціях шляхом видання різного роду листів, роз'яснень та методичних рекомендацій. Хоча більшість таких документів не має юридичної сили, а також непоодинокими є випадки, коли надані ДПС України роз'яснення скасовуються через деякий час новими роз'ясненнями з протилежним вектором, переважна більшість платників та фахівців у сфері оподаткування з проблемних аспектів чекають на такі «офіційні

роз'яснення», оскільки логіка та викладена позиція представників органів ДПС України не завжди йдуть поруч. А судові процедури є довготривалими та не завжди ефективними, оскільки прецедентне право в Україні відсутнє, а тому різні судді можуть за однією справою виносити зовсім різні рішення (як позитивні, так і негативні).

З прийняттям ПКУ зазначену проблематику частково було вирішено завдяки новаціям ст. 52–53 Глави 3 «Податкові консультації» Розділу II кодексу. Так, було радикально переглянуто ставлення до роз'яснень контролюючих органів та введено поняття індивідуальної податкової консультації зі статусом правового акта індивідуальної дії (пп. 14.1.172 ст. 14, ст. 52 ПКУ). Це значно підвищило і сам статус індивідуальних консультацій та захист платників податків, які діють відповідно до наданих порад. Також згідно з внесеними до ПКУ змінами Законом «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм податкового кодексу України» від 07.07.2011 №3609–VI впорядковано і такий вид консультацій, як узагальнююча письмова податкова консультація – оприлюднення позиції контролюючого органу, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій (пп. 14.1.173 ст. 14 ПКУ). Але узагальнюючі податкові консультації не отримали статусу обов'язкових до виконання і не є нормативними актами.

Отже, відповідно до п. 52.1 ПКУ за зверненням платників податків контролюючі органи безоплатно надають консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства. З метою упорядкування процедури підготовки та надання письмових податкових консультацій ДПС було розроблені та оприлюднені «Методичні рекомендації щодо надання органами ДПС України письмових податкових консультацій». Однак цей документ не зареєстровано в Міністерстві юстиції України, а тому його норми мають лише рекомендаційний характер.

Таким чином, з одного боку з'явилися підстави вести мову про певні зрушення в позитивному напрямі у взаємовідношеннях між платниками податків та ДПС України. Це підтверджується рядом переваг індивідуальних податкових консультацій, а саме.

1. Не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої йому в письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації, зокрема на підставі того, що у майбутньому така податкова консультація або узагальнююча податкова консультація була змінена або скасована.

2. Платник податків може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію контролюючого органу, викладену в письмовій або електронній формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Однак про повну гармонізацію інтересів податкових органів та платників податків з приводу законного з'ясування супе-

речливих питань у законодавстві та можливості оптимізації оподаткування останніми вести мову ще зарано через значну кількість проблемних аспектів, що пов'язані з індивідуальними податковими консультаціями. Головними з них є такі:

1. Відсутність вимог щодо порядку оформлення консультацій (викладення на бланку, підписування, скріплення печаткою тощо), особливо щодо електронної форми відповіді, а отже не виключені проблеми з необхідністю доказу реальності консультації.

2. Строго індивідуальний характер консультації, внаслідок чого «чужими» консультаціями з однакової тематики платниками податків користуватися заборонено.

3. Тривалий термін для отримання консультації. Податкові консультації не підпадають під дію норм Закону України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 №2939-VI, тому відповіді на такі звернення не розглядаються згідно з п. 20.1 ст. 20 цього закону (не пізніше 5 робочих днів з дня отримання запиту), а надаються протягом 30 календарних днів, що настають за днем їх отримання контролюючим органом.

4. Необхідність у постійному моніторингу платником податку податкового законодавства з проблемного питання, оскільки консультація застосовується протягом терміну дії відповідної норми нормативно-правового акта з питань оподаткування або іншого акта, контроль за дотриманням якого покладено на орган ДПС.

