

ПРИЧИНИ, НАСЛІДКИ ТА ІНСТРУМЕНТИ ПРОТИДІЇ РОЗГОРТАННЮ КОНФЛІКТУ ІНТЕРЕСІВ У ФІСКАЛЬНІЙ ПРАКТИЦІ

CAUSES, EFFECTS AND TOOLS COUNTERACTION OF CONFLICT OF INTEREST IN FISCAL PRACTICE

Олена СИДОРОВИЧ,
кандидат економічних наук,
Тернопільський національний
економічний університет



Olena SYDOROVYCH,
PhD in Economics,
Ternopil National
Economic University

Ефективне функціонування держави, забезпечення всіх напрямів і пріоритетів її діяльності неможливі без такого джерела бюджетних надходжень і водночас економічного інструменту, як податки. Проте система їх адміністрування на сучасному етапі податкового реформування характеризується наявністю низки проблем, які постають на шляху еволюційного та динамічного розвитку нашої держави. Не останнє місце серед них посідає гармонізація відносин між фіскальними органами та платниками податків, суть якої зводиться не тільки до побудови чітких та прозорих відносин між суб'єктами оподаткування, а й в усуненні виникаючих між ними перманентних протистоянь та конфліктів.

Особливої актуальності та значимості вирішення проблеми протидії конфлікту інтересів набуває нині – в період чергової спроби української держави побудови цивілізованого демократичного суспільства, важливим напрямом якої є перегляд моделі організації функціонування фіскальних органів, мотивів та методів їх роботи, типу взаємин з іншими учасниками фіскальних взаємодій.

Актуальність вказаних питань обумовила вибір теми дослідження, визначила його мету та завдання, що зводяться до окреслення природи конфлікту інтересів між платником податків та фіскальним органом з визначенням методів попередження, напрямів розв'язання та шляхів протидії.

Безумовно, суперечності в моделях побудови та реалізації фіскальних взаємовідносин значно ускладнюють процес адміністрування податків, призводять до збільшення його витрат, сприяють підвищенню рівня соціальної напруженості в суспільстві. Тому впродовж останніх десятиліть питання, пов'язані з вирішенням конфліктів між податковими органами та платниками податків, знаходяться в центрі уваги громадськості: теоретиків і практиків, політиків і юристів, фізичних та юридичних осіб.

Дослідження питань гармонізації відносин між учасниками фіскальних взаємодій демонструє різноманітність поглядів і точок зору щодо причин наявності цієї проблеми та шляхів її розв'язання.

Упродовж цивілізаційного розвитку людство дійшло висновку щодо доцільності сплати податків, трансформували їх розуміння від примусу з боку держави на усвідомлену об'єктивну необхідність. Проте навіть за умови свідомого розуміння суспільної потреби в податках, притаманного не всім платникам, є ряд проблемних аспектів, пов'язаних не лише з їхнім обчисленням, сплатою чи адмініструванням, а і з психологічними, морально-етичними аспектами реалізації ними податкового обов'язку.

Будучи фінансовим підґрунтям здійснення державою покладених на неї функцій, податки зачіпають інтереси держави, платників податків та

окремих громадян – отримувачів суспільних благ, які зазвичай є протилежними. При цьому процес податкового регулювання також не позбавлений конфліктів, тому що інтереси і локальні цілі його учасників не збігаються. Особливо гостро конфліктні передумови суспільних взаємодій проявляються в періоди кризових явищ в економіці, що характеризуються спадом ділової активності, посиленням недобросовісної конкуренції. Це зумовлює пошук концепції податкової політики держави, спрямованої на максимальне зниження конфліктних ситуацій із метою збереження стабільності та цілісності суспільства, зменшення соціальної напруги шляхом залучення представників провідних суспільних галузей науки, зокрема:

- правової (щодо вдосконалення чинного податкового законодавства);
- економічної (перегляд структури та кількості податків);
- соціологічної та філософської (зміна соціальних моделей поведінки громадян у сфері оподаткування).

