

ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ ЯК ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ ПРАВОВОГО ІНСТИТУТУ

Наукові праці МАУП, 2013, вип. 1(36), с. 53–59

Розглядаються правові механізми становлення державної податкової служби України як правового інституту.

У науковій літературі інститут (від лат. *Institutum* – устрій, організація, установлення, установа) визначається як форма організації та регулювання суспільних відносин і діяльності людини з властивими цій формі метою, функціями та засобами впливу на життя суспільства або окремих його частин; найзагальніший елемент соціальної структури [1, 696].

Під інституціоналізацією розуміється процес організації та регулювання суспільного життя, впорядкування, формалізації та стандартизації суспільних зв'язків і відносин [2, 70].

Інституціоналізм як один із напрямів державознавства та правознавства ХХ ст., пишуть автори “Словника іноземних мов”, розглядає “інституцію” (сім'ю, освіту, науку, державу тощо) як основу проблем, що постають у процесі функціонування суспільства, держави та права [3, 285].

Як доводить російський учений Г. С. Кирдіна, інституціоналізація соціальних зв'язків досягається засобами: а) регламентації, тобто становленням механізмів регуляції достатньо жорсткого характеру, що забезпечує регулярність, передбачуваність і надійність соціальної комунікації її агентів; б) диференціації та структурування функцій, прав і обов'язків; в) безособовості вимог, що обумовлюється визначеністю та однаковістю застосування морально-етичних та правових норм, єдністю прав і обов'язків, раціональ-

ною формою поведінки; г) розподілу праці та професіоналізації виконання функцій [4, 24].

Особливістю функціонування інститутів можна вважати, по-перше, їх соціальний характер, адже їх вплив поширюється, як правило, на великі групи людей – класи, соціальні верстви, населення в цілому, а також окремих індивідів, що дає підстави їх характеризувати як соціальні формування, які діють за певними правилами, нормами і стандартами; контроль за їх діяльністю, що забезпечує передбачуваність їх впливу і характеру поведінки суб'єкта цього впливу. Значення може стосуватися як життєдіяльності держави в цілому, так і окремих суспільних сфер, галузей суспільних відносин.

По-друге, соціальний характер діяльності інститутів полягає в їх структурованості, організаційній системі зв'язків відповідно до домінуючих суспільних інтересів, що знаходить своє відображення в елементному складі, системі зв'язків між елементами, їх підпорядкованості меті та завданням, що обумовлює, з одного боку, їх життєздатність, а з другого – значущість, необхідність для суспільства.

По-третє, діяльність інститутів має враховувати особливості інтересів різних соціальних груп в їхній підпорядкованості завданням формування правової держави і громадянського суспільства, що знаходить своє втілення передусім у частині формування середнього класу як визначальної складової ринкової економіки, демократичної держави.

По-четверте, функціонування інститутів постає як сукупність ролей і функцій, що виконуються ними відповідно до чинних нормативно-правових актів, соціальних норм і традицій, які склалися історично, тощо. Відповідно, їхня діяльність не може не сприяти забезпеченню як індивідуальних, так і колективних потреб різних суб'єктів соціальної дії, які сукупно уособлюють суспільство чи його сфери, окремі сегменти як його складові.

Таким чином, інститут постає комплексом “організацій, установ, індивідів, що володіють певними засобами, ресурсами і виконують конкретні правові, соціальні, політичні функції (держава, суд, політичні партії), є способом “організації політичної, економічної, соціальної, правової та іншої діяльності людей через чіткий поділ функцій”. Звідси можна стверджувати, що інститут може бути визначений як “комплекс норм, що регулюють соціально-правові відносини” відповідно до чинної “системи правил і норм, контролю за їх виконанням” [1, 696].

Становлення інституціонального підходу в історії історико-правової науки, вивченні особливостей функціонування суспільства, його окремих сфер, життєдіяльності людини пов'язано з іменами видатних мислителів, зокрема, О. Контом, Г. Спенсером, Е. Дюркгеймом, М. Вебером, Т. Вебленом, Т. Парсонсом, Я. Щепанським та ін.

