

УДК: 347.73:336.221.4:338.24.021.8

Д. А. ГЕТМАНЦЕВ

Данил Александрович Гетманцев, доктор юридических наук, профессор Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

РЕФОРМА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ. ТОП-10 КЛЮЧЕВЫХ АСПЕКТОВ

Мы с вами живем в удивительное время. В определенном смысле слова нам с вами повезло с эпохой. Конечно, она дала нам неуверенность в завтрашнем дне, не проходящее чувство беспокойства, но и надежду, радость действия, и самое главное – возможность! Возможность наполнить наше существование содержанием, а жизнь – смыслом. Понять, кем мы есть, стать ближе к Богу или дальше от него. Но сделать все это по своей собственной воле, руководствуясь своим выбором.

В отличие от прошлых, послевоенных поколений, возвращенных в теплых, хотя и не всегда мягких руках советской системы, напроць лишавшей человека основной отличительной черты личности – свободы выбора и ответственности за него, нам ведом страх поражения и горький вкус победы. Мы мыслим смерть не как абстракцию, но как близкую реальность, но реальность не цепенящую душу, а понуждающую к движению, к труду, который также для многих из нас за последние несколько лет перестал быть процессом, превратившись в средство достижения результата. Без всякого сомнения, наши шансы не пройти до конца долгий жизненный путь от детских памперсов до стариковской колоноскопии намного выше, чем у наших европейских соседей.

Но не в этом ли и прелесть нашего бытия, дающего нам шанс превратить существование в жизнь, стирая грани между ними? Дар Божий, наделяющий нас волей и ответственностью, снимающий с нас такую милую сердцу многих наших сограждан роль жертвы, полностью зависящей от воли государства. Да, именно ответственность за себя, за свои действия и тех, кто тебе дорог, является не нашим бременем, а нашим даром, заставляющим нас преодолеть инфантилизм и безответственность, присущую предыдущим поколениям, пробуждающим нас от литургического сна младенца, который у многих длится до старости. Ведь невиновность, освобождение от ответственности, в том числе за свою судьбу – удел детей, но еще идиотов и рабов¹, а народ побежденный в равной степени виновен в своем поражении, как и народ-победитель – в своей победе.

Мне кажется, вменяемость, способность осознавать свои действия и отвечать за их последствия – самое главное, что открылось многим из нас вследствие последних трагических событий в нашей стране. Многим, но не всем. Большая часть общества, прочно усевшись на иглу популизма, алчет, как и ранее, простых решений сложных вопросов, требуя от правительства, в лучших традициях патернализма, сказки, которая должна стать явью по мановению волшебной палочки.

Украина требует скорых и безболезненных изменений в налогообложении, под которыми понимает исключительно уменьшение налогового давления в разных формах (от уменьшения количества налогов и размера ставок до упрощения отчетности), одновременно настаивая на улучшении качества жизни. Но ведь разве не очевидно, что это взаимоисключающие цели? Разве не понятно, что существование третьей группы плательщиков единого налога, которая призвана обеспечить возможность уклонения от налогообложения широким слоем украинского бизнеса под 2–4 %, не сопрягается с задачей по легализации зарплат в конверте и вообще по сколько-нибудь существенному уменьшению теневого сектора экономики? Разве не понятно всякому, имеющему глаза и уши, что введение регистраторов расчетных операций для частных предпринимателей является обязательным условием построения цивилизованной системы учета движения налички, что в сегодняшних реалиях – основное предусловие легализации украинской экономики?

Рискну предположить, что это понимают все – от Яценюка до Азарова (оба пытались ввести РРО для ЧП). Где-то в душе это понимают и сами предприниматели, лютю негодующие перспективе обзавестись новенькими РРО с 1 июля сего года. Но абсолютно природный конфликт интересов между налогоплатель-

щиком и государством разрешается не исходя из долгосрочных перспектив «просвещенного интереса», состоящего в осознании взаимной необходимости справедливого и умеренного налогообложения как для государства, так и для налогоплательщика, а исходя из зыбкого баланса сиюминутных пожеланий капризной толпы, идущего у нее на поводу популизма правительства и интересов бизнес-групп, ловащих в мутной воде украинских налоговых реформ свою золотую рыбку. Собственный интерес заинтересованного в себе «я» возобладает над сложными и туманными перспективами интереса «мы» даже на краю экономической пропасти, призванной отрезвить и объединить стейкхолдеров налоговых «реформ».

