



Живицький В'ячеслав Антонович,
аспірант Інституту законодавства
Верховної Ради України

УДК 330.322.347(477)

Морально-правові засади гуманізації відносин держави і платників податку

Нормативно-правове забезпечення функціонування Державної податкової служби України (далі – ДПС України), її вивчення як правового і соціального інституту набуває особливого значення за умов її становлення та розвитку. В суспільстві, що трансформується, одним з пріоритетних напрямів реформування постають питання налагодження партнерських відносин між державою та платниками податків, передусім, у частині подолання фіскальних підходів, сприяння розвитку малого та середнього підприємництва, уникнення безпідставних перевірок, штрафів як ознак чиновницького свавілля тощо. Проголошений курс демократичних реформ, перехід від командно-адміністративної до ринкової моделі розвитку економіки, завдання подолання розриву між розумінням завдань, цілей та принципів оподаткування обумовлюють сутнісні та функціональні характеристики ДПС України, процеси її інституціоналізації, нормативно-правового та морально-етичного забезпечення, наближення вітчизняної податкової системи до західних зразків. Податки, як відомо, мають стимулювати підприємницьку активність, посилювати купівельну спроможність населення, сприяти утвердженню середнього класу як гаранта соціальної стабільності, демократичності процесу соціальних змін. Зазначені обставини обумовлюють як процес і спрямованість наукового пошуку, так і предметну складову наукової розвідки.

Упродовж останніх років проблеми, що пов'язані з податковою системою, її становленням, нормативно-правовим забезпеченням, гуманізацією відносин платників податків і держави висвітлювались у наукових працях Азарова М.Я., Бесєдіна В.Ф., Бурденка І.М., Василькевича В.І., Гаркуші В.С., Гейця В.М., Ганах Н.І., Задояного М.Ф., Зайчука О.В., Ігнатишиної М.І., Ковальчука Т.Т., Копиленка О.Л., Кравченко О.В., Лекаря С.І., Москаленко В.М., Недюхи М.П., Печуляк В.П., П'ятаченка Г.О., Соколовської А.М., Сторожука О.В., Федосова В.М., Цимбала П.В., Черніка Д.Г. та ін. Значним є масив наукових

досліджень, що пов'язується з соціально-філософськими та соціологічними підходами розуміння, інтерпретації та пояснення сутності ДПС України як політико-правового інституту, його розгляду як важливої ланки державного управління, органу виконавчої влади. Значною мірою науковий інтерес до проблем функціонування ДПС України каталізувався підготовкою, слуханням та прийняттям Податкового кодексу України, необхідністю подолання суперечності між переважно запозиченими різними формами податків та їх адмініструванням. Заплутаність, складність і нестабільність податкового законодавства значною мірою пояснювалась неоднозначністю тлумачення його норм, що позначалось на процесах взаємодії податкового відомства з платниками податків, як фізичними, так і юридичними особами, наповненні бюджету тощо.

Необхідність розробки моральних підвалин діяльності ДПС України як основи правового регулювання пов'язується, як відомо, з її віком становлення, обумовлюється суперечливими, а то й конфліктними процесами українського суспільства, що трансформується. Натомість, очевидним є розрив між характером соціальних змін у суспільстві та його духовно-моральним потенціалом, завданнями наповнення державного бюджету та правовими, морально-етичними засобами забезпечення цього процесу. Зазначене обумовлює низку проблем, однією з яких є необхідність гармонізації відносин між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків, що й визначило предмет дослідження цієї статті.

