

ПРАВОВА ІНСТИТУЦІОНАЛІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ: ПРІОРИТЕТИ РЕФОРМУВАННЯ

Наукові праці МАУП, 2016, вип. 48(1), с. 95–101

Становлення Державної фіскальної служби України як правового інституту розглядається як процес забезпечення єдності правових і морально-етичних норм діяльності держави і платників податків, їх неконфліктної взаємодії.

У науковому середовищі вважається, що термін “інституціоналізація” зобов’язаний своїм походженням правовій науці: у другій половині II ст. саме за назвою “institutiones”, як свідчать історичні джерела, був виданий підручник з римського права, де викладено усталені, апробовані часом, загальноприйняті на той час правові істини. Такий термін мав переважно спонукальне значення, використовувався як певна настанова до дії, орієнтир і стандарт діяльності у сфері життєдіяльності суспільства з чітко визначеною метою. Вживання такого наукового поняття дало змогу забезпечити регулюючий вплив правових настанов на суспільні відносини.

Близький за походженням термін “institutio” також сягає доби Римської імперії, де застосовувався для назви кодексів законів, ухвалених у VI ст. імператором Східної Римської імперії Юстиніаном.

У вітчизняній 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]. Зміст поняття в його узагальненому значенні зводиться, як правило, до процесу організації та регулювання суспільного життя, впорядкування, формалі-

зації та стандартизації суспільних зв’язків і відносин [2, 70].

При цьому інституціоналізму часто надається значення одного з напрямів державознавства і правознавства, державного будівництва, політико-правового і соціального засобу розв’язання проблем, що постають у процесі функціонування суспільства, держави та права [3, 285].

Усталені традиції американської економічної науки інтерпретують термін “інституціоналізм” переважно як “довговічні, усталені системи правил, що структурують соціальну взаємодію” на засадах раціональності та доцільності [4, 37], вбачають в інституційних системах потенціал зменшення ентропійної складової в життєдіяльності суспільства, невизначеності шляхом структурування повсякденного життя. Вони слугують дороговказом для людської взаємодії, адже коли ми хочемо ... позичати гроші, стати підприємцем, то ми знаємо (чи можемо довідатися) як це здійснити [5, 12].

Інституціоналізація соціальних зв’язків, політико-правового простору, на думку Г. С. Кирдіної, досягається засобами: а) регламентації, тобто становленням механізмів регуляції доволі жорсткого характеру, що забезпечує регулярність, передбачуваність і надійність соціальної комунікації її агентів; б) диференціації й структурування функцій, прав і обов’язків; в) безособовості вимог, що

обумовлюється визначеністю та однаковістю застосування морально-етичних і правових норм, єдністю прав і обов'язків, раціональною формою поведінки; г) розподілу праці та професіоналізації виконання функцій [6, 24].

Особливістю функціонування інститутів, як свідчить аналіз усталених теоретико-методологічних підходів, можна вважати, поперше, соціальний характер, адже їх вплив поширюється, як правило, на великі групи людей — класи, соціальні верстви, населення загалом, а також окремих індивідів, що дає можливість характеризувати їх як соціальні формування, що діють за певними правилами, нормами і стандартами, контролі за їх діяльністю, що дає змогу забезпечувати передбачуваність як їхнього впливу, так і характеру поведінки суб'єкта цього впливу. Зазначене може стосуватися як життєдіяльності держави загалом, так і окремих суспільних сфер, гаузей суспільних відносин.

По-друге, соціальний характер діяльності інститутів полягає в їхній структурованості, наявності організаційної системи зв'язків відповідно до домінуючих суспільних інтересів, що відбивається в елементному складі, системі зв'язків між окремими елементами, їхній підпорядкованості меті та завданням, що обумовлює, з одного боку, їхню 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 втілюється передусім у частині формування середнього класу як визначальної складової ринкової економіки, демократичної держави, особистості підприємця.

По-четверте, функціонування інститутів постає як сукупність ролей і функцій, що виконуються ними відповідно до чинних нормативно-правових актів, соціальних норм і традицій, що склалися історично тощо. Тож їхня діяльність не може не сприяти реалізації як індивідуальних, так і колективних інтересів, забезпеченню потреб різних суб'єктів соціальної дії, які у своїй сукупності уособлюють

суспільство чи його сфери, окремі сегменти як його складові.