5. Вимоги до стилю, лаконічності та прозорості викладення платником податку суті запитання, в тому числі відсутності у тексті запитання завуальованої відповіді, які важко виконати без належних навиків.

6. Неможливість отримання платником консультації наперед з гіпотетичного питання або майбутнього напряму діяльності.

7. Відсутність чіткої ієрархічної послідовності для направлення платником запиту на отримання індивідуальної консультації, що вже стало причиною для відмови вищестоящих органів ДПС України від надання відповіді на отримані запиту платників, що перебувають на обліку у інспекціях нижчого рівня.

8. Велика вірогідність отримання відмови ДПС у наданні консультації у зв'язку з тим, що, на думку контролюючого органу, питання, порушене в отриманому запиті, не стосується сфери діяльності платника податків, який до них звернувся, або не стосується оподаткування отримуваних ним доходів.

9. Відсутність чіткого посилення на пріоритет консультації. Тому в разі наявності двох консультацій: індивідуальної та узагальнюючої, платник може самостійно обирати ту, якою користуватися.

10. Формалізм при наданні відповіді (переважно цитування статей ПКУ).

11. Факти зміни викладеної у консультації позиції на протилежну за деякий час.

12. Переважне керування відомчими інтересами про розгляді спірних питань.

Таким чином, хоча надання податкових консультацій включено до завдань податкових органів, спостерігається певний формалізм у його виконанні. Причому досить часто податкові консультації мають характер не законного роз'яснення проблемних чи суперечливих питань податкового законодавства, а дійсно є оприлюдненою позицією ДПС України з того чи іншого питання.

Найбільш яскравим прикладом зміни позиції ДПС протягом року є ситуація навколо сплати екологічного податку. Оскільки проблематика справляння даного податку не є предметом нашого дослідження, вважаємо за доцільне не зупинятися на змістовній стороні питання, а лише продемонструвати на конкретному прикладі факт зміни вектору висновків представників ДПС на протилежний.

Отже, з другого кварталу 2011 року ДПС було оприлюднено новий підхід щодо переліку платників екологічного податку з побутових відходів, що призвело до зростання напруги та кількості запитів на отримання індивідуальної податкової консультації від платників податків. Оскільки інформація щодо індивідуальної податкової консультації не є публічною, перелічити реквізити отриманих платниками листів не є можливим, однак аналогічну позицію ДПС України було викладено в офіційних роз'ясненнях, а саме: від 06.05.2011 №12789/7/15-0817, від 17.05.2011 №9126/6/15-0816, від 01.07.2011 №17870/7/15-0817, від 26.08.2011 №23116/7/15-2117 та від 07.09.2011 №24090/7/152117. Однак після оскарження окремим платником податку отриманої індивідуальної податкової консультації з цього питання (лист від 12.08.2011 №18831/10/31-013 «Про розгляд листа») та, як наслідок, визнання судом її необґрунтованості й невідповідності обставинам справи і нормам матеріального права (Постанова Донецького окружного адміністративного суду від 13.10.2011 №2а/0570/16902/2011), позицію ДПС було змінено на протилежну. Так, на підставі наданих платникам податків індивідуальних консультацій було оприлюднено першу узагальнюючу податкову консультацію з протилежними висновками. Такий підхід не відповідає нормам пп. 14.1.173 ст. 14 ПКУ, оскільки узагальнююча податкова консультація має бути результатом узагальнення індивідуальних консультацій. Таким чином, перша узагальнююча податкова консультація, що була затверджена наказом ДПС від 16.12.2011 №258, є абсолютно протилежною за змістом у порівнянні з всіма раніше наданими роз'ясненнями та індивідуальними податковими консультаціями. На нашу думку, ця ситуація додатково підтверджує факт, що в питаннях оподаткування спостерігається досить суттєва владна централізація, що є досить серйозною перешкодою для налагодження партнерських відносин між платниками податків та представниками ДПС України.