До основних ознак, що характеризують сучасний стан взаємовідносин між державою та платниками податків у сфері встановлення, адміністрування податків та організації податкового контролю, слід віднести таке:

- недостатня відпрацьованість механізму захисту законних інтересів та прав платника податків у чинному законодавстві;
- відсутність експертизи комплексного впливу на економічні інтереси

суб'єктів господарювання, встановлення нових податків;

- ускладненість правового механізму взаємної відповідальності всіх учасників податкових правопорушень;

- слабка реалізація принципу гласності у здійсненні податкової політики, невідпрацьованість форм і методів участі громадян у прийнятті рішень, що безпосередньо стосуються їхніх інтересів;

- недостатня ефективність системи співробітництва громадських організацій, які діють в інтересах платників податків, з законодавчою та виконавчою владою;

- відсутність загальнодержавної комплексної програми формування податкової культури населення [1].

Органи податкової служби розглядаються переважно як інститут держави, складова частина виконавчої влади, як орган силового вирішення проблем наповнення бюджету, що значно звужує їхні функціональні можливості. Окрім нормативно-правового забезпечення, завдання Державної податкової служби України полягають у тому, щоб створити відповідний морально-етичний клімат у країні у стосунках між державою й платниками податків, захистити права та свободи як податківця, так і платника податків на засадах трансформації податкового відомства у сервісну службу.

Недосконалість норм податкового законодавства, нехтування морально-етичними критеріями призводить до витіснення цивілізаційних підходів на периферію соціальних процесів. Вузьковідомче, силове розуміння завдань діяльності сприяє зростанню відчуженості органів податкової служби від суспільства, ускладнює взаємодію з громадськими організаціями, об'єднаннями громадян і, що цілком очевидно, з платниками податків.

Правові та морально-етичні засади мають надати процесу наповнення бюджету цивілізаційний вимір, сприяти поступовому переходу від конфіскаційного характеру системи оподаткування, тиску й примусу до норм права і моралі як засобу утвердження соціального порядку, спокою, реалізації прав і свобод людини. Йдеться, таким чином, про утвердження норм моралі як всезагальних принципів і регуляторів дій платників податків, обмеження егоїстичних намагань держави на користь останніх.

Правові та морально-етичні норми не тільки формують здорову громадську свідомість, моральну дію та відповідальність, а й дозволяють платнику податків уникати психологічних конфліктів з самим собою (долати почуття провини, сорому, самоприниження, «молодшого брата» тощо), зменшують загрозу застосування соціальних санкцій, посилюють соціальну захищеність, прогнозованість індивідуальної та колективної поведінки в суспільстві, впевненість в завтрашньому дні. У цьому сенсі морально-етичні норми, принципи, правила поведінки, навички

сумлінного виконання конституційних прав органічно продовжують усталені звичаї, традиції народу, кращі сторони його ментальності, посилюють ціннісні орієнтації, долають стереотипи та забобони, усталені кліше та непривабливі іміджі, у тому числі й ті, що склалися упродовж двадцяти років незалежного існування країни [2].

Податкова політика являє собою, як відомо, діяльність держави у сфері встановлення й адміністрування податків. Головними критеріями податкової політики є економічна ефективність і соціальна справедливість. З одного боку, податки мають забезпечити фінансову базу держави, з іншого, – залишити достатньо коштів підприємствам і громадянам з метою забезпечення максимальної зацікавленості в результатах діяльності. Вся історія податкової політики зводиться до пошуків шляхів оптимального оподаткування. При цьому держава не може задовольнитися лише формальними процедурами розподілу валового внутрішнього продукту поза врахуванням інтересів підприємства як суб'єкта господарювання, кожного члена суспільства.

Податкова політика базується на певних принципах, що відображають завдання її діяльності. При цьому основними принципами податкової політики прийнято вважати соціальну справедливість, економічну ефективність, стабільність та гнучкість.

Звичайно, ставка на морально-етичні норми не означає їхньої абсолютизації. Морально-етичні норми як регулятори дій платників податків та податківців мають бути доповнені ефективними, а інколи, в необхідних випадках, і достатньо жорсткими санкціями щодо неплатників податків.

Сутність моральних імперативів професійної етики податківця ХХІ століття визначають планетарні за масштабом своєї дії, загальнолюдські за своїм змістом тенденції розвитку.

