18. Украинское Антирейдерское Движение. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.zahvat.net

19. Дічек О. Рейдерство в Україні: реалії ринкової економіки або економічний тероризм? // Український союз промисловців та підприємців [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.uspp.org.ua/interview/30.reyderstvo–v–ukraini–realii–rinkovoi–ekonomiki–abo–ekonomichniy–terorizm.htm

20. Посол: компаніям з США складно працювати в Україні через рейдерство [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua/news/2013/03/15/366031/

21. Офіційний веб–сайт Державної служби статистики України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/

22. Юзюк О.В. Рейдерство в Україні: причини, наслідки та шляхи подолання / О.В. Юзюк, М.В. Батин [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=14664

23. Кримінальний кодекс України [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341–14

24. Соловій Я.І. Проблеми кваліфікації діянь, пов'язаних із захопленням підприємств (рейдерства) / Я.І. Соловій [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.cic–wsc.org.

25. Сіверська Л.Б. Рейдерство як метод об'єднання банків в умовах ринку / Сіверська Л.Б. // Ефективна економіка [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka. com.ua/index.php?operation=1&iid=1333.

26. Іноземні інвестори бояться рейдерства в Україні [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zaxid.net/home/showSingleNews.do?inozemni_investori_boyatsya_reyderstva_v_ukrayini_

27. ЄС побачив, як розквітає рейдерство в Україні [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://news.ub.ua/25491–es–pobachiv–yak–rozkvitae–reyderstvo–v–ukrayini–za–pravlinnya–yanukovicha.html

28. Експерти: Корупція та рейдерство стоять на шляху розвитку бізнесу в Україні [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://ibud.ua/ru/novost/eksperti–koruptsiya–ta–reyderstvo–stoyat–na–shlyakhu–rozvitku–biznesu–v–ukrayyni–12555.

Р.Є. ВОЛОЩУК,
аспірант, Академія фінансового управління

До питання формування поведінкової термінології в адмініструванні податків

У статті розглядаються термінологічні аспекти поведінки платників при сплаті податків. Проаналізовано доцільність використання поняття «добровільна сплата податків» та її взаємозв'язок з адмініструванням податків. Запропоновано вживання поняття «законослухняна сплата податків».

Ключові слова: *податки, добровільний, добровільна сплата податків, обов'язок, примус, законослухняна сплата податків, адміністрування податків.*

В статье рассматриваются терминологические аспекты поведения плательщиков при уплате налогов. Проанализированы целесообразность использования понятия «добровольная уплата налогов» и ее взаимосвязь с администрированием налогов. Предложено употребление понятия «законопослушная уплата налогов».

Ключевые слова: *налоги, добровольный, добровольная уплата налогов, долг, принуждение, законопослушная уплата налогов, администрирование налогов.*

In the article the terminological aspects of behavior of payers at payment of taxes are considered. Expediency of use of the concept «voluntary payment of taxes» and its interrelation with administration of taxes are analyzed. The use of the concept «law–abiding payment of taxes» is offered.

Keywords: *taxes, voluntary, voluntary payment of taxes, debt, enforcement, law–abiding payment of taxes, administration of taxes.*

Постановка проблеми. Зміни, що відбуваються в Україні останні декілька років, знайшли своє відображення і в сфері адміністрування податків. Передовсім це стосується проголошення нової для України ідеї щодо формування на партнерській основі системи податкових відносин. Однак будь–яка фінансова практика демонструє вищий рівень ефективності за умови термінологічної впорядкованості, що дозволяє досягти розуміння процесів усіма учасниками та на якісному рівні організувати відповідні їх стосунки. У вітчизняному адмініструванні податків у зазначеному контексті є чимало проблем. Одна з них – питання «добровільної» сплати податків.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Теоретичним та практичним розробкам, які так чи інакше стосуються адміністрування податків, присвячено вже чимало праць вітчизняних науковців, серед яких можна виділити роботи В.Л. Андрущенка, А.І. Крисоватого, В.М. Мельника та ін. Однак теоретичне осмислення понятійного апарату сфери адміністрування податків потребує поглиблення. Зокрема, це стосується часто вживаного останнім часом поняття «добровільна сплата податків», враховуючи його прояв у практичній діяльності суб'єктів оподаткування.