Існуюча проблематика ще раз підтверджує, що завдання визначення платниками податків законності своїх дій у неоднозначних ситуаціях, пов'язаних з оподаткуванням, є над-

складним, а існуюча система адміністрування податків ускладнює умови для ведення підприємницької діяльності. Досить високі вимоги до оформлення та змісту запиту платника податків на отримання податкової консультації, тривалий термін для надання відповіді, відсутність можливості отримати попередню податкову експертизу з гіпотетичних питань тощо зводять на рівень ініціативи держави щодо спрощення розуміння платниками податкового законодавства, а отже, ефективність адміністрування податків. Тому, на нашу думку, запровадження можливості отримання платниками податкових консультацій від ДПС України не лише не розв'язало ключові проблеми у взаєморозумінні між сторонами, а лише їх ускладнило.

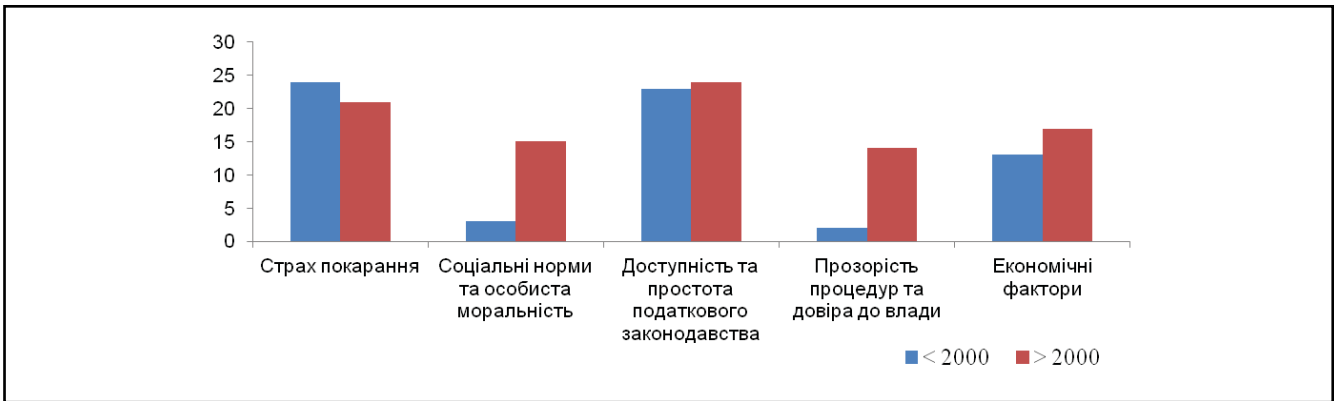
Через існуючі недоліки у механізмі податкових консультацій, вважаємо за доцільне вести мову про деяку підміну поняття «консультування» та «роз'яснення». Оскільки консультування за своєю суттю передбачає багатоваріантність напрямів для вирішення розв'язуваної проблеми, у тому числі на перспективу, тоді як роз'яснення лише більш широко розкриває певні норми законодавства. Так, у Великому тлумачному словнику «роз'яснювати – це робити зрозумілим» [2]. Можна констатувати факт, що ДПС України сьогодні зосереджена якраз на виконанні інформативної та роз'яснювальної функції стосовно положень ПКУ, а справжньої податкової експертизи, податкового консультування у тому вигляді, в якому ця діяльність має здійснюватися, платники податків від ДПС не отримують. Податкових консультацій інформативного характеру стосовно постійних змін та доповнень до податкового законодавства, особливо в умовах надання інформації щодо типових випадків та повної відсутності аналітичних даних відносно нестандартних, для платників податків замало. Тим більше, що чекати на відповідь 30 днів в умовах непередбачуваності при веденні підприємницької діяльності, не є економічно вигідним та раціональним для платника податків. На нашу думку, податкове консультування не може бути охарактеризовано виключно як консультації з питань практичного застосування податкового законодавства, оскільки ця діяльність є значно ширшою за змістом і передовсім спрямована на максимальне задоволення інтересів платника податків у рамках діючого законодавства. А тому априорі не може з максимальною віддачею та ефективністю виконуватися працівниками податкової служби, які зобов'язані діяти в інтересах держави. Тобто формалізм у виконанні ДПС функції з податкового консультування платників має місце, оскільки відбувається звичайне оприлюднення позиції ДПС з певних питань, яка при незмінному законодавстві може змінюватися на протилежну. Також викликає сумніви доцільність ситуації, коли одна з сторін спору певним чином диктує правила поведінки для іншої сторони у спірних ситуаціях, трактуючи податкове законодавство, керуючись відомчими інтересами. Хоча правом трактувати податкове законодавство в Україні наділений виключно Конституційний суд. Безумовно, така ситуація не сприяє подоланню проблематики ефективного адміністрування податків.