И здесь мы возвращаемся к вопросу ответственности. Кто виноват в провале налоговых реформы в государстве после Майдана? Скажем больше, кто виноват в том, что Януковичем-Азаровым-Клименко налоговая система реформирована значительно больше и глубже, чем «правительством-камикадзе»? Какая крыса перегрызла шланг топливного насоса в двигателе снабженного взрывчаткой реформ самолета, так и не долетевшего до основания старой налоговой системы государства? Простой стандартный ответ, к которому готовы все – народ опять обманули, недалекие или ушлые политики вновь не смогли (не захотели) построить налоговый коммунизм в отдельно взятом государстве Восточной Европы. Но я бы не был так однозначен. И не только потому, что любой народ достоин своих политиков. Оправдывать власть предрержащих нельзя только в силу того, что они сами, по своей воле, взяли на себя бремя власти. Однако в равной степени ответственность за провал лежит и на народе, на нас с вами, гражданах этого государства, не могущих пожертвовать своими сиюминутными интересами ради интересов всего общества в среднесрочной перспективе.

Это ведь мы тихо радуемся возможности платить 2–4 % единый налог вместо 15–20 % подоходного! Это мы выходим на забастовки с требованием отмены введения РРО! Это ведь мы предполагаем совместить свою «хату з краю» с асфальтированной дорогой к этой же хате, построенной за счет государства, и требуем все это сделать не завтра, но сегодня. А не получая искомого видим причину в чем угодно, кроме собственной глупости.

Меня всегда удивлял тот факт, насколько разное положение в мире занимают схожие по своему природному и демографическому потенциалу страны. Украина близка по основным параметрам к Франции и Испании. Однако мы, находясь в трезвом уме, даже представить не можем себя на одном уровне с мировыми лидерами. Почему? И если все остальные параметры примерно равны, то, возможно, дело как раз в нас самих, нашем отношении к себе и своим соседям, желании думать и брать на себя ответственность, жертвуя частным для достижения общего? Возможно, дело в представлении народом себя как единого целого, связанного в веках и в веках бессмертного. Бессмертного, в отличие от каждого отдельного члена общества, с индивидуалистических позиций которого сиюминутное уклонение от налогообложения, конечно, лучше построения качественной и эффективной налоговой системы.

Слепая детская вера в иллюзии, как и вера в то, что одному может быть хорошо там, где всем плохо, не может сопрягаться с сущностью сильного, т.е. того, кем мы не только хотим, имеем право, но и обязаны себя мыслить. Обязаны не перед собой, но перед своими детьми. Ведь это им мы имеем все шансы оставить в наследство нищету, раздражаемую внутренними противоречиями и разорванную войной страну третьего мира! Страну надолго, если не навсегда, отброшенную соседями на обочину цивилизации, ответственность за что лежит исключительно на нас с вами.

Сегодняшний мир, как и мир вчерашний, пребывает в условия жесткой конкуренции – войны без правил. Это его обычное, природное состояние, в котором выживают, крепнут, развиваются только самые сильные этносы, ассимилируя или просто уничтожая конкурентов. Как сказал известный американский философ Али Мазруи, «тенденция «мы» против «них» почти повсеместна на политической арене»². Именно поэтому, если мы (все мы) хотим исправить ситуацию, если мы действительно созрели для мышления не в масштабах семьи, фирмы, небольшой группы, но в масштабах этноса, страны, мы должны отказаться от права на иллюзии, воспринять мир таким, каков он есть на самом деле, принять и разделить заезженную мудрость лорда Палмерстона, произнесенную им в английском парламенте еще в 1848 г.: «У нас нет неизменных союзников, у нас нет вечных врагов. Лишь наши интересы неизменны и вечны, и наш долг – следовать им».

Тем более у нас нет права на иллюзии в экономике и финансах, в той сфере, где все стоит на четких математических расчетах. Налоги – отражение всего, что происходит в стране и обществе. Они являются причиной многих общественных явлений, скрываясь за ними, как за ширмой. Они являются и следствием того, что происходит в обществе, насквозь пронизывая современную общественную жизнь.