Філософське тлумачення конфліктів є виявом закону єдності та боротьби протилежностей, одного з класичних законів розвитку. Згідно з цим законом будь-яке явище чи ситуація розглядається як єдність протилежних сторін, що взаємовиключають одна одну, долають опір свого антиподу, проте водночас не можуть існувати окремо, обопільно взаємообумовлюються.

Визнання наявності конфліктів у кожній точці суспільного розвитку викликає потребу їх вивчення для підвищення ефективності прогнозування подальшого розвитку шляхом окреслення ймовірних ризиків і загроз, що перешкоджають гармонізації суспільних відносин. Проте характерне для вітчизняної практики оподаткування запровадження правових та адміністративних норм на тлі певного поспіху законодавця в їх окресленні та прийнятті, недостатній чіткості стратегічних і тактичних пріоритетів, відсутності системності у формуванні внутрішньої структури податкового законодавства та багато інших факторів лише сприяють виникненню конфлікту інтересів платників податків та держави в особі фіскальних органів. Критичний стан фіскальних взаємовідносин, на нашу думку, склався з огляду на тенденцію кумулятивного нарощування сукупності причин та наслідків прояву даних недоліків.

Усвідомлення того, як саме виникають конфлікти, має суттєве значення для визначення способів їх розв'язання. Загалом конфлікти, що виникають у суспільстві, можна поділити на три групи, умовно об'єднавши їх у групи А, Б і В, окресливши формули їх розв'язання [1].

Практичне значення застосування формул конфлікту полягає в тому, що вони дозволяють достатньо швидко

У статті розкрито сутність конфлікту інтересів між платником податків та фіскальним органом з визначенням методів попередження, напрямів розв'язання та шляхів протидії. Охарактеризовано групування конфліктів у відповідні групи з окресленням формул їх розв'язання. Запропоновано поділ конфлікту інтересів на відкриту та приховану формули зі встановленням механізмів розгортання та шляхів їх вирішення.

The article reveals the essence of the conflict of interest between the taxpayer and the fiscal authorities with determination of prevention directions and the ways of solving. The article covers the grouping of conflicts in the corresponding groups with the formulas of their solution. It is proposed to divide conflict of interest to open and hidden forms with the establishment of mechanisms and deployment of their solutions.

проводити аналіз багатьох конфліктних ситуацій і знаходити шляхи їх розв'язання. Однак дані формули не можуть бути універсальним засобом оцінки і розв'язання абсолютно всіх конфліктів, а є лише орієнтиром у суперечливому процесі управління конфліктами.

Конфлікти типу А відображають залежність розгортання конфлікту від конфліктогенів, які виступають діями, мотивами поведінки та поведінковими реакціями, наявність або відсутність яких призводять до появи чи загострення конфлікту. Механізми розвитку конфліктів даного типу ґрунтуються на негативному сприйнятті й негативній реакції учасника, стосовно якого виникає конфліктоген. При відсутності регулювання такої реакції вона має тенденцію розвитку за законом ескалації або наростання.

Схематично формулу розв'язання конфлікту даного типу можна відобразити таким чином:

$$КФГ_1 \rightarrow КФГ_2 \rightarrow КФГ_3 \rightarrow КФ, \text{ де} \quad (1)$$

КФГ₁ – перший конфліктоген;
 КФГ₂ – другий конфліктоген як відповідь на перший;
 КФГ₃ – третій конфліктоген як відповідь на другий [1].

При цьому

$$КФГ_2 > КФГ_1, КФГ_3 > КФГ_2 \text{ і т.д.} \quad (2)$$

Кожен наступний конфліктоген є сильнішим, ніж той, на який він відповідає, що є втіленням закону ескалації конфліктогенів.

Конфлікти типу А характеризуються виникненням поза волею учасників, і для їх подолання не слід використовувати конфліктогени як відповідь на попередні конфліктогени. На суспільному рівні вирішення конфліктів даного типу здійснюється за допомогою стабілізації економічної ситуації, побудови чіткого та зрозумілого правового поля, нейтралізації ризиків, загроз та різноманітних передумов появи конфліктів.