Мета статті. В даній роботі ми ставимо за мету теоретичний аналіз понять «добровільна сплата податків», «законослухняна сплата податків» та їх взаємозв'язку з адмініструванням податків.

Виклад основного матеріалу. Сумлінне дотримання вимог податкового законодавства платниками податків, з

 © Р.Є. ВОЛОЩУК, 2013

одного боку, дозволяє державі вчасно отримувати необхідні фінансові ресурси для виконання покладених на неї функцій, а з іншого – вчасно отримувати населенню послуги, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Крім того, зростання обсягу податкових надходжень, що сплачуються платниками податків вчасно і добросовісно, в їхній загальній сумі дає можливість зменшити витрати на адміністрування податків. Саме тому важливо поширювати в практиці оподаткування принцип «добровільної» сплати податків і зборів.

Останнім часом у виступах та публікаціях науковців і практиків досить вживаним стало словосполучення «добровільна сплата податків». Вважається, що формування відносин держави з фізичними та юридичними особами з приводу сплати податків має відбуватися на добровільній основі. Іншими словами, основною ознакою податкових відносин, що мають формуватися на нових засадах, є добровільність дії платників щодо сплати податків. Разом із тим постають логічні запитання:

– які дії, пов'язані зі сплатою податків платниками, є добровільними?

– чи всі дії щодо своєчасної та повної сплати податків можна вважати добровільними?

– як визначити частку добровільно сплачених податків у загальному обсязі податкових надходжень до бюджетів держави?

Для того щоб відповісти на поставлені запитання, спершу слід звернутися до аналізу терміна «добровільний». Етимологічно дане поняття походить від слів «добро» та «вільний» або «воля». Останнє має досить багато трактувань. Так, під волею розуміють: одну «з функцій людської психіки, яка полягає насамперед у владі над собою, керування своїми діями й свідомому регулюванні своєї поведінки»; «бажання, хотіння»; «право розпоряджатись на свій розсуд»; «відсутність обмежень» [1, с. 202]. Нагадаємо, що в давнину під словами «давати волю» розуміли зняття обмежень у певних діях, надання права вільно приймати рішення та розпоряджатися своєю особистістю і власністю.

З філософського погляду воля – це «свідома цілеспрямованість людини на виконання тих чи інших дій» [2, с. 73], при цьому в ході таких дій «підтверджується деяка цінність, визнана такою, або завдяки чому прагнуть до неї» [3, с. 75]. Іншими словами, через волю людина свідомо та цілеспрямовано регулює свою діяльність.

Воля передбачає вільний, незалежний від зовнішніх факторів вибір серед певного набору мотивів, в основі яких знаходяться бажання, потреби, інтереси, життєвий досвід, знання та ін. суб'єкту волі. Проте розуміння волі лише як акту бажання звужує це поняття, оскільки бажання можуть бути різними, а воля має бути спрямована на вибір правильного рішення по відношенню до об'єктивного світу.

Щодо іншої складової поняття «добровільний» – слово «добро», то зазначимо лише, що воно як етична категорія відображає позитивну сукупність суспільно визнаних умов життя, моральних цінностей, дій, принципів та норм поведінки [4, с. 27].

Таким чином, «добра воля» означатиме право на вільний вибір у вчиненні або не вчиненні певних дій суб'єкта вибору в залежності від суспільно визнаних моральних цінностей; усвідомлений прояв бажання індивідуума незалежно від впливу зовнішніх факторів, спрямований на певну дію.

У свій час І. Кант зазначав: «Ніде в світі, та й ніде поза ним, неможливо мислити нічого іншого, що могло б вважатися добрим без обмеження, крім тільки доброї волі. ... Добра воля добра не завдяки тому, що вона приводить в дію або виконує, не в силу своєї придатності до досягнення якої–небудь мети, а тільки завдяки волінню, тобто сама по собі» [5, с. 229–230]. Іншими словами, філософ під доброю волею розумів чисту волю вільну від будь–яких впливів, не беручи до уваги будь–якої користі.