Налоги, являясь легкими государственных финансов, что насыщают кровеносную систему страны денежным кислородом, объективно не могут не рефлексировать на болезнь других жизненно важных органов системы. В первую очередь, конечно, ее мозга. Однако биологические метафоры не всегда уместны при характеристике и реформировании институтов социальных и правовых. И болезнь украинской государственной системы в целом абсолютно не исключает возможность ее исцеления через вживление здоровых клеток в отдельно взятые финансовые органы и институты. И, возможно, начало реформирования украинского государства произойдет через реформирование украинской системы налогообложения.

Но при этом важно учитывать несколько принципиальных моментов, без которых реформировать налоговую систему не удастся.

Во-первых, мы должны согласиться с тем, что обустройство налоговой системы – сложные двусторонние отношения между налогоплательщиками и государством, направленные на поиск компромиссов в дальней перспективе, а не исходя из сиюминутных целей и интересов. Это взаимная ответственность, которую

берут на себя как государство, так и общество. И в этом нет пафоса громких слов! Эти отношения подобны отношениям по съему квартиры. Квартиросъемщик заинтересован в уменьшении квартплаты при сохранении или увеличении качества услуг, арендодатель – в противоположном. Исходя из необходимости удовлетворения сиюминутных интересов, их противоречия не разрешатся. Не разрешатся, если стороны будут рассчитывать на удовлетворение своих интересов завтра. Однако, если стороны учтут, что дополнительная арендная плата, уплаченная сегодня, в долгосрочной перспективе позволит увеличить качество сервиса, они поймут, что и повышение оплаты, и повышение качества сервиса соответствуют интересам обеих сторон. Кроме того, само по себе увеличение оплаты дает право квартиросъемщику требовать повышения сервиса, контролировать его качество. Поэтому залог успеха налоговых реформ – в понимании налогоплательщиком необходимости не только требовать, но и думать!

Во-вторых, мы должны понять и согласиться с тем, что на сложные вопросы отсутствуют простые и быстрые ответы. А потому реформирование налоговой системы, как революция, у которой есть начало, но нет конца – процесс длительный и растянутый во времени, процесс, которые не дает и не может дать быстрых результатов, процесс крайне кропотливый, в основе которого лежит каждодневная скрупулёзная работа с мелочами. Процесс, в который должны быть вовлечены в первую очередь специалисты, профессионалы, лишённые политических амбиций, а во вторую, если не в третью – народные избранники и трибуны, меняющие свое мнение подобно старому флигелю, установленному на ветхой крыше сарая.

Именно в этом контексте мы должны принять то, что не могло быть принято ни одним украинским правительством, включая сегодняшнее. Речь идет о многострадальном принципе стабильности налогообложения, закрепленном в п. 4.1.9 ст. 4 НК Украины¹. Он гласит о том, что все существенные изменения в налоговый закон вступают в силу только со следующего бюджетного периода. Казалось бы, такая простая норма, ни разу не соблюдалась на протяжении всей украинской Независимости, что напрочь лишало бизнес возможности какого-либо налогового планирования. Без всякого сомнения, подобная ситуация является неприемлемой для налоговой системы, претендующей на звание цивилизованной.

Работа над налогами – процесс скучный и неинтересный обывателю, его сложно понять, а уж проследить за ним еще сложнее. Именно поэтому он должен быть, с одной стороны, максимально прозрачен для специалистов (чтобы избежать злоупотреблений), но с другой, – максимально лишен популизма. Следовательно, мы должны исключить любые решения в сфере налогообложения, продиктованные желанием угодить избирателю сегодня (например, резко сократить количество налогов). И, конечно, отдать налоги в руки специалистов!

В-третьих, мы не должны слепо следовать зарубежному опыту. Даже самых успешных стран. Риску нарваться на волну критики, отмечая, что в сфере налогового строительства, как и государственного строительства в целом, у нас свой путь, обусловленный историческими, экономическими и другими особенностями. Мы не можем и не должны взять налоговую систему США, Франции или Польши и перенести на украинскую почву. Это не только невозможно, но и неправильно, т.к. налоговые системы развитых западных демократий обладают целым рядом глубоких системных недостатков, лишь отчасти компенсируемых их достоинствами. Именно эти налоговые системы составляют основной элемент т.н. западных бюрократических тираний, власти Никто (о которых в свое время писала еще Ханна Арендт)⁴, не только финансово питают западные бюрократии, но и предоставляя им необходимый инструментарий для контроля над обществом. Боюсь, никто из тех, кто стоял на Майдане, не планировал заниматься сексом меньше, чем заполнением налоговых деклараций (как это имеет место, согласно данным социологических исследований, в США).