Конфлікти другої групи зумовлюються залежністю появи конфлікту (КФ) від появи конфліктної ситуації (КС) та інциденту (І) й відображаються наступним чином:

$$КС + І = КФ. \quad (3)$$

Дана формула вказує на спосіб розв'язання конфліктів типу Б, що полягає у вирішенні конфліктної ситуації в усуненні інциденту. Конфлікти такого типу характеризуються досить великою гостротою, проте їх вирішення є найбільш простим, оскільки зводиться до усунення певного чинника, що спровокував інцидент.

Розв'язання конфліктів типу В, які виникають за формулою

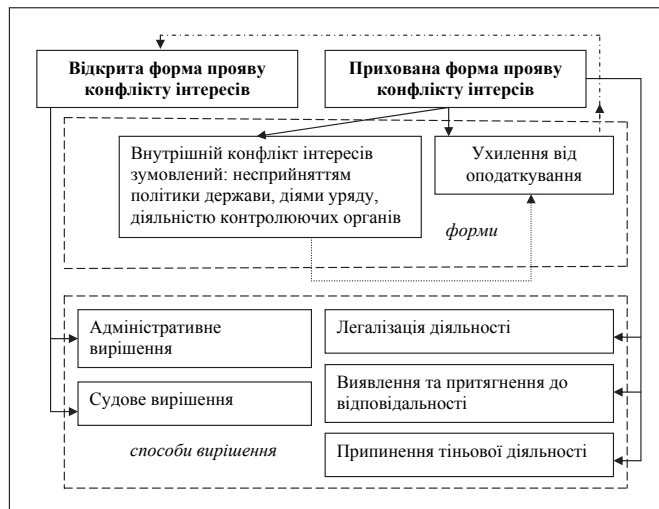
$$КС_1 + КС_2 + \dots + КС_n = КФ, \quad (4)$$

при цьому n₂, зводиться до усунення конфліктних ситуацій, оскільки для конфліктів даного типу саме наростання конфліктних ситуацій призводить до конфлікту. Конфлікти даного типу є найбільш латентні у своєму прояві, і лише виникнення певного інциденту призводить до ескалації ситуації [1].

Однією з головних і найбільш болючих причин виникнення конфлікту між державою і платниками податків є недостатня відпрацьованість та нестабільність податкового законодавства, наявність великої кількості прогалин, які не дозволяють з достатньою точністю визначити законність або незаконність того чи іншого способу мінімізації податків або окремих господарських операцій. Тому часто неврегульованість правового поля штовхає платників на пошук шляхів ухилення від оподаткування шляхом використання різноманітних схем.

Незважаючи на певне теоретичне обґрунтування природи конфлікту інтересів, вважаємо, що цілком правильним є його поділ залежно від типу прояву на дві групи (див. **рис.**).

Рисунок. Прояви конфлікту інтересів



Джерело: складено автором.

Вирішення конфлікту інтересів, який проявляється у відкритій формі, здійснюється шляхом розв'язання:

а) юридичного спору, що вирішується при ініціюванні судових процедур при передачі на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу протиріччя між учасниками податкових правовідносин, пов'язаного з нарахуванням та сплатою податків, з приводу взаємних прав та обов'язків, а також умов їх реалізації, що потребує його вирішення на основі правової оцінки умовних прав сторін та перевірки законності дій учасників податкових правовідносин;

б) податкового спору як переданого на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу суперечності між учасниками податкових правовідносин, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків, з приводу виконання та дотримання встановлених прав та обов'язків, з метою правової оцінки дій як платника податків, так і уповноваженого суб'єкта влади.

У зарубіжній практиці досить поширеним є альтернативне вирішення податкових спорів шляхом податкової медіації, тобто форми позасудового вирішення спорів за допомогою третьої нейтральної, неупередженої сторони – медіатора, з метою пошуку взаємовигідного вирішення конфлікту для його сторін.

Оскільки сторони конфлікту інтересів знаходяться в нерівних умовах, з метою демократизації податкової системи у законодавстві прописуються організаційні та правові гарантії реалізації прав та законних інтересів фіскальозобов'язаних осіб. Відповідно організаційними гарантіями такого захисту виступають спеціальні інститути захисту права (судовий та адміністративний), а правовими – наявність відповідної правової бази для захисту прав та інтересів платників податків.