О. Конт розглядав основні соціальні інститути, передусім сім'ю, державу, релігію, як засоби забезпечення процесів соціальної інтеграції, виконання покладених на суспільство функцій. Основу для такого твердження О. Конт вбачав у тому, що інститути, вірування і моральні цінності суспільства, будучи взаємопов'язаними, допоможуть пояснити будь-яке соціальне явище в його системному зв'язку з іншими подіями, фактами чи процесами відповідно до закономірностей розвитку суспільства. Як відомо, запропонований ним інституційний підхід до з'ясування сутності соціальних явищ, системи зв'язків та відносин обумовлювався специфікою позитивного методу як механізму забезпечення солідарності, суспільної злагоди. “Для нової філософії, — писав він, — порядок завжди

складає умову прогресу і, навпаки, прогрес є необхідною метою порядку” [5, 44].

Інституціональний підхід до вивчення суспільства, його окремих структурних компонентів отримав розвиток у працях американського вченого Г. Спенсера, який, власне, вперше запропонував термін “соціальний інститут”, пов'язуючи його соціальну необхідність із завданнями нормативної протидії ускладненню структур суспільства та боротьби за виживання. Будь-який соціальний інститут формується, на його думку, як стійка структура соціальної дії, що виконує певні, наперед визначені функції — регулятивну, продуктивну (виробничу) та розподільчу. Відповідно, соціальні інститути він класифікує на інститути спорідненості (шлюб та сім'я), економічні (розподільчі) та регулюючі — релігія, політичні організації [6, 56].

У працях одного із засновників американської школи інституціоналізму Т. Веблена суспільство розглядається як сукупність інститутів, які задовольняють потреби людей та є результатом їхньої діяльності. Становлення нових інститутів учений безпосередньо пов'язує зі зміною загальноприйнятих зразків поведінки та навичок мислення, а розвиток суспільства розглядав як процес природного відбору соціальних інститутів. [1, 696].

П. Бергер призначення інститутів вбачав у забезпеченні процедур упорядкування поведінки людей та спонуканні до суспільно значущих дій [7, 84].

Дослідження функціональної значущості соціальних інститутів як засобів самореалізації особистості, формування механізмів солідарності за умов ринкового розподілу праці, діяльності корпорацій як професійних організацій пов'язується з іменем французького вченого Е. Дюркгейма. Саме корпорації, що включають роботодавців і робітників, спроможні постати школою дисципліни, структурою з належним престижем і владою.

Німецький дослідник М. Вебер, вивчаючи функціональні можливості соціальних інститутів, порівнював їх призначення, зокрема держави, релігії, права тощо, з діяльністю групи осіб, на які покладено виконання життєво важливих соціальних функцій.

Аналізуючи визначення сутності соціальних інститутів, їх функціонального, статусного та цілеорієнтованого призначення в суспільстві, доцільно наголосити на основній тенденції їх еволюції, яка полягає в посиленні стійкості нормативно-правової регламентації соціальних зв'язків та організаційних засад, конкретних форм регулювання поведінки суб'єктів соціально-правової дії. При цьому зазначена характеристика поширюється як на регламентацію дій держави, так і платників податків, що надає їй комплексності та багатофункціональності, системності щодо забезпечення життєдіяльності суспільства, його окремих членів. Так, зокрема, американський дослідник Н. Смелзер соціальний інститут визначає як комплекс норм і процедур, що охоплює, з одного боку, сукупність нормативно та ціннісно обумовлених ролей та статусів, з другого — соціальне утворення, призначенням якого є використання ресурсів суспільства для задоволення потреб його членів” [8, 79–81].

Одну з найвдаліших спроб класифікації інститутів здійснив польський учений Я. Щепанський, виокремивши економічні, політичні, виховні та культурні, соціальні та релігійні інститути [1, 696].