Таким образом, мы не должны строить похожую налоговую систему. Мы должны строить лучшую налоговую систему. Систему, которой будут следовать наши соседи! И это вполне в наших силах. Однако путь этот состоит в анализе и кропотливой работе над опытом налогового регулирования зарубежных стран, но в первую очередь – и над собственным опытом внедрения механизмов налогообложения и налоговых норм. Мы не должны игнорировать зарубежный опыт. Так, без всякого сомнения, он может быть нам полезен в работе над трансфертным ценообразованием, институтом налоговой ответственности, налогом на недвижимость и еще многими институтами, которые, очевидно, отличаются от развитых налоговых систем не в лучшую сторону. Однако заимствование налоговых механизмов не может быть слепым.

Единичным позитивным примером подобного подхода можно назвать систему электронного администрирования НДС, которая, несмотря на достаточно большое количество замечаний, все-таки представляет собой значительный шаг вперед на пути к реформированию налога. Таким образом, в сфере налоговой политики мы должны демонстрировать разумный, современный национализм, без «шароварщины», флагов и прочих старинных атрибутов, однако последовательно и четко направленный на защиту наших (и государства, и общества) интересов, поиск разумных компромиссов на дальнюю перспективу. Кстати, о компромиссах. Введенный в налоговую систему институт налогового компромисса, без сомнения, является негативным примером наследования зарубежного опыта.

В-четвертых, кризис и война никогда не были препятствиями для налоговых реформ и не могут быть оправданием их отсутствия. Более того, война всегда была поводом для введения новых, ранее неизвестных налоговых конструкций. Это, возможно, удивит кого-то, но за всю историю человечества периоды войн длились дольше периодов мира. И именно кризис и война, занижая надежды общества на собственное благосостояние, создают предпосылки для принятия непопулярных, но эффективных в долгосрочной перспективе решений.

В-пятых, юридическая техника, т.е. качество налогового закона. Это не только однозначное и бескомпромиссное требование Европейского суда по правам человека, считающего невозможным возникновение налоговой обязанности на основании нечеткого, двусмысленного или противоречивого налогового закона. Это выходит за пределы права. Это вопрос самоуважения, т.е. уважения к самим себе, которое не позволяет, извините, «косичить», конструируя правовые нормы, требует от нас десятки раз вычитывать продукт своего творчества, даже не перед тем, как его (Боже упаси!) принимать, но перед тем, как просто показывать кому-то. Это, собственно, то, что отделяет профессионала от дилетанта. Мы ничуть не преувеличиваем значение качества закона! Оно огромно! Некачественно выписанный закон может похоронить любую, даже самую взвешенную и прогрессивную налоговую инициативу. Такими примерами изобилует новейшая история украинского налоговотворчества.

В-шестых (по порядку, но не по значению), мы должны понимать, что залог успеха налоговых реформ лежит не столько в плоскости законотворчества, сколько в плоскости налоговой политики. Если проще – тех задач, которые ставятся руководством страны перед налоговым ведомством и руководством налогового ведомства перед налоговыми чиновниками. Той идеологии, которая пронизывает очень чуткий к неформальным посылам налоговый организм. Ведь налоговое ведомство, как никакое другое, привыкло на протяжении двух последних десятилетий жить и работать в параллельных реальностях. Не самое плохое налоговое законодательство, принятое во времена Януковича, искажалось до неузнаваемости правоприменительной практикой, откровенно репрессивной по отношению к налогоплательщику, позволяющей толковать даже бесспорные нормы налогового права не в его пользу.

Разруха не в клозетах, разруха в головах – говорил классик. Поэтому и вопрос налоговой реформы – это вопрос правосознания налоговиков, которое можно и должно изменить собственным примером четкого законопослушного поведения высшего руководства ведомства и нивелированием второй, чуждой закону налоговой реальности. Дайте посыл налоговикам в том, что теперь единственное руководство к их действиям – это закон, без неформальных указаний, планов по недоимкам и нормативам налогового давления. Система мгновенно воспримет такое руководство к действию! Это касается и коррупционной составляющей, ставшей неотъемлемым признаком налогового контроля. Однако, как показывает практика налоговых «реформ» последних полутора лет, руководство налоговой службы пока к такому повороту несколько не готово.