Таким чином, інститут є 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, контролі за їх виконанням” [1, 696].

Аналізуючи під викладеним кутом зору інституціоналізацію Державної фіскальної служби України (ДФС), варто розглядати процес становлення, розвитку та вдосконалення податкової нормативно-правової бази в її динаміці та взаємозв'язках із політико-правовим та соціально-економічним розвитком країни, формуванням платника податків як законотворчого. Задовольняючи потребу держави у створенні податкової системи як механізму нормативно-правового забезпечення фінансовими ресурсами, важливого значення набуває ефективність використання властивостей податків як економічної категорії, зважаючи передусім на такі функції податків, як соціальна, розподільча та регулятивна, що безпосередньо позначається на процесах регулювання виробництва, розподілу та споживання внутрішнього валового продукту.

Правова інституціоналізація ДФС України найбільш рельєфно втілилася у розробці податкової політики молодій українській державі, основних напрямів її реалізації, що зводилося переважно до вибору визначальної стратегії з кількох наявних альтернатив, зокрема: а) підвищення ставок оподаткування, податкового тиску загалом як фіскального засобу скорочення дефіциту державного бюджету; б) встановлення середньої оптимальної ставки; в) формування певної системи гарантованого стимулювання виробництва як засобу підтримки та розвитку економіки, малого та середнього підприємництва; г) зни-

ження податкового тиску та розширення бази оподаткування.

Нормативно-правові акти у сфері оподаткування суб'єктів господарювання мають передбачати низку вимог, визначальними з яких є: а) оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функції оподаткування; б) стабільність (незмінність) протягом кількох років загальних правил оподаткування; в) неприпустимість подвійного оподаткування; г) апроксимація, адаптація та гармонізація податкового законодавства з нормами держав – членів ЄС.

Податки своєю чергою мають розглядатися та належним чином застосовуватися відповідно до свого потенціалу впливу – стимулюючого і стримуючого – на життєдіяльність держави і суспільства, великих і малих соціальних груп, громадян країни, забезпечення потреб соціального розвитку.

Системний зв'язок норм податкового законодавства забезпечується шляхом взаємодії їх між собою, а також впливом на поведінку основних суб'єктів цієї сфери суспільних відносин. Саме тому визначені податковим законодавством правила поведінки є обов'язковими для виконання як платниками податків – фізичними та юридичними особами, так і органами ДФС України, іншими суб'єктами, що вступають у правові відносини з питань, обумовлених податковим законодавством. При цьому нормам правового податкового регулювання властива нормативність у її класичному сенсі – забезпечувати передбачуваність, прогнозованість поведінки учасників відносин відповідно до характеру причинно-наслідкового зв'язку між ними, можливих наслідків, а також передбачати визначену правовою нормою можливість відновлення порушених прав як безумовну умову сталого забезпечення правопорядку.

Доречно наголосити, що зазначена правова причинно-наслідкова обумовленість первинною ланкою кола питань у частині виконання податкових зобов'язань визначає платників податків, тоді як дії органів ДФС України є причинно-обумовленими наслідковими залежностями поведінки останніх, міри їх сум-

лінності. Така взаємообумовленість дії двох основних суб'єктів, яка полягає в неможливості одного існувати без іншого, складає системну єдність, яка визначає правовий зміст сфери податкових правовідносин. Цю єдність забезпечує податок як унормований законом засіб зв'язку першого з другим. Справді, важко уявити факт наявності, запровадження чи правової дії податку без наперед визначеного законодавцем суб'єкта – платника податків чи контролюючого податкового органу, який від імені держави повинен співпрацювати з ним.

Певна річ, характер зв'язків між суб'єктами податкових правовідносин – правові норми дії – можуть виявлятися лише в процесі взаємодії названих суб'єктів податкового законодавства, а також інших правових і громадських інституцій, до яких, зокрема, належить Ліга захисту прав платників податку.

Вихідною точкою правовідносин у податковій сфері є діяльність платника податків у частині реалізації конституційного права на працю чи підприємницьку діяльність (виконання робіт, надання послуг, виготовлення та реалізація продукції з метою отримання прибутків тощо) у порядку, що не суперечить інтересам суспільства та вимогам чинного законодавства.