Ще однією проблемою є корупційні ризики у органах ДПС України, оскільки корупція давно стала сприйматися як органічна частина життя. Було б неправильним вважати, що корупція – явище останніх років. Найнижчим Індекс сприйняття корупції в Україні, що його щорічно вимірює міжнародна антикорупційна організація Transparency International (за шкалою від нуля до 10, де 0 означає найвищий рівень сприйняття корупції, а 10 – найменший) був 1,5 у 2000 році, тоді нижче України була лише Югославія, що перебувала на той час у стадії розпаду, та Нігерія. Після «помаранчевої революції» 2004 року в Україні сталося чимало змін, насамперед – значне зростання політичних та громадянських прав та свобод. Дещо поліпшувався і Індекс корупції – 2,6 у 2005 році, 2,8 – у 2006 році, 2,7 – у 2007 році, але так і не здолав межу в 3,0, нижче якої корупція в країні вважається «галопуючою».

У вересні 2008 року Transparency International оприлюднила свій черговий щорічний рейтинг оцінки поширення корупції у світі, і цей показник в Україні знову почав погіршуватися – до 2,5. За даними звіту за 2010 рік, Україна розділяла 134-ту позицію в рейтингу зі 180 країн з такими країнами, як Нікарагуа, Пакистан, а також Коморськими островами. А вже у 2011 році Україна посіла 152-ге місце [4]. Це ставить Україну в один ряд з країнами, які вважаються в Європі найбільш корумпованими, при цьому країна розцінюється як така, де методи боротьби з корупцією є неефективними, а масштаби корупції зростають [11].

У сукупності проаналізовані суперечності у відносинах між платниками та представниками ДПС провокують досить низький рівень податкової культури та дисципліни. Моральність платників далека від бажаного для держави рівня. Діюча система адміністрування податків в Україні, окрім того, що практично є лідером у світі за своєю складністю, також викликає і масове незадоволення платників, що виражається у численних негативних публікаціях в ЗМІ. Це, у свою чергу, певним чином дискредитує імідж ДПС України та систему оподаткування в цілому. Підсумком такої ситуації є те, що внутрішня мотивація платників щодо сплати податків у повному обсязі поступово втрачається, що є досить тривожним фактором, оскільки останнім часом світова наукова думка переглянула реальний вплив різноманітних факторів на податкову дисципліну та культуру платників, внаслідок чого було визнано реальну важливість моральної складової (див. рис.).

З рисунку видно, що до початку ХХІ ст. увага в основному концентрувалася на аналізі загальноприйнятих факторів впливу на податкову дисципліну платників, таких як: страх покарання й доступність та простота податкового законодавства. І заключним фактором називалися економічні індикатори, а саме: ліквідність, безробіття, тіньова економіка тощо. Але з початку 2000-х років і до сьогодні на першій план у дослідників перемістилися такі психологічні аспекти належної податкової дисципліни платників, як: соціальні норми та особиста моральність й довіра до влади. Це свідчить про реальну важливість оцінки дій держави з боку



Фактори впливу на податкову дисципліну платників податків відповідно до світової економічної думки [12]

платників, оскільки вона здатна впливати у кінцевому випадку на рівень податкових надходжень.