С этим связан и следующий ключевой момент налоговой реформы. Кадровый. Мы безнадежно далеки от предложения распространить опыт увольнения полного состава государственных учреждений, успешно реализованного в некоторых странах с населением меньше населения Киевской области, на государственный аппарат Украины. Популярное ныне махание шашкой, выгоняющее на улицу лучших государственных служащих, на подготовку которых пошли десятилетия, влекущее за собой отсутствие преемственности и банальной аппаратной памяти – худшее из возможных кадровых решений. Однако, не формальная (как это имело место), но реальная аттестация налоговиков в совокупности с постепенным, плановым, но достаточно массовым привлечением в структуру фискальной службы молодежи, жизненно необходима. Следует в рамках существующих законных процедур провести ревизию кадрового потенциала службы, начав процесс ее масштабного омоложения.

Восьмым ключевым вопросом налоговой реформы является общение налогового ведомства со специалистами в сфере налогообложения. Отношения в сфере налогообложения сложились таким образом, что большинство специалистов тут находятся вне налогового ведомства. Они разбросаны как по государственным органам (Минфин, ВР, суды), учебным заведениям, так и коммерческим структурам. Диалог между ними не организован, что прямо отображается как на качестве законодательных инициатив, так и на авторитете и Министерства финансов, и Государственной фискальной службы. Вспомним Мартина Хайдеггера, который считал любую власть, в т.ч. и государственную, не способностью достичь результата насильем, но «совместным бытием», явлением «сообщества говорящих и слушающих» (по Аристотелю)⁵. Ведь власть никогда не бывает принадлежностью индивида, она всегда принадлежит группе и действует до тех пор, пока ею принимается.

Поэтому без обеспечения такого диалога качественное реформирование невозможно. И речь идет не о создании очередного форума, ассоциации или рады, успешно осваивающей пусть даже скромные государственные бюджеты. Речь идет о на самом деле эффективном современном инструменте, внедренном с использованием новых интернет-технологий, на базе которых возможно организовать наиболее широкий диалог специалистов в формате а-ля Википедия. Следовательно, речь идет не о существующем сегодня разъяснении действующих норм ГФС с очевидным фискальным акцентом, а именно о диалоге со специалистами, бизнесом, юристами, в процессе которого находятся ответы, компромиссы относительно различных вопросов правоприменения и доработки закона.

Одним из самых важных моментов, которые касаются реформы, является, естественно, содержание налогового закона. Работа над ним должна осуществляться в двух направлениях. Во-первых, работа над ошибками, доработка существующих годами норм НК, до которых, кажется, нет никому дела. Любой студент-второкурсник назовет до двадцати таких пробелов/противоречий, не замечаемых при каждой очередной доработке НК, но приносящих на практике налогоплательщикам существенные убытки. Игнорирование законодателем своих очередных просчетов на протяжении долгих лет неприемлемо. Однако и учесть все недоработки единоразово не удастся. Поэтому работа над ошибками и мелкими корректировками налогового закона должна идти постоянно, не останавливаясь ни на минуту. Но начаться она должна именно сейчас в связи с реформированием налоговой системы в целом.

Вторым направлением работы является системное реформирование целых налоговых институтов, к которым относятся единый налог (в части устранения возможности его использования для уклонения от налогообложения среднего и крупного бизнеса), институт ответственности (в части виновности в совершении правонарушения и доработки некоторых составов – ст. 123, ст. 128-1 и т.д.), институт администрирования налогов (в части ограничения возможности злоупотребления своими полномочиями со стороны контролирующих органов), институт налогового агента (в части уточнения его статуса), налог на недвижимость (целый ряд вопросов касательно каждого элемента налога), институт налоговой переквалификации и доктрина деловой цели (отсутствующая сейчас в налоговом законодательстве), институт отчетности и декларирования (в части введения всеобщего декларирования доходов) и многие другие. Здесь доработка должна осуществлять относительно института в целом, с последующим доведением новых норм до совершенства.