За своїми юридичними властивостями та характером впливу на процеси становлення і розвитку податкових правовідносин, інституціоналізацію державної фіскальної служби правові норми можна схарактеризувати як: норми-принципи, суб'єкт-об'єктні норми, правові норми дії, правові норми впливу, правові норми забезпечення виконання податкових зобов'язань. Саме зазначені правові норми є визначальними в частині становлення ДФС України як правового інституту.

Засобами інституціоналізації, крім описаних Г. С. Кирдіною, слід вважати також відповідні установи органів ДФС України, де забезпечується повсякденна статутна діяльність на засадах, визначених законодавством України, зокрема Законом України "Про державну податкову службу в Україні". Відтак правова інституціоналізація має розглядатися як запровадження нових громадських

чи соціальних інститутів, різновидом яких є правовий інститут, який доречно визначити як сукупність норм права, що охоплюють, регламентують і врегульовують певні суспільні (соціальні) відносини.

Відповідно, система податкових відносин може бути визначена як інституційна за умови наявності притаманних їй ознак:

- тісної взаємодії між складовими частинами, суб'єктами діяльності системи, а також із зовнішнім середовищем — платниками податків;
- визначених функцій, прав і обов'язків учасників податкових правовідносин;
- регламентації та контролю взаємодії структурних елементів по вертикалі і горизонталі, їх підпорядкованості завданням досягнення системної якості;
- професіоналізація діяльності спеціально підготовлених людей для виконання завдань, покладених на ДФС України.

При цьому особливостями ДФС України як різновиду правового інституту можна вважати наявність:

а) формалізованої ієрархічної структури, діяльність якої обумовлюється нормативно-правовими приписами та морально-етичними чинниками;

б) визначеного кола суб'єктів діяльності, фізичних та юридичних осіб, співпраця з якими формує усталеність зв'язків, стабільність стосунків, дає можливість виконувати завдання, що пов'язуються з наповненням бюджету, шляхом надходження податків і зборів, а також обов'язкових платежів;

в) певної сукупності функцій — адаптивної, інтегративної, цілесюгальної тощо, що дає змогу не лише інтегруватися до суспільства, його соціальної системи, а й утвердитись як системному цілому в єдності його складових, вертикальних і горизонтальних зв'язків між ними (субординація й координація), загальній підпорядкованості цілям та завданням діяльності;

г) системної якості, яка не може бути зведена до сукупності якостей структуроутворюючих елементів чи сукупності зв'язків, характеру стосунків між ними. Системна якість полягає в утвердженні визначених законом,

морально-етичними та правовими нормами стосунків, системи зв'язків між державою та платниками податків на засадах передбачуваності, стабільності, законності й порядку, поступовості процесу їх еволюції як інституційної складової суспільства, задоволення його потреб, реалізації його законних інтересів;

д) специфічних норм і приписів, що регламентують процес взаємодії податкових органів і платників податку, надають зазначеній інтеракції взаємообумовленого характеру, коли одна сторона передбачає іншу, постаючи таким чином єдністю складових — нормативно-правових, морально-етичних, функціональних, цілесюгальних у їх підпорядкованості системній меті функціонування, модернізації та розвитку як правового інституту. Утвердження ДФС України як правового інституту неможливе поза процесом становлення законослухняного платника податків, що має розглядатись як одна з визначальних рис (ознак) його буття як громадянина. Підпорядкованість громадянському началу формує спільний інтерес, який єднає платників податку незалежно від місця та ролі, соціального статусу в системі виробничої ринкової системи, величини отримуваного доходу, відношення до форми власності (державної, комунальної чи приватної). Як наслідок, законослухняні платники податку вважаються як певна соціальна спільність, засадничою підвалиною якої є множинність інтересів — індивідуальних і колективних, галузевих і суспільних, виробничих і споживчих, фізичних та юридичних осіб тощо. З усієї сукупності інтересів поступово виокремлюється спільний інтерес, який можна назвати громадянським, державницько- та суспільно значущим, що дає змогу розглядати функціонування держави і суспільства як єдине ціле, таке, що утверджує країну як демократичну, народ як державотворчий, а її громадян як законослухняних. Саме у цій площині закладається змістовна і функціональна єдність, підпорядкування індивідуальної волі спільній, передусім конституційно визначеній меті — формування правової, демократичної, соціальної держави. Зазначене відповідає за

своєю спрямованістю і суспільному, й індивідуальному інтересу, завданням процесу соціальних змін.