Крім того, у складі урядів багатьох країн світу створено спеціальні інституції (офіси омбудсмена) для обробки відповідних скарг щодо діяльності урядових структур, у тому числі й фіскальних органів (податковий омбудсмен). Мета функціонування таких структур полягає у здійсненні функцій контролю за дотриманням законних прав громадян і інтересів платників податків щодо питань законодавчого та нормативно-правового забезпечення процесів оподаткування, адміністрування податків та податкових платежів, розгляд скарг щодо дій або бездіяльності структурних підрозділів фіскальних органів. Перелік та специфіка здійснюваних функцій, правова ідентифікація повноважень податкового омбудсмена (як і назва) є індивідуальними для кожної країни (див. **табл. 1**).

Формалізоване розв'язання конфлікту інтересів із дотриманням прав зацікавлених осіб щодо збалансування державних та приватних інтересів має ряд переваг, оскільки відбувається:

- захист та відновлення порушеного (оспорюваного) права, попередження його порушення в майбутньому та

Таблиця 1. Особливості функціонування суспільних інституцій щодо нагляду за процесами оподаткування [2]

Країна	Назва структури
Австралія	Омбудсмен і генеральний інспектор з оподаткування
Австрія	Податковий омбудсервіс
Бельгія	Податковий медіатор
Бразилія	Публічний омбудсмен
Болгарія	Національний омбудсмен
Чеська Республіка	Публічний правозахисник-омбудсмен
Данія	Громадський представник
Фінляндія	Парламентський омбудсмен
Франція	Медіатор
Греція	Омбудсмен /Генеральний інспектор публічного адміністрування
Угорщина	Комісар з дотримання фундаментальних прав
Італія, Пд. Африка	Податковий омбудсмен
Японія	Підтримувач податкоплатників
Корея	Адвокат податкоплатників
Мексика	Продекон (Офіс адвокатів податкоплатників)
Ісландія, Люксембург, Норвегія, Португалія, Кіпр, Індія	Омбудсмен
Іспанія	Консул податкоплатників
Великобританія	Офіс арбітрів
США	Адвокатський сервіс податкоплатників
Колумбія	Адвокат податкоплатників
Канада, Ірландія, Гонконг, Мальта	Офіс омбудсмена

недопущення певних дій або примус щодо реалізації відповідних обов'язків;

- вирішення юридичного конфлікту, що виникає між фіскальним органом та платником податків з приводу реалізації прав та виконання обов'язків;
- забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізація правового регулювання;
- розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства.

Щодо прихованої форми конфлікту інтересів, то вона, як правило, може реалізуватися у вигляді внутрішньоособистісного конфлікту, який, зумовлюючись «соціально-психологічною» позицією платника податків, фіксується на рівні емоцій, проявів поведінки, однак не здійснюється у кінцевому її вираженні – безпосередньо в ухиленні від оподаткування. Навіть коли обставини життя, зростання кумулятивного впливу факторів можуть мотивувати до втілення емоційних скеровувань на практиці, перешкодою їх здійснення стають рівень освіти, суспільне становище, моральні принципи громадянина. Тому ухилення від оподаткування як явище хоч і присутнє у провідних демократичних, економічно розвинених державах, проте його рівень є значно нижчим порівняно з країнами, що перебувають на етапі трансформаційних перетворень.

Загалом до чинників і передумов появи конфлікту інтересів слід віднести такі:

- фрагментарність інституційного середовища, незавершеність формування ринкового середовища, його ринкових механізмів впливу;
- незадовільність реалізації демократичних та ринкових перетворень;
- неузгодженість реалізації податкової політики держави щодо цілей та засобів;
- низька ефективність реалізації заходів держави щодо протидії тінізації економіки на тлі значних обсягів державної корупції;
- несприятливий підприємницький клімат в Україні;
- незбалансованість та часткова неузгодженість правового поля (як законодавства в цілому, так і з питань оподаткування зокрема);
- неефективність принципів управління державною власністю й захисту прав власників;

- недоліки планування та прогнозування бюджетних показників;
- надмірна фіскальна орієнтація податкової системи;
- деформації структури зайнятості [3, с. 280].