Сучасні підходи щодо визначення сутності поняття “інститут” пов'язуються:

а) з їх характеристикою як “ціннісно-нормативних комплексів”, що дає змогу спрямовувати та контролювати дії людей у життєво важливих сферах — економіці, політиці, культурі, сім'ї тощо [9, 194];

б) з визначенням їх місця (як центрально- чи другорядного, допоміжного) в системно-структурному забезпеченні функціонування суспільного життя [10, 183–192];

в) з передбаченням, а з часом й утвердженням свідомо регульованої, організованої форми діяльності великих груп людей, відтворенням та успадкуванням усталених зразків поведінки, звичаїв, традицій тощо;

г) з нормативно-правовою та морально-етичною реалізацією цілесюгальної функції як однієї з визначальних у процесі інституціоналізації [11, 118].

Сутність соціальних інститутів, на думку Н. П. Осипової, проявляється у двох основних значеннях:

а) як специфічних, історично обумовлених форм організації спільної діяльності людей, які забезпечують певну стійкість зв'язків і відносин, форми організації та регулювання суспільного життя. У такому розумінні призначення соціальних інститутів ми вбачаємо у забезпеченні стійкості, надійності, регулярності задоволення потреб людини, певних суб'єктів діяльності, соціальних груп, суспільства в цілому;

б) як різного роду впорядкування, формалізація суспільних відносин на засадах забезпечення постійності та міцності взаємодії між його суб'єктами з чітким визначенням функцій, прав та обов'язків, регламентацією та контролем за взаємодією його суб'єктів [2, 70].

Своєрідним результатом реалізації зазначених вище підходів можна розглядати, на наш погляд, запропоноване російським ученим С. С. Фроловим визначення соціального інституту як організованої системи зв'язків і соціальних норм, що об'єднують важливі суспільні цінності і процедури, які задовольняють основні потреби суспільства. При цьому, як зазначає автор, під суспільними цінностями необхідно розуміти розподіл думок і цілей, тоді як суспільні процедури постають як зразки поведінки у масових чи групових процесах. І насамкінець, система соціальних зв'язків є єдністю, переплетінням соціальних ролей і статусів, завдячуючи яким ця поведінка формується, реалізується та забезпечується [12, 143–144].

Вітчизняний дослідник В. Г. Воронкова обґрунтовує такі функції¹ соціальних інсти-

¹ Функція (від лат. *function* — виконання, звершення) — діяльність, обов'язок, робота. Призначення або роль, яку виконує певний соціальний інститут, структура або процес, який здійснюється щодо певного системного цілого. Загальну функцію соціального інституту можна визначити як користь, благо, які він приносить суспільству. Інакше кажучи, функція є сукупністю дій, що спрямовані на вирішення певних питань, реалізацію визначених завдань, досягнення сформульованих цілей, встановлення взаємозв'язків, дотримання певного режиму, порядку чи організації діяльності тощо.

тутів: а) закріплення й відтворення суспільних відносин; б) інтеграції та згуртування суспільства на засадах систематизації основних норм і правил поведінки, відбору й утвердження суспільних цінностей; в) регулювання та соціальний контроль; г) комунікативну [1, 696].

До структурних елементів, що формують каркас соціальних інститутів, обумовлюють їх елементну частину, вітчизняні науковці відносять, зокрема: а) ціль та сферу діяльності інституту; б) функції, що “працюють” на досягнення цілей; в) нормативно визначені соціальні ролі і статуси; г) засоби та установи, що спрямовані на досягнення цілей, реалізацію функцій, у тому числі відповідні санкції [2, 71].

У зарубіжній науковій літературі з цього приводу висловлюються дещо інші думки. Так, скажімо, С. С. Фролов, зважаючи на наявність ознак, що притаманні діяльності будь-якого соціального інституту, вважає за доцільне виокремлювати основні групи ознак, передусім: а) настанови та зразки поведінки; б) символи та культурологічні ознаки; в) утилітарні культурні ознаки; г) кодекси усні та письмові; д) ідеологія [12, 306–326].