Податкова реформа, що нині реалізується в Україні, має передбачати докорінну зміну двох основних компонентів: а) правил гри у взаємовідносинах держави та платників податків, що потребує передусім докорінного перегляду сутності й функціонального призначення законодавчих принципів нарахування податків; б) організаційної реформи самої податкової служби, її кадрового “перезавантаження”. При цьому податковому реформуванню має передувати макроекономічне визначення перспектив розвитку країни. Ідеологія різного оподаткування окремих груп платників податків (представників підприємницьких кіл) для влади є неприйнятною [7].

Стосовно згладження конфліктогенності вітчизняного податкового середовища доцільно застосувати ігрові методи як засіб і техніку налагодження переговорного процесу, досягнення конструктивної взаємодії сторін конфлікту. Така тенденція розгортається як світовий цивілізаційний процес, що характеризується поступовим переходом від сили та її застосування до використання потенціалу права, моралі, загальнолюдських цінностей, а також сприяючи становленню правових, соціальних інститутів, які забезпечують внутрішній правопорядок як усталений у часі і соціальному просторі. За цих умов формується моральний фундамент держави, горизонтальні відносини солідарності та довіри, а влада сприймається як справедливе панування, внаслідок чого Бем’є стверджував, що моральні засади суспільства перевершують організаційну здатність держави. Тож механізм відповідальності за стан і тенденції розвитку податкової системи, поведінку її суб’єктів має бути однаково поширений на всіх учасників податкового процесу, що означає реалізацію вимог принципу солідарної відповідальності, розгляду останнього як своєрідного етичного імперативу, підпорядкованого завданням утвердження компромісних засад буття українського суспільства, злагоди і порозуміння, єдності прав, свобод і обов’язків [8, 174–177].

Зауважене відповідає сутності принципів верховенства права і законності щодо формування системи оподаткування, недопущення протиправних посягань і дискримінації платників податків, а також поглиблює змістовні й функціональні характеристики нормативно-правових приписів Закону України “Про систему оподаткування” № 77/97-ВР від 18 лютого 1997 р., положень низки інших законів вітчизняного податкового законодавства. Так, зокрема, ст. 3 Закону основними принципами побудови й функціонування системи оподаткування визначено принцип рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що передбачає забезпечення однакового підходу до суб’єктів податкового процесу, відповідальності кожного з них, так само як і недопущення будь-яких проявів дискримінації.

Гармонізація відносин держави і платників податку передбачає внесення змін як до Податкового, так і Бюджетного кодексів України в частині зменшення кількості податків та розширення бази оподаткування. Спрощення процедур оподаткування дасть можливість органам державної влади та місцевого самоврядування не лише контролювати надходження податків до державного та місцевого бюджетів, а й створити належні умови для стимулювання розвитку підприємницького середовища, формування сумлінного платника податків.

Проект змін до Податкового кодексу України, за оцінками Уряду, має передбачати подолання суб’єктивності податкової системи та зменшення навантаження для всіх груп платників податків — і малих, і середніх, і великих, стосуватися й адміністрування податків, яке має бути зменшене для всіх груп платників податків. Саме такий підхід пов’язується з справедливою податковою реформою, яка Міжнародним валютним фондом визначена як ключова. При цьому урядовий проект податкової реформи ґрунтується на необхідності поступового зниження ставок, що зумовить зростання дефіциту бюджету до 60 млрд грн, тоді як парламентський проект, передбачаючи стрімке зниження ставок з перспективою формування дефіциту бюджету у розмірі, за

різними оцінками, 200–207 млрд грн, уявляється значно ліберальнішим.

Позиція Світового банку полягає у продовженні за умов кризи політики макроекономічної стабілізації, яка б дала можливість уникнути різкого, а тим більше радикального, зниження ставок оподаткування [7].

Незалежні експерти наголошують на важливості уникнення ситуації запровадження податку на весь товарообіг групи платників податків, яка отримала назву “спрощенців”. Йдеться про тих, хто має невеликий бізнес і сплачує єдиний соціальний внесок (ЄСВ) на мінімальну заробітну плату і податок у розмірі 4 %. Саме зазначена група платників податків є основою формування середнього класу в Україні, створення нових робочих місць на засадах самозайнятості. Натомість пропозиції сплачувати ЄСВ за ставкою 20 % та її поширенням на весь дохід є достатньо загрозливими для зазначеної групи платників податків [9], що актуалізує необхідність знаходження балансу сплати податків великим бізнесом, з одного боку, та малим і середнім підприємництвом – з другого.