У сучасних словниках під поняттям «добровільний» розуміють «здійснюваний з власної волі, без насилля, примусу» [6, с. 107]. Тобто при прийнятті певних рішень та здійсненні дій суб'єкт волі не має бути примушений до них.

Отже, поведінка є добровільною, коли суб'єкт вільний у прийнятті тих чи інших рішень без явного зовнішнього впливу. Перекладаючи викладене на практику оподаткування, маємо розуміти під «добровільною сплатою податків» усвідомлений, за власним бажанням вибір щодо сплати податків. Проте практична реальність та наукова об'єктивність потребує роз'яснення деяких аспектів процесу оподаткування. Головним чином це стосується суперечливої природи оподаткування, що й відзначається на формуванні податкових відносин і в кінцевому підсумку на характері сплати податків.

На всіх етапах розвитку суспільства визначальним при формуванні податкових відносин завжди були інтереси учасників процесу оподаткування. При цьому всі платники без виключень зацікавлені в якомога меншій сумі податків, належних до сплати. Своєю чергою, держава прагне отримати щонайбільше надходжень від податків для фінансування покладених на неї функцій. Вітчизняні дослідники А.І. Крисоватий та В.А. Валігура в суперечливості оподаткування також вбачають інтереси суспільства в цілому, що «зацікавлене отримати якомога більше суспільних благ, фінансованих за рахунок оподаткування» [7, с. 30]. Таким чином, у протистоянні інтересів учасників процесу оподаткування і полягає суперечлива природа останнього.

Отже, з одного боку, ми маємо платників, які не мають великого бажання сплачувати податки, принаймні поки вигоди від отриманих суспільних благ не врівноважать втрачені можливості від суми сплачених податків. Вітчизняний дослідник І.М. Таранов зазначає, що небажання сплачувати податки притаманно світовому суспільству в цілому, а не лише певному народу, а тому втеча від податків не є певною національною особливістю [8, с. 90]. При цьому слід визнати, що різними є масштаби уникнення оподаткування. Останнє, на нашу думку, має національні відмінності і значною мірою залежить

від якості державної діяльності. Французький спеціаліст з оподаткування М. Леруа, досліджуючи логіку міркувань податкоплатників, зазначав із цього приводу: «...індивід раціональний у своєму протистоянні податкам, адже мислить наступним чином: держава відповідальна за моє економічне становище, тому податок – засіб фінансування держави, звідси слідує, що я маю право не сплачувати податок, якщо моє особисте становище нестабільне». [9, с. 48]. І хоч сам Леруа вважав такий висновок індивіда неточним по відношенню до держави, породженим помилковою логікою розуміння платником причин свого стану, тим не менш охарактеризоване психологічне сприйняття також має місце і накладає певний відбиток на якісний стан зобов'язальних фінансових стосунків між публічним союзом та його підданцями.

З іншого боку, держава потребує формування централізованого фонду грошових коштів з метою подальшого фінансування суспільних благ та утримання самої себе. Здійснюється це в основному за рахунок податків та інших податкових платежів, які держава встановлює на законодавчій основі. Зокрема, в Україні ст. 67 Конституції встановлює, що всі громадяни зобов'язані сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [10]. Тому добровільність участі громадян в процесі оподаткування апріорі неможлива, оскільки їм не пропонується участь у формуванні централізованих фондів грошових коштів, а ставиться в обов'язок. Останнє ґрунтується на тому, що по відношенню до окремої особистості безмежна свобода відсутня [5, с. 123]. При цьому власне бажання платників щодо сплати податків відходить на другий план перед суспільними потребами. Крім того, важливо розуміти, в якій площині розглядається обов'язок щодо сплати податків. Адже обов'язок може бути взятим на себе добровільно, за власним бажанням, як, наприклад, при договірних відносинах. Однак такі відносини не характерні для оподаткування, оскільки ніякого договору між державою та платниками не укладається. Так званий «фіскальний договір» існує лише в теорії і є не більш ніж ідеологічним вимислом, певною абстракцією, що не має нічого спільного з практикою справляння. Встановлені законом податки мають зобов'язуючий характер і навіть не завжди позитивно сприймаються платниками.