Тоді як Дж. Бернارد і Л. Томпсон віддають пріоритет елементній побудові структури соціального інституту, наголошуючи на: а) цілях та завданнях діяльності, які пов’язуються з виконанням покладених на інститут функцій; б) зразках, або правилах поведінки; в) символічних ознаках; г) утилітарних ознаках; д) усних і письмових традиціях [13, 130].

Виникнення, становлення, розвиток та вдосконалення організаційно-правових засад Державної податкової служби України є основою її формування як соціального інституту країни. Процеси, що відбуваються у цьому напрямі розбудови інфраструктури соціального інституту, відповідають усім притаманним його класичному визначенню ознакам.

Оскільки мова йде про правову основу як базовий аспект організації ДПС України як соціального інституту, то предметом його розгляду є становлення, розвиток та вдосконалення податкової нормативно-правової

бази в її динаміці та взаємозв’язках із процесами соціально-економічного розвитку країни. Тому задовольняючи потребу суспільства у створенні податкової системи як механізму забезпечення фінансами, його значення трансформуватиметься через ефективність застосування у сфері регулювання виробництва, розподілу та перерозподілу суспільно виробленого продукту (внутрішнього валового продукту – ВВП). При цьому важливе значення має ефективність використання властивостей податків як економічної категорії через їх функції: розподільчу, соціальну, регулятивну тощо.

Нормативно-правова база визначає структуру системи органів ДПС (ДПА України, ДПА в Автономній Республіці Крим, ДПА в областях, містах Києві та Севастополі, районах, районах у містах, міжрайонні та об’єднані ДПП). На рівні законів встановлюється структурна визначеність та підпорядкування системи податкових органів як по вертикалі, так і по горизонталі, їх функції, відповідальність тощо. Крім того, у сфері податкових правовідносин основна (визначальна) роль надається іншим учасникам – платникам податків (фізичним та юридичним особам).

У цьому аспекті здійснюється чітке розмежування ролей за ознаками інституційного розвитку та формалізуються всі сторони їх поведінки: платника податків щодо виконання свого конституційного обов’язку по своєчасній та в повному обсязі сплаті податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів і податкових органів щодо здійснення контролю за дотриманням вимог податкового законодавства платниками податків. Тут проявляються інтереси держави – у постійному надходженні фінансових ресурсів до бюджету; суспільства – у забезпеченні належного рівня соціально-економічного розвитку; платників податків – у можливості обрання виду діяльності для отримання прибутків тощо.

ДПС України як правовий інститут характеризується наявністю:

а) формалізованої організації з визначеними на законодавчому рівні структурою, повноваженнями, системою ієрархічних

зв'язків та порядком підпорядкування по вертикалі й горизонталі, а також належних приписів щодо дотримання субординації та координації у процесі виконання завдань діяльності;

б) сукупності, певної послідовності специфічних норм та приписів, що регулюють поведінку структурних елементів у межах податкової системи, визначають види податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, встановлюють коло суб'єктів — органів ДПС, платників податків, інших установ і організацій, діяльність яких прямо чи опосередковано пов'язана з функціонуванням цього інституту, обумовлюють порядок справляння податків, а також визначають поведінку учасників правовідносин, що притаманна лише зазначеній сфері;

в) визначеного кола суб'єктів, діяльність яких набуває стійкого характеру за вихідними нормативно-правовими та морально-етичними засадами, повноваженнями та завданнями діяльності;

г) соціально значущих функцій діяльності кожного зі структурних елементів податкової системи, які їх (елементи) інтегрують у межах єдиного цілого, даючи змогу, тим самим, ієрархії податкових органів постати впорядкованою ієрархічною організацією з системою як внутрішніх, так і зовнішніх взаємозв'язків;

д) інструментів та засобів поширення впливу на великі групи людей як платників податків, що дає підстави стверджувати про функцію правової соціалізації, яка де-факто виконується податковою системою.