Перша з цих тенденцій – гуманізація людських стосунків проявляє себе в партнерстві, обопільному прагненні сторін до діалогу та співпраці, олюдненні поля спільних дій.

Друга тенденція – гуманітаризація міжлюдських стосунків як засіб подолання техногенного мислення, передбачення можливих соціальних наслідків дій та взаємодії сторін з метою уникнення (або подолання) конфліктів, зняття напруги, утвердження злагоди та порозуміння.

Працівник органу державної податкової служби [3] повинен пам'ятати, що він є уповноваженим представником держави, носієм владних повноважень і від його поведінки залежить уявлення громадян про органи державної влади, зокрема, місце, роль, авторитет податкового відомства та його співробітників у суспільстві.

Співпраця з усіма суб'єктами податкового процесу, а також з зацікавленими організаціями – Асоціацією платників податків, Українською спілкою промисловців і підприємців має відбуватися з метою налагодження конструктивної взаємодії, сприяння прийняттю узгоджених

рішень, подоланню можливих конфліктних ситуацій тощо.

Діяльність працівника державної податкової служби спрямована на удосконалення змісту, напрямів, форм і методів діяльності відомства, дотримання податкового законодавства з метою гуманізації податкової сфери, утвердження довіри та авторитету державної податкової служби.

Реформування державної податкової служби на шляху подолання її фіскального характеру, утвердження її як цивілізованого засобу наповнення державного бюджету є можливим за умов набуття податковою системою стимулюючого впливу на розвиток підприємницької активності. Саме тому є необхідність створення фундаментальних теоретичних основ податкової політики. Усвідомлення цієї, на перший погляд, істини та її утвердження у діях двох сторін податкового процесу – платників податків та податківців – складає сутність як правового, так і морально-етичного наповнення змісту цих відносин, їхньої гуманізації. Саме у співпраці податківців і громадськості стає можливою гуманізація відносин, досягнення паритетності у діях платників податків та держави, суттєве зменшення рівня податків як засобу стимулюючого впливу на розвиток підприємницької активності, поліпшення інвестиційного клімату, створення нових робочих місць, законодавче закріплення цивілізованого відношення держави до різних соціальних груп. Звідси один з напрямів наповнення морально-етичним змістом відносин «платник податків – держава» полягає у формуванні громадської думки на засадах добровільної сплати податків як своєрідної гарантії успіху власного бізнесу, утвердження особистого спокою та спокою власної родини, впевненості у завтрашньому дні.

Що означає реалізація цього положення на практиці? Зазначимо щонайменше чотири обставини, які можна розглядати як своєрідні принципи гуманізації відносин держави і платників податку.

По-перше, усвідомлення кожним громадянином країни його конституційного обов'язку щодо забезпечення ефективного функціонування держави як «нічного сторожа». За умов нинішнього трансформаційного стану країни – це крок до формування правової держави і громадянського суспільства, законослухняного громадянина й соціально відповідальної держави. У світі останнього особливого значення набуває прозорість схем використання податків, постійний і гласний моніторинг їхнього використання, а також розробка й утвердження ідеології престижності сплати податків, підняття статусу законослухняного платника податків.

По-друге, спрощення механізму податкових процедур і встановлення збалансованої системи взаємної відповідальності з перспективою поширення механізму відповідальності за стан

податкової дисципліни всіх учасників податкових відносин. Зазначений механізм солідарної відповідальності можна розглядати як своєрідний етичний імператив, що спрямовує суб'єктів до пошуку розумних компромісів і виважених кроків, злагоди та порозуміння, взаємоповаги та відповідальності і, головне, зазначений механізм не має спонукати до пошуку винної сторони [4].