У цьому контексті слід зазначити, що ще в першій половині XX століття український вчений М.І. Мітіліно вказував на відсутність доброї волі в податках саме через їх обов'язковість [11, с. 110]. Проте сучасний науковець В.Л. Андрущенко переконаний в дещо іншому. На його думку, в сучасності в демократичному суспільстві процес справляння податків не має примусового характеру, оскільки в практиці оподаткування відсутні такі «форми примусу як погрози, шантаж, тілесні покарання, психологічне примушення» [12, с. 25]. Ми погоджуємося з вченим в тому, що в розумінні прямого насильства податки не справляються. Однак примус за своїм змістом являє собою «форму поведінки, що змушує діяти всупереч своїм бажанням чи інтересам» [13, с. 18]. А це не обов'язково здійснюється через пряме зовнішнє втручання. У випадку з оподаткуванням маємо дві форми примусу:

– примус пасивного характеру через впровадження зобов'язуючої законодавчої норми та встановлення механізму відповідальності (останній і має суттєве значення при прийнятті рішень щодо сплати податків навіть мимо волі платника);

– примус, що тягне за собою активні дії, тобто пряме втручання державних органів влади в рішення та дії платника податків (прикладом слугує примусове стягнення податкового боргу через реалізацію майна боржника).

Не можемо також погодитися і з тим, що окремі з названих вище форм примусу, зокрема психологічний вплив на платників, не притаманні сучасному адмініструванню податків. І Україна тут не тільки не виняток, а навіть дії її фіскалів інколи перебувають на межі із шантажем (маємо на увазі змушення до сплати не існуючих зобов'язань та завчасні визначення результатів перевірок – ще до початку контролюючих дій).

В.Л. Андрущенко наводить думку, що податки є продуктом досягнутого в результаті переговірного та електорального процесів компромісу між інтересами індивідуальними і суспільними. За його переконанням, податки є результатом «волевиявлення громадян, які через своїх представників у парламентах запроваджують податки, визначають, їх базу, величину, способи справляння, термін дії та міру відповідальності за несплату. ... Так чи інакше суспільство співіснує й співробітничає з державою» [12, с. 14]. З погляду теорії, і зокрема концепції фіскального договору, наведене начебто беззаперечне. Але це, на нашу думку, скоріше ідеальна модель, характерна для ідеального суспільства, вільного від корупції, егоїстичних спонукань можновладців, тощо, суспільства, де кожна зібрана через оподаткування копійка приносить максимальну суспільну користь без марнотратства. Нажаль від цього не вільні навіть західноєвропейські країни, які слугують нам прикладом. Більше того, повертаючись до досліджень самого ж В.Л. Андрущенка, слід звернути увагу, що податки вчений паралельно вважає «найбільш регулярним й обтяжливим з усіх накладених державою обмежень, що впливає на економічну поведінку людей, їх особистий добробут» [12, с. 21]. То чи при цьому поняття «добровільність сплати податків» не нівелюється саме по собі? Такий сумнів висловив ще у 2006 році В.М. Мельник, зазначивши наступне: «Називати сплату податків добровільною – те ж саме, що назвати армію добровольницькою у випадку, коли солдати призвані до неї згідно закону про загальний військовий обов'язок» [14].

Отже, зважаючи на зазначене, можна зробити висновок, що підпорядкування сплати податків загальній необхідності не дає можливості розглядати її повною мірою як добровільне явище. Наявність обов'язкового характеру сплати податків та настання відповідальності за несплату ставить під сумнів обґрунтованість застосування терміну «добровільність». Тут навіть важко говорити про усвідомлену дію за

власним бажанням, внутрішнім переконанням щодо фінансування суспільно значимих потреб шляхом сплати податків до бюджетів всіх рівнів без будь–якого зовнішнього впливу. Можна було б повністю вважати сплату податків добровільною за умови формування централізованого фонду грошових коштів на основі внесення сум за принципом: хто скільки може і хоче, той стільки і дає. Але в такому випадку втрачається зміст податку як обов'язкового платежу.