И еще одним элементом налоговой реформы, без которого невозможно представить ее успешную реализацию, является налоговая амнистия доходов и капиталов. Объем «черных» доходов, накопившийся у украинских налогоплательщиков за годы независимости, настолько велик, что, с одной стороны, представляет собой значительный потенциал для экономического роста страны, а с другой, – может стать серьезным препятствием на пути к последующей легализации доходов и их администрированию. Однако этот сложный и капризный инструмент, как показывает практика зарубежных стран, не работает в условиях кризиса. Недоверие к правительству – основное препятствие на пути к успешной налоговой амнистии. Поэтому ее проведение в краткосрочной перспективе нецелесообразно. Однако, в любом случае, налоговая амнистия должна быть вписана в дорожную карту налоговой реформы.

Об украинских налоговых реформах не говорит только ленивый. Порою со злостью, иногда с разочарованием, но все чаще с сарказмом, констатируя очевидные неудачи последних полутора лет «реформ». Но в данном случае сарказм может быть уместным только тогда, когда он обращен к нам самим, ведь ответственность за состояние сегодняшней налоговой несем мы все вместе, как те, кто принимает откровенно репрессивные налоговые нормы, как те, кто злоупотребляет налоговыми правами, так и те, кто соглашается на налоговую взятку от правительства в виде возможности легального уклонения от налогообложения с помощью единого налога. Но несмотря на это мы убеждены, что потеряно не все, что налоговую систему можно и нужно реформировать, осуществляя реформу совместными усилиями, сделав реформу задачей всего общества, подойдя к вопросу без лишнего пафоса, популизма и лукавства, искренне пытаясь достичь компромисса интересов всех членов общества, направив свои действия на создание качественной и современной налоговой системы, системы, которую будут воспринимать как образец, ставить в пример, хотеть следовать!

¹ Налоговый Кодекс : Закон от 2 декабря 2010 р. № 2755-VI // Ведомости Верховной Рады Украины (ВВР). – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – П. 4.1.9. – Ст. 4.

² Бьюкнер Паскаль. Тирания покаяния. Эссе о западном мазохизме. – СПб.: Изд-во Ивана Лимбаха, 2009.

³ Ali Al-Amin Mazrui, Cultural Forces in World Politics (London: James Currey, 1990). – P. 13.

⁴ Арендт Х. О насилии. – Мораль в политике. Хрестоматия. – М.: Изд-во МГУ, 2004.

⁵ Философия Мартина Хайдеггера и современность / ред. Н. В. Мотрошилова. – М.: Наука, 1991.

Резюме

Гетманцев Д. О. Реформа податкової системи. ТОП – 10 ключових аспектів.

Автор у даній статті здійснює поглиблений аналіз взаємовідносин держави та суспільства на шляху до вирішення всезагальної проблеми реформування податкової системи України. Зокрема, звертає увагу на причини, що призвели до неефективності вже проведених реформ, а також визначає основоположні принципи, котрі, у випадку їх дотримання, приведуть до успіху реформуванню в майбутньому податкову систему України.

Ключові слова: самосвідомість, відповідальність, правосвідомість, податкова реформа, податкова система, податкова політика.

Резюме

Гетманцев Д. А. Реформа налоговой системы. ТОП-10 ключевых аспектов.

Автор в данной статье осуществляет углубленный анализ взаимоотношений государства и общества на пути к решению всеобщей проблемы реформирования налоговой системы Украины. В частности, обращает внимание на причины, повлекшие за собой неэффективность уже проведенных реформ, а также определяет основоположные направления, которые, в случае их соблюдения, приведут к успеху реформированную в будущем налоговую систему Украины.

Ключевые слова: самосознание, ответственность, правосознание, налоговая реформа, налоговая система, налоговая политика.

Summary

Getmantsev D. Tax System Reform. Top 10 key aspects.

The author performs fundamental analysis of the State-society relationship on the way to solving the universal issue of Ukrainian taxation system restructuring. In particular, the author focuses on the reasons that implicated inefficiency of the reforms that took place in the country and defines basic directions to be followed in order to carry out successful reform policies of Ukrainian taxation system in the future.

Key words: consciousness, responsibility, legal awareness, tax reform, tax system, tax policy.