Надзвичайна ускладненість, заплутаність та внутрішня суперечливість вітчизняного податкового законодавства не лише створює широкі можливості для розвитку тіньової економіки, а й не дозволяє законослухняним платникам податків чітко дотримуватися його вимог. Це призводить до масових порушень податкового законодавства, усе більшого застосування до його порушників фіскально-репресивних методів, що, у свою чергу, вимагає кількісного нарощування силових структур. У такій ситуації будь-які заклики до захисту вітчизняного товаровиробника, створення сприятливих умов для розвитку підприємництва залишаються декларативним гаслом. Незадовільний стан справ спостерігається й у повсякденному житті платників податків, коли на практиці посадовими особами органів ДПС України не завжди здійснюється компетентний збір та розслідування юридичних фактів, пов'язаних з правопорушеннями у сфері оподаткування. Так, наприклад, значна кількість справ про застосування фінансових санкцій щодо платників податків арбітражними судами України щорічно визнаються недійсними.

По-третє, запровадження системи податкової освіти населення, що розпочинається зі школи й закінчується закладами освіти четвертого рівня акредитації, розвиток мережі постійного консультування громадян з питань податкового законодавства, відповідне інформаційне насичення теле- та радіопрограм, організація пунктів безкоштовного консультування громадян доарбітражного розгляду спірних питань між платниками податків і державними органами тощо.

По-четверте, поширення механізму правової відповідальності за стан податкової дисципліни на всіх учасників податкових правовідносин.

За умов сьогодення важливого значення набуває поступальне орієнтування на розробку системи оподаткування, що побудована на новому рівні зацікавленості та спільної відповідальності, як держави, так і платників податків. Рівня, який відповідає масштабам економічної та політичної систем, що розбудовуються, глибині соціальних трансформацій, які здійснюються в Україні.

Аналіз законопроектів з питань податкового законодавства, що були включені до порядку денного восьмої сесії Верховної Ради України шостого скликання, свідчить, що ці документи містять низку важливих положень, спрямованих на вирішення нагальних проблем з реформування Державної податкової служби України, а також

коригування та скасування деяких положень діючих законодавчих актів з метою їхнього подальшого вдосконалення та наближення до норм Європейського Союзу.

Податкове законодавство України спрямоване на реалізацію інтересів держави шляхом запровадження загальнообов'язкових правил вилучення частини валового внутрішнього продукту на загальнодержавні потреби, а також створення правового механізму перерозподілу цих коштів через Державний бюджет [5]. Результатом реформування ДПС України, як відомо, є:

- прийняття досконалих нормативно-правових актів з питань оподаткування з чітким визначенням прав та обов'язків як платників податків, так і податкових органів;

- створення якісної та загальнодоступної системи обслуговування платників податків відповідно до вимог часу та законодавства;

- формування умов для підвищення рівня добровільного виконання платниками податків вимог податкового законодавства, забезпечення повної та своєчасної сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

- вдосконалення процесів адміністрування податків;

- створення інтегрованої інформаційної системи органів ДПС України та належних умов для її інтеграції в єдину систему органів державної влади [6].

Нещодавно ухвалений Верховною Радою України Податковий кодекс України, що визначає відповідні засади політики держави у сфері оподаткування, її нормативно-правове забезпечення, значною мірою наближений до європейських і світових стандартів, у ньому вдалося поєднати міжнародні стандарти з національними особливостями. Законопроект значно розширює права платника податку та посилює його захист, дозволяє значною мірою забезпечити гармонізацію інтересів громадянина і держави.

Кодекс спрямований на реалізацію економічних інтересів України, створення сприятливих умов для розвитку економіки шляхом регулювання відносин оподаткування, захисту прав та інтересів платників податку, гармонізації відносин платників з державою. Кодекс визначає принципи побудови вітчизняної податкової системи, перелік податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що підлягають сплаті до бюджетів усіх рівнів, визначає методику їх обчислення, ставки оподаткування, правовий стан платників податку, порядок адміністрування податків, а також порядок і умови застосування санкцій до платників податків за порушення податкового законодавства, порядок введення в дію та застосування норм Кодексу відповідно до чинних правових норм інших правових інститутів (системи державних органів законодавчої та виконавчої влади) та галузей права – фінансового, цивільного, сфери господарських і майнових відносин, судового законодавства тощо.