Ми не заперечуємо існування певних індивідуальних проявів добровільності при сплаті податків. Адже не виключено свідоме розуміння окремо взятими платниками необхідності фінансування суспільних потреб та сумлінне виконання своїх обов'язків за власним бажанням та внутрішнім переконанням, не зважаючи на механізм відповідальності як карального засобу. Але, оцінюючи суспільні явища в цілому, слід визнати, що це більш теоретичне поняття, ніж практичне, оскільки добровільність у діях платників виявити досить проблематично. Крім того, у більшості випадків просто невідомо, що саме спонукає платників до сплати податків – свідоме розуміння необхідності приймати участь у фінансуванні суспільних потреб, чи небажання йти на конфлікт з державними органами влади, а в деяких випадках і навіть страх перед відповідальністю за невиконання податкових зобов'язань.

Ми вважаємо, що не можна зі стовідсотковою впевненістю кваліфікувати вчасну та повну сплату податків як добровільну, оскільки платник може здійснювати таку сплату далеко не з моральних спонукань, а із зовсім інших міркувань, наприклад, з небажання бути оштрафованим (як мінімум).

Висновки

Таким чином, із викладеного слідує, що в понятійному апараті оподаткування термін «добровільність» при сплаті податків можна вживати суто умовно. На нашу думку, найбільш правильним було б вживання поняття не «добровільна сплата податків», а «свідома» (як вимушене усвідомлення обов'язку), «сумлінна» або найточніше – «законослухняна сплата податків», що найкраще відображає зовнішній прояв дій платників, пов'язаних зі сплатою податків. При цьому під законослухняною сплатою податків ми розуміємо свідоме виконання податкових обов'язків щодо нарахування та перерахування відповідних сум податків до бюджетів всіх рівнів своєчасно та в повному обсязі і без порушень вимог податкового законодавства.

Визначення поняття «законослухняної сплати податків» безпосередньо має значення для адміністрування податків, зокрема при його організації. Від того, на скільки високим є рівень законослухняної сплати, залежатимуть і заходи щодо забезпечення справляння податків, а разом з тим і витрати на них. Своєю чергою, законослухняність платників значною мірою залежить від якості роботи податкових органів. Прикладом може слугувати вплив на свідомість громадян масово–роз'яснювальної та консультативної роботи адміністраторів податків. Отже, зв'язок законослухняної сплати податків та адміністрування податків є взаємним. Враховуючи ж зазначене, важливо правильно визначати рівень законослухняної сплати податків, що потребує поглиблених аналітичних пошуків.

Список використаних джерел

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.

2. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. – 5–е изд.. – М.: Политиздат, 1987. – 590 с.

3. Философский энциклопедический словарь / За ред. Е. Губского, Г. Кораблевой, В. Лутченко. – М.: ИНФРА–М, 1998. – 576 с.

4. Философская энциклопедия / Гл. ред. Ф.В. Константинов. – М.: «Советская энциклопедия», 1962. – Т. 2. – 576 с.

5. Кант И. Лекции по этике: Пер с нем. / Общ. ред., сост. и вступ. ст. А.А. Гусейнова. – М.: Республика, 2000. – 431 с.

6. Івченко А. Тлумачний словник української мови / А. Івченко. – Харків: «Фоліо», 2002. – 541 с.

7. Крисоватий А.І., Валігура В.А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: Монографія / А.І. Крисоватий, В.А. Валігура. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

8. Таранов І.М. Організаційні аспекти міждержавної податкової гармонізації / І.М. Таранов // Вісник Технічного університету Поділля. – 2004. – Ч. 2, Т. 1: Економічні науки. – №1. – С. 86–91.

9. Леруа М. Социология налога: пер. с фр. / М. Леруа. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 96 с.

10. Конституція України від 28.06.1996 №254к/96–ВР [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/

11. Мітіліно М.І. Основи фінансової науки. – К.: Держвидав України, 1929. – 396 с.

12. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн: Навч. посіб. / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – 300 с.

13. Словник соціологічних та політологічних термінів / За заг. ред. В.І. Астахової, В.І. Даниленка, А.І. Панова. – К.: Вища шкода, 1993. – 142 с.

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