Формування ДПС України як різновиду правового інституту має свою історію становлення та розвитку, яка пов'язується не лише з певною послідовністю організаційних та нормативно-правових змін, а й формуванням системи взаємовідносин і зв'язків між її елементами, податковими органами і платниками податків у частині набуття упорядкованості, нормативності, системності, залучення нових груп платників податків, розширення кола учасників. Зазначений процес може аналізуватися за різними ознаками — право-

вими, організаційними, суб'єктними, функціональними, однак не підлягає сумніву та обставина, що для досягнення цілей діяльності ДПС України спочатку виробляються першопочаткові правила та норми поведінки податкових органів держави та платників податків, які з часом упорядковуються, набуваючи системного характеру як у плані досягнення цілей діяльності, так і розв'язанні можливих конфліктних ситуацій. Формується, таким чином, ціла система соціальних зв'язків, систем регулювання відносин, правил та порядку їх забезпечення, відповідно до яких відбувається розподіл обов'язків, ролей (функцій), статусів, відповідальності та контролю тощо.

Для захисту інтересів платників податків — фізичних і юридичних осіб — створюються та наділяються певними повноваженнями відповідні органи, які мають їх захищати від порушень, утисків та інших можливих протиправних дій, що знаходять своє втілення в діяльності різних професійних організацій, передусім профспілок.

Відповідно, ДПС України як різновид соціального інституту можна визначити як розвинену, структуровану, формалізовану, стійку сукупність певного кола суб'єктів з визначеними функціями, завданнями, ієрархічною структурою, правами, обов'язками та відповідальністю. При цьому їхня діяльність є, безумовно, спрямованою на забезпечення потреб, захист законних інтересів держави і суспільства, підприємницьких кіл, громадян країни.

ДПС України розглядається як різновид соціального інституту з її спроможністю до тісного зв'язку діяльності та формування нових суспільних відносин, платника податків як суб'єкта процесу модернізаційних змін податкової системи. Зазначене дає підстави стверджувати, що правовий інститут як самостійне суспільне утворення має власну логіку розвитку, формується цілеспрямовано за змістовними, функціональними та ціледосягальними ознаками [14, 330]. Це перше.

По-друге, особливого значення набуває визначення соціальних позицій індивідів, окремих груп платників податків за критері-

ями доходів і, відповідно, статусу і ролі. Саме зазначені критерії мають визначати місце груп платників податків.

По-третє, нормативне врегулювання поведінки платників податків, визначення можливих санкцій чи винагород.

По-четверте, інтегративна функція правового інституту реалізує себе у поєднанні — повному чи частковому — цілей власної діяльності та завдань розвитку суспільства, що забезпечується у практиці функціонування органів ДПС України двояким чином — шляхом їх підпорядкування певній меті — наповнення бюджету, а також реалізації загально-суспільного інтересу. Відповідно, інтеграція платників податку в організаційну структуру, різних його груп — у соціальну систему, а останньої — у міждержавний чи міжнародний правопорядок має характеризувати внутрішню природу соціального інституту, його життєву важливість, стійкість, ефективність як спроможність до забезпечення процесу модернізації суспільства та основних сфер його життєдіяльності.

На процесах інтегративної спроможності правового інституту не може не позначатися міра врахування останнім динаміки формування ціннісних орієнтацій особистості, окремих соціальних груп, їх очікувань, ринкової свідомості в цілому.

Інституціоналізація процесу формування податкової системи України полягала в необхідності створення ДПС як організаційно-правового механізму забезпечення поступового переходу до ринкової економіки шляхом відмови від радянських зразків оподаткування громадян за місцем роботи, до ринкових методів адміністрування податків шляхом добровільно-примусової сплати останніх різними групами платників — юридичними та фізичними особами. Відповідно до цих завдань визначалася організаційна структура органів ДПС, їх повноваження, функції, організація та контроль за дотриманням визначеного законом порядку справляння податків, зборів та обов'язкових платежів. Останні поділялись відповідно до їх призначення на загальнодержавні та місцеві, що мало своїм наслідком розподіл ролей органів ДПС, за-

безпечення правомірної поведінки податкових органів і платників податків за характером, природою походження податкових платежів, їх спрямування для забезпечення потреб держави, соціальних груп, суспільства в цілому. Прийняття Верховною Радою України законів “Про систему оподаткування”, “Про державну податкову службу в Україні”, “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” дало можливість встановити порядок сплати податків, права й обов'язки, структуру та відповідальність податкових органів і платників податків за порушення податкового законодавства тощо, що сприяло формалізації відносин між зазначеними вище суб'єктами соціальних відносин, заклало надійні нормативно-правові підвалини процесу гуманізації відносин держави і громадян країни. При цьому визначальним протиріччям процесу формування ДПС України, так само як і подальшого її вдосконалення, є суперечність між потребами у надходженні податків та можливістю їх отримання.