Податковий кодекс України спрямований на реформування податкової системи шляхом вдосконалення чинної нормативно-правової бази за такими, зокрема, напрямками: створення умов та налагодження партнерських відносин між органами державної податкової служби та платниками податків, добровільного виконання платниками вимог податкового законодавства; впровадження стандартизованих, високотехнологічних та прозорих форм і методів обслуговування платників податків; трансформація нинішньої моделі державної податкової служби України у провідний, підзвітний суспільству високоефективний орган виконавчої влади.

Податковий кодекс України, зважаючи на покладені на нього завдання комплексного реформування податкових відносин, має утвердити єдине законодавче поле оподаткування, усунути неузгодженість, а то й суперечливість окремих норм податкового законодавства, а також невідповідність нормам інших галузей права, забезпечити їхню взаємодію та подальшу гармонізацію. Однак Податковий кодекс України, як і податкове законодавство в цілому, базується на застарілій схемі оподаткування, визначальною основою якої є податок на споживання (податок на додану вартість та акцизні збори). Його відвертою слабкістю, на думку науковців, є неспроможність забезпечити функціонування механізму активної інвестиційної політики, у тому числі й щодо заохочення інвестиційного застосування заощаджень громадян країни. Відтак Податковий кодекс постає, скоріше, засобом систематизації чинного податкового законодавства, ніж спробою створення ефективної системи оподаткування відповідно до стану вітчизняної економіки, перспектив розвитку України.

Зазначене дозволяє стверджувати, що досвід країн ЄС у частині використання диференційованих ставок податку на прибуток підприємств, широкого спектру інвестиційних податкових пільг не знайшов належного висвітлення у тексті Кодексу, що не може не позначитись на перспективах інвестування, а значить, і розвитку, передусім, малого підприємництва. І це при тому, що законодавчий акт базується на нормах Європейського Союзу щодо формування податкової системи, яка передбачає, що загальновідомо, здійснення активної інвестиційної політики.

Потребує вдосконалення, на наш погляд, і соціальна складова Податкового кодексу України шляхом перенесення центру ваги оподаткування з фізичних осіб на доходи та споживання заможних верств населення. Відтак не можна вважати розв'язаною проблему розширення бази оподаткування, а значить, і джерел наповнення державного та місцевих бюджетів. Запропоновані податкові пільги, зважаючи на їхнє різноспрямоване функціональне призначення – підтримку окремих галузей та сфер життєдіяльності суспільства, окремих категорій платників податків, а також подолання дефіциту

бюджету тощо не лише не можна визнати системним заходом, а й дозволяють стверджувати, що ці пільги не відповідають відправним принципам функціонування податкової системи – принципам справедливості, рівнонапруженості та нейтральності сплати податків.

Своєрідність податкового законодавства полягає в тому, що його дія, з одного боку, поширюється на всі сфери життєдіяльності суспільства, сприяючи розвитку останнього. З іншого, – сприяє посиленню функціонування однієї з найважливіших функцій держави -- контролюючої в частині, що пов'язується з використанням властивостей податків як обов'язкового, нецільового, безумовного платежу. Йдеться, зокрема, про фіскальну, регулюючу, стимулюючу та соціальну функції.

Реалізація стратегічного курсу України щодо забезпечення її входження до європейського політичного, економічного та правового простору передбачається, як відомо, Угодою про партнерство та співробітництво між Україною і Європейським Союзом (ЄС) та його державами-членами, яка набула чинності в березні 1998 року.

Основними умовами процесу зближення України з ЄС, поглиблення співпраці, поступової інтеграції (набуття статусу асоційованого або повного члена) України в ЄС визначено, як відомо, адаптацію національної правової системи до європейської шляхом гармонізації законодавства України з європейським, основним джерелом якого є законодавство ЄС.