Податкова реформа має сприяти становленню нових підприємств і галузей чи принаймні інноваційно-технологічному оновленню, що діятимуть такими засобами: а) утвердження рівних, прозорих, незалежних від сваволі чиновників “правил гри” – податкового законодавства; б) зниження податкового навантаження на сумлінних платників, у тому числі шляхом соціально справедливого розподілу податкового тягаря; в) скасування ганебної практики так званих “планів податкових надходжень”, бюрократичного свавілля як джерела політичної та економічної корупції. Тож можна стверджувати, що інституціоналізація ДФС України є атрибутивною вимогою, характерною ознакою сучасного суспільства як організованого, впорядкованого, соціалізованого. Саме завдяки інституціоналізації дії як великих груп платників податків, так і окремих громадян перетворюються в організовані, формуючи тим самим опорні точки громадського порядку, спільних, координованих дій індивідів відповід-

но до досягнутих (задекларованих) соціально значущих цілей. Звідси інституціоналізація може інтерпретуватись як своєрідний процес сходження платника податків до соціально значущої поведінки, такої, що відповідає нормативно-правовим приписам, закріплюючи тим самим повсякденну соціальну практику принаймні в частині підприємницької активності та сплати податків як сукупності певних норм, стандартів поведінки, законодавче оформлення статусу як певного ритуалу. Звичайно, реалізація зазначеного не може не сприяти становленню ДФС України як організаційної структури, діяльність якої передбачає відповідне кадрове, матеріальне та фінансове забезпечення.



Література

1. Воронкова В. Г. Інститут / В. Г. Воронкова // Юрид. енцикл.: в 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (гол. редкол.) та ін. — К.: Укр. енцикл. — С. 696–697. — Т. 2: Д–Й.
2. Осипова Н. П. Соціологія: підручник / Н. П. Осипова, В. Д. Воднік, Г. П. Клімова та ін. — К., 2003. — 239 с.
3. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. — К.: Голов. ред. УРЕ, 1977. — 495 с.
4. Ходжстон Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории / Д. Ходжстон. — М.: Прогресс, 2003. — 289 с.
5. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт. — К.: Основи, 2000. — 297 с.
6. Кирдина С. Г. Институциональные матрицы и развитие России / С. Г. Кирдина. — М., 2000. — 310 с.
7. Ярьсько: Уряд не готовий піти на таку систему оподаткування, яка зменшує податки для багатих і збільшує для бідних // Уніан. — 2015. — 26 листоп.
8. Недюха М. П. Податкове законодавство України: шляхи адаптації до законодавства ЄС / М. П. Недюха // Українсько-німецьке співробітництво у сфері інвестицій: проблеми правового регулювання та практики в умовах економічної інтеграції: зб. матеріалів наук.-практ. конф. / Ін-т законодавства ВРУ, Мюнхен, Ін-т східноєвроп. права; за заг. ред. В. О. Зайчука. — К.: Юрінком Інтер, 2010. — С. 174–185.
9. Підприємцям готують дуже неприємний сюрприз // Експрес. — 2015. — 26 листоп.

Визначено перспективні орієнтації розвитку Державної фіскальної служби України, що пов'язуються з її трансформацією в демократичний, відкритий, підзвітний суспільству правовий інститут, який має, з одного боку, забезпечити наповнення державного і місцевого бюджетів, а також державних цільових фондів, а з другого — сприяти наближенню державної податкової політики до європейських стандартів.

Perspective orientation of the State Fiscal Service of Ukraine that are associated with its transformation into a democratic, open, accountable public legal institution that has, on the one hand, to ensure the filling of state and local budgets and state funds, on the other — to promote the convergence of state tax policies with European standards.

Определены перспективные ориентации развития Государственной фискальной службы Украины, которые заключаются в ее трансформации в демократический, открытый, определяемый обществом правовой институт. Предназначение последнего состоит, с одной стороны, в обеспечении наполнения государственного и местного бюджетов, а также государственных целевых фондов, с другой — способствовать адаптации государственной налоговой политики Украины к правовым стандартам государств — членов Европейского Союза.

Надійшла 14 січня 2016 р.