Для врегулювання відносин між вітчизняними та зарубіжними учасниками податкових відносин створено відповідні органи у складі ДПС, які виконують функції з міжнародних зв'язків. Були визначені також ролі і статуси посадових осіб ДПС.

Таким чином, становлення податкової системи відбувалося на засадах правонаступництва, шляхом реформування колишнього (радянського) її різновиду, що зумовило використання попередньої економічної та правової бази, а також розробки новітнього законодавства, що характеризує стан стосунків держави і платників податків за умов трансформаційного процесу соціальних змін в Україні.



Література

1. Воронкова В. Г. Інститут // Юрид. енцикл.: У 6 т. / Редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. — Т. 2: Д-Й. — К.: Укр. енцикл., 1999. — С. 696–697.

2. Осипова Н. П. Соціологія: Підруч. / Н. П. Осипова, В. Д. Воднік, Г. П. Клімова та ін. — К.: 2003. — 339 с.
3. Словник іншомовних слів / За ред. О. С. Мельничука. — К.: Голов. ред. УРЕ, 1977. — 543 с.
4. Кирдина С. Г. Институциональные матрицы и развитие России. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.kirdina.ru>
5. Конт О. Курс позитивной философии. В 6 т. — СПб.: 1899–1900. — 176 с.
6. Spenser H. The principles of ethic. — N.Y. — 1904. — Vol. 1.
7. Бергер П. Л. Приглашение в социологию: Гуманистическая перспектива: Пер. с англ. / Под ред. Г. С. Батыгина, П. Л. Бергер. — М.: 1996. — 332 с.
8. Смелзер Н. Социология: Пер. с англ. — М.: Феникс, 1994. — 688 с.
9. Комаров М. С. О понятии социального института // Введение в социол. — М.: Наука, 1994. — 317 с.
10. Кравченко А. И. Социология: Учеб. — М.: Академ. проект, 2001. — 508 с.
11. Осипов Г. В. Институциональная социология / Г. В. Осипов, А. И. Кравченко // Современная западная социол. Словарь. — М.: Политиздат, 1990. — С. 117–119.
12. Фролов С. С. Социология: Учеб. — М.: Гардарики, 2003. — 344 с.
13. Bernard J., Thompson L. F. Sociology. Nurses and their patients in a modern society. Saint Louis: The C.V. Mosby Co., 1970. — 130 p.
14. Гавриленко І. М. Соціальний розвиток: Навч. посіб. / І. М. Гавриленко, П. В. Мельник, М. П. Недюха. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. — 484 с.

Становлення податкової системи відбувалося на засадах правонаступництва, шляхом реформування колишнього (радянського) її різновиду, що зумовило використання попередньої економічної та правової бази, а також розробки новітнього законодавства, що характеризує стан стосунків держави і платників податків за умов трансформаційного процесу соціальних змін в Україні.

Становление налоговой системы происходило на основе правопреемничества, путем реформирования бывшей (советской) ее разновидности, что обусловило использование предыдущей экономической и правовой базы, а также разработка новейшего законодательства, характеризующего состояние отношений государства и налогоплательщиков в условиях трансформационного процесса социальных изменений в Украине.

Its rise tax system was based on the succession of the reform of the former (Soviet) of its kind, which resulted in the use of previous economic and legal framework and the development of modern law that characterizes the state of relations between State and taxpayers under transformational social change in Ukraine.

Надійшла 28 листопада 2012 р.