Список використаних джерел

1. *Панченко В.І.* Податкова система України та проблеми її оптимізації / В.І. Панченко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: Зб. наук. праць. – Суми: Мрія-1 ЛТД: УАБС, 2005. Т. 13; Якушик І.Д. Податкові системи зарубіжних країн: Довідник / І.Д. Яку-

шик, Я.В. Литвиненко. – К.: «МП Леся», 2004. – 479 с.

2. *Недюха М.П.* Шляхи гуманізації відносин платників податків та податківців / М.П. Недюха, М.Ф. Задояний // Економіка, фінанси, право. – 2002. – № 9. – С.6-10; Недюха М.П. Гармонізація відносин платників податку і держави як соціальна проблема / М.П. Недюха, О.І. Тумко // Социальные технологии. Актуальные проблемы теории и практики (Международный межвузовский сборник научных работ). – Вып. 23. – Киев-Москва-Одесса-Запорожье, 2004. – С. 200 – 208.

3. *Лукашевич М.П.* Податкова система / М.П. Лукашевич, М.П. Недюха // Соціологічна енциклопедія /Редкол. Астахова В.І., Бакіров В.С., Городяненко В.Г., Євтух В.Б. та ін. – К.: 2008. – С. 283 – 284.

4. *Гаркуша В.С.* Захист прав платників податків. Проблеми правового забезпечення захисту прав і законних інтересів платників податків у контексті модернізації державної податкової служби України // За заг. ред. О.М. Бандурки, В.М. Москаленко. Рекомендовано Міністерством освіти і науки як навчальний посібник для студентів / В.С. Гаркуша, О.П. Снігерьев, М.П. Недюха, С.І. Лекарь, В.А. Форостовець, Ю.І. Яковенко, О.І. Тумко. – К.: «МП «Леся», 2003. – 476 с.;

5. Недюха М.П. Новітні тенденції реформування державної податкової служби України. Монографія / За заг. ред. Т.Т. Ковальчука / М.П. Недюха, В.А. Форостовець, В.С. Гаркуша, Ю.Г. Пашенко – К.: «МП Леся», 2007. – С. 6 –70.

6. *Кофлан В.М.* Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні. – Ірпінь, 2005. – С. 47 – 60.

7. *Гаркуша В.С.* Податкове право / В.С. Гаркуша, О.Я. Шевченко / За заг. ред. О.Л. Копиленка, М.П. Недюхи. – К.: «МП «Леся», 2007. – С. 8.

Живицький В.А. Морально-правові засади гуманізації відносин держави і платників податку

У статті аналізуються сучасні тенденції становлення та розвитку Державної податкової служби України як органу державної виконавчої влади, що має надавати сервісні послуги громадянам країни в частині забезпечення надходжень до державного бюджету. Розглядаються також питання адаптації та гармонізації вітчизняного податкового законодавства до норм ЄС.

Ключові слова: Державна податкова служба України, платник податку, гуманізація відносин.

Живицкий В.А. Морально-правовые основания гуманизации отношений государства и плательщиков налога

В статье анализируются современные тенденции становления и развития Государственной налоговой службы Украины как органа государственной исполнительной власти, который должен оказывать сервисные услуги гражданам страны в части обеспечения поступлений в бюджет страны. Рассматриваются также вопросы адаптации и гармонизации отечественного налогового законодательства к нормам ЕС.

Ключевые слова: Государственная налоговая служба Украины, плательщик налогов, гуманизация отношений.

Zhyvytskyy V.A. The moral and legal principles humanize relations between the state and taxpayers

This article analyzes the current trends of formation and development of the State Tax Service of Ukraine as a state body that has to provide maintenance services to citizens of the country as part of government revenue. We consider the issues of adaptation and harmonization of national tax legislation with EU norms.

Keywords: State Tax Service of Ukraine, the taxpayer, humanizing relations.