Важливість аналізу думки платників податків, яка висловлюється на форумах, у спеціалізованих виданнях, листах тощо вже усвідомлено і керівництвом ДПС України. Так, 28.10.2011 було прийнято Наказ №100 «Про затвердження Порядку організації роботи взаємодії органів ДПС України при реагуванні на критичні виступи у засобах масової інформації», з метою висвітлення достовірної та об'єктивної інформації про діяльність ДПСУ, забезпечення відкритості та прозорості діяльності ДПСУ та удосконалення системи реагування на критичні виступи у ЗМІ.

На нашу думку, окрім забезпечення відкритості та прозорості діяльності ДПС України назріла реальна необхідність кардинальних змін у підходах до взаємовідносин між платниками податків та податковою службою, наслідком яких дійсно стане підвищення рівня добровільності сплати податків. Сьогодні більшість новацій носять «технічний» характер, змінюючи зовнішні елементи у системі адміністрування податків без внутрішньої структурної перебудови.

Ці висновки підтверджує і незалежна думка зовнішніх експертів – членів наглядової ради (НР) з питань реалізації Програми модернізації ДПС України, що викладена у представленому ними звіті [5]. Так, на думку експертів, ДПС України знаходиться під тиском Кабінету Міністрів щодо виконання показників надходження податків, і також, у свою чергу, застосовує показники надходження податків як управлінський інструмент у межах податкової адміністрації. Хоча провідна міжнародна практика показує, що збитки через застосування директивних показників надходження податків набагато переважають вигоди і є згубними для сучасної податкової адміністрації з низки причин.

По–перше, вони тримають центр уваги податкової адміністрації на вже ідентифікованих платниках податків, висуваючи по відношенню до них постійно зростаючі вимоги щодо справляння податків. Отже, часто нехтується необхідне інвестування у виявлення додаткових платників податків і їх долучення до податкової системи. У такій країні, як Україна, де частка тіньової економіки є значною, це призводить до дуже нерівномірного розподілу податкового тягаря. Та–

кож це матиме результатом тиск на суб'єктів господарювання стосовно передоплати податків на наступні роки, що у середньостроковій перспективі завдасть величезної шкоди бюджетній ситуації в країні.

По–друге, як результат такого нерівного розподілу податкового тягаря добровільне справляння податків платниками податків поступово зруйнується, і платники податків ще більше докладатимуть зусиль для ухилення від сплати податків.

По–третє, показники надходження податків призводять до небажаної практики серед податківців, особливо з огляду на взаємозв'язок між їхніми преміями і результативністю податкових надходжень. Це ще більше загострюватиме нерівномірний розподіл податкового тягаря. Існує також певний ризик щодо самовдоволення податківців, як тільки буде досягнуто показників надходження податків.

Висновки

Отже, проблематика у сфері адміністрування податків не вичерпана. Ситуація з податковим консультуванням платників податків залишається досить складною, оскільки податкова служба не здатна допомогти належним чином через перелічені недоліки, а приватна допомога може виявитися дорогою та неефективною. Одночасно зрозуміло, що ДПС України не може перетворитися на осередок альтруїстичної допомоги всім платникам податків у питаннях оптимізації оподаткування, наслідком чого стане різке зменшення податкових надходжень до бюджету та «провал» всіх доведених показників (попри те, що за заявами податківців жодних планів не існує).

Ми переконані, що проблема якісної то змістовної складової податкового консультування платників податків податківцями вже давно усвідомлена всіма причетними до цього процесу дійовими особами. Тому вважаємо, що в цьому питанні, на жаль, поки що відсутня політична воля та психологічна готовність до радикальних змін. Хоча інструментарій для вирішення вказаної проблематики успішно апробовано на практиці багатьма європейськими країнами – мова йде про розвиток ринку податкового консультування незалежними фахівцями та організаціями без тиску на платників податків з боку контролюючих органів за законну оптимізацію оподаткування як наслідок користування даними послугами. Хочеться сподіва–

тися, що завдяки дослідженням та публікаціям з цієї тематики перебудова філософії у взаємовідносинах «платник податків–податкова служба» все таки відбудеться.