Досить часто прихована форма конфлікту зумовлена небажанням повної або часткової сплати податку, що призводить до правопорушень як прояву особливостей позиції, властивостей особистості, пов'язаних із деформацією суспільних потреб, інтересів, ціннісних орієнтацій розвитку. У взаємозв'язку з особливостями економічного, політичного середовища, в якому функціонує особистість чи фірма, ці особливості визначають мотиви і мотивацію правопорушень, вибір і реалізацію їх цілей і способів [4, с. 40].

Оскільки податок є платою за суспільні блага, надані державою, то будь-яка аргументація платника податку на користь уникнення від оподаткування не звільняє інших громадян від сплати частини власних доходів за блага, що надаються всім громадянам для суспільного споживання, в тому числі й тим, що уникають їх сплати.

У цілому опір виконанню податкового обов'язку може мати:

- 1) радикальний характер бунту – реалізація різноманітних форм ухилення від оподаткування;
- 2) пасивний характер мовчазного опору – «психологія анти-суспільної інерції».

Остання модель реалізації поведінки платників податків була типовою у 2010-2011 роках, що зумовлювалось ухваленням Податкового кодексу. За цей період кількість зареєстрованих підприємців була меншою від показника кількості ліквідованих одиниць. За даними Державної податкової служби, реєстрацію пройшло 176 тисяч фізичних осіб-підприємців, а було ліквідовано 245 тисяч. Тобто 69 тисяч громадян вирішили більше не займатися підприємництвом, не створювати робочі місця і не відраховувати до бюджету податки або просто перейшли в тінь. Збитки від цієї невтішної динаміки як на рівні держави, так і на рівні підприємницького прошарку так і не були оцінені, і ніхто не був притягнений до відповідальності за неефективне управлінське рішення чи відсутність спроб забезпечення функціонування цих суб'єктів підприємницької діяльності.

Розрізняють кілька способів ухилення від оподаткування та способів їх реалізації, зокрема:

- неумисні правопорушення й помилки, які виникають унаслідок складності чинного законодавства, частой зміни податкових норм, необізнаності платників із причини недостатнього інформування та роз'яснення податковими органами тощо;
- нелегальна діяльність з виробництва товарів та надання послуг, тобто «тіньова економіка»;
- приховування об'єктів оподаткування в межах легальної діяльності;
- фальсифікація обліку;
- маскування дійсних ситуацій іншими фіктивними юридичними ситуаціями.

За вчинення різних видів правопорушень згідно з нормами вітчизняного законодавства передбачена адміністративна, фінансова та кримінальна відповідальність. **Табл. 2** демонструє види найбільш тяжких податкових злочинів та результати досудових розслідувань функціональними підрозділами Державної фіскальної служби України за I-II квартали 2014 року.

Як видно з табл. 2, найбільшу питому вагу мають злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), як щодо показника спрямування кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом, так і щодо кількості закритих кримінальних справ.

Економічна привабливість тіньової економіки полягає в тому, що найчастіше вона є високодохідною сферою діяльності, норма прибутку якої компенсує окремим громадянам або групі людей матеріальні витрати та моральні збитки від ризиків її здійснення. Вона перебуває поза межами доступу держави, не враховується офіційною статистикою, внаслідок чого її обсяги не включаються у ВВП і не оподатковуються.

Таблиця 2. Кримінальні провадження, в яких закінчено досудове розслідування станом на 1.07. 2014 [5]

Показник	Направлено кримінальних проваджень до суду з обвинувальним актом		Направлено клопотань до суду для звільнення від кримінальної відповідальності		Закрито кримінальних проваджень, усього
	всього	стосовно якої кількості осіб	всього	стосовно якої кількості осіб	
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204)	109	118	3	3	164
Фіктивне підприємництво (ст. 205)	93	96	20	20	20
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст.209)	14	14			26
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212)	118	120	170	173	1274
Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст.212-1)	1	11	38	38	26
Доведення до банкрутства (ст. 2190)	1	1			22
Інші кримінальні правопорушення	45	52	10	10	36
Всього	391	412	241	244	1568

Проте, на думку західних теоретиків, тіньовий сектор економіки в Україні має більш високий рівень, порівняно з оцінками вітчизняних вчених та аналітиків, що дає підстави оцінювати Україну як країну з критичним рівнем тіньової економіки та корупції. У таких умовах ускладнюється державне регулювання суспільно-політичними і соціально-економічними процесами.