Список використаних джерел

1. Большой энциклопедический словарь онлайн // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.onlinedics.ru/slovar/bes/o/optimum.html>
2. Великий тлумачний словник онлайн // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Ushakov-term-62663.htm>
3. Економічна енциклопедія: у 3 т. – К.: Академія, 2002. – Т. 2. – С. 468.
4. Звіт за результатами дослідження «Корупція та корупційні ризики в державних адміністративних органах: громадська думка населення України, підприємців, експертів» // [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua>.
5. Звіт Наглядової ради з питань реалізації Програми модернізації Державної податкової служби України (ПМДПС І) 2011–11–04. – Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vis-nuk.com.ua/ua/pubs/fromarchive/1/id/232>.
6. Про організацію взаємодії органів державної податкової служби при проведенні перевірок податкових декларацій з податку на до-

дану вартість з урахуванням інформації розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів: Наказ ДПА України від 18.04.2008 №266.

7. Проект «Модернізація державної податкової служби України – 1». – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/proekt---modernizatsiya-derj/zagal-na-inform/>

8. Тканко В. Рівень податкової віддачі – ознака податкового здоров'я платника податків – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://dpa-ch.org.ua/russian/news/rubrik/2375.htm>

9. Rankings by ease of paying taxes for economies around the world // PWC. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/find-country.html>

10. The Global Competitiveness Report 2011 – 2012 // World Economic Forum. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-2011-2012/>.

11. The Global Corruption Barometer. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/gcb.

12. Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour – Information Note of the Organisation for Economic Co-operation and Development // Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd.org/topic/0,3699,en_2649_33749_1.html.

В.А. ПРЕДБОРСЬКИЙ,
д.е.н., професор, Національна академія внутрішніх справ

Тінізаційні властивості елітної структури українського суспільства

У статті розглядаються закономірності організаційної форми елітних політико–економічних утворень, особливості їх тіньової архізації за сучасних умов.

Ключові слова: елітна економіка, екзогенний тінізаційний прояв організаційних зв'язків всередині елітних команд, тінізаційна архізація організаційних зв'язків.

В статье рассматриваются закономерности организационной формы элитных политико–экономических образований, особенности их теневой архизации в современных условиях.

Ключевые слова: элитная экономика, экзогенное тенезационное проявление организационных связей внутри элитных команд, тенезационная архизация организационных связей.

The article deals with the laws of the organizational form of elite political and economic structures, especially their shadow archaism in modern conditions.

Keywords: elite economy, tenizatsion exogenous expression of organizational relations within the elite teams, tenizatsionny archaization organizational links.

Постановка проблеми. Існування системних тіньових явищ обумовлює необхідність продовження та поглиблення системного їх вивчення. У зв'язку з цим розгляд засобів піднесення методологічного інструментарію досліджень тіньової економіки на основі вивчення особливостей тінізаційної організації елітних структур суспільства є актуальним напрямом економічних досліджень, засобом поглиблення вивчення природи тіньових процесів і механізмів.

Необхідність протидії тіньовій економіці знайшла відображення у ряді важливих законодавчих, нормативно–правових актах держави, таких як закони України «Про боротьбу з корупцією» (1995), «Про засади запобігання та протидії корупції» (2011), Указ Президента України «Про невідкладні додаткові заходи щодо посилення боротьби з організованою злочинністю і корупцією» (2003, №84/2003), проект Державної програми детінізації економіки, Указ Президента України «Про першочергові заходи щодо детінізації економіки та протидії корупції» (2005, №1615/2005), постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Комплексної програми профілактики правопорушень на 2007–2009 роки» (2006, №1767), з питань відстеження