Зокрема, лише використання офшорних схем ведення бізнесу, за даними Міністерства доходів і зборів, призводило щорічно до втрат державного бюджету в розмірі близько 100 млрд гривень, в результаті чого держбюджет недоотримував 20-25 млрд грн [5].

Ще одним різновидом ухилення від оподаткування, що впродовж останніх років набув загрозливих масштабів, є використання пільгових режимів оподаткування. Найбільш масштабні обсяги втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування спостерігаються щодо таких видів податків, як податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та плата за землю.

Наявність великої кількості різноманітних конфліктів у сфері оподаткування значно активізує систему пошуку механізмів, засобів, за допомогою яких можна якщо не ліквідувати їх, то ввести у цивілізовані межі та надати їх вирішенню конструктивного характеру. Загалом гострота соціального конфлікту й оперативність його врегулювання залежать від типу соціальної структури суспільства, рівня його організації, ступеня відкритості. Найбільш адекватною формою суспільства є демократичне, відкрите, мобільне суспільство, в розрізі якого розгортання й протікання конфлікту гранично формалізоване [6, с. 16]. Безумовно, дієві норми податкового законодавства, що визначають правила поведінки суб'єктів оподаткування, виконують ключову роль у суспільстві, відкривають можливості для пошуку таких способів подолання конфліктних ситуацій, які враховують інтереси всіх сторін та сприяють реалізації дієвих та ефективних фіскальних технологій.

Проте ніщо не є таким точним індикатором стану розвитку державних формацій та держави загалом, як історично визначений рівень прогресу суспільства, творчих сил і здібностей людини, виражений у типах і формах організації життя й діяльності, їх відносинах та створюваних ними суспільних цінностях.

Трансформаційні зміни, що відбуваються в суспільстві, не залишають осторонь жодної сфери суспільного життя, оскільки нівелюють чи актуалізують існуючі стандарти поведінки та співпраці, особливо загострюючи взаємини між державою і громадянами, в тому числі і у сфері оподаткування.

Минулі роки трансформаційних змін дали змогу усвідомити, що подальша робота фіскальних органів, яка ґрунтувалася лише на жорстких адміністративних методах, не призводить до ефективного наповнення бюджету та є неефективною без гармонізації стосунків платників податків і фіскальних інституцій. Тому з метою зменшення масштабів ухилення від податків та розгортання конфлікту інтересів між учасниками фіскальних взаємодій необхідно реформувати податкове законодавство на потреби забезпечення його прозорості та знешкодження податкової дискримінації, підвищити ймовірність виявлення фактів ухилення і гармонізувати стосунки, ґрунтуючись на базових стандартах податкової культури.

ЛІТЕРАТУРА

1. Шейнов В. П. Конфликты в нашей жизни и их разрешение. – Минск, 1996.
2. Tax Administration 2013. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd-ilibrary.org/>.
3. Тишук Т. А. Тінізація економіки України у контексті кризових тенденцій / Т. А. Тишук, О. В. Іванов // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 279–291.
4. Безгубенко О.Ю. Податкове мислення та форми девіантної поведінки податкоплатників / О.Ю. Безгубенко // Фінанси України. – №9. – 2002. – С. 35–41.
5. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/>.
6. Савицька О. Норми права в системі чинників регулювання соціальних конфліктів / О. Савицька // Право України. – 2001. – №10. – С. 13.



Український журнал
«ЕКОНОМІСТ»
з 2011 року представлений
у міжнародній економічній
наукометричній базі RePEc.
У зв'язку з розширенням
розміщення публікацій
в RePEc з 2013 року

змінюються вимоги
до змісту статей.
Уважно слідкуйте
за інформацією
в наступних
номерах журналу
і на сайті
<http://ua-ekonomist.com>