



В'ячеслав Живицький,
начальник відділу міжрегіонального
оперативного управління Офісу
великих платників податків
Державної фіскальної служби України

УДК 336.025: 347.73

Інституціоналізація Державної фіскальної служби України: теоретико- правові особливості

З'ясування інституціонального характеру становлення Державної фіскальної служби України (далі - ДФС України) набуває особливого значення у частині виконання ухваленної Кабінетом Міністрів України Комплексної програми інституціонального розвитку, розрахованої на 2016-2020 роки. Визначальні завдання інституціоналізації ДФС України полягають у з'ясуванні особливостей теоретико-правового та морально-етичного наповнення змісту її діяльності.

Проголошений курс демократичних реформ, формування ринкової моделі розвитку економіки, завдання подолання розриву між розумінням завдань, цілей та принципів оподаткування обумовлюють сутнісні та функціональні характеристики Державної фіскальної служби України, процеси її інституціоналізації як визначальні в частині її становлення як правового інституту.

Науковий аналіз проблематики інституціонального розвитку ДФС України, її становлення як правового інституту здійснюється вітчизняними вченими – представниками різних

галузей гуманітарного знання. Зокрема, можна назвати З. С. Варналія, В. Г. Воронкову, І. М. Гавриленка, Р. А. Калюжного, В. В. Костицького, М. П. Недюху, Н. М. Оніщенко, Ю. С. Шемшученка, І. Д. Якушика та ін., праці яких послугували теоретико-методологічною підвалиною дослідження названої проблеми.

Метою і завданням статті є з'ясування сутності інституціоналізації як процесу становлення ДФС України як правового інституту в єдності змістовних, організаційних і функціональних характеристик.

У вітчизняній науковій літературі мають місце, як відомо, різні визначення терміну “інституціоналізація”, зміст якого зводиться, як правило, до процесу організації та регулювання суспільного життя, впорядкування суспільних зв'язків і відносин [1, с. 70].

При цьому інституціоналізму часто надається значення одного із напрямів державознавства та правознавства, державного будівництва, політико-правового та соціального засобу розв'язання проблем, що постають у процесі функціонування

суспільства, держави та права [2, с. 285].

Усталені традиції американської економічної науки інтерпретують термін “інституціоналізм” переважно як “довговічні, усталені системи правил, що структурують соціальну взаємодію” на засадах раціональності та доцільності [3, с. 37], вбачаючи в інституційних системах потенціал зменшення ентропійної складової життєдіяльності суспільства, невизначеності шляхом структурування повсякденного життя. При цьому усталені системи правил слугують своєрідним дороговказом для людської взаємодії, бо коли ми хочемо ... позичати гроші чи стати підприємцем, то ми знаємо (чи можемо довідатися) як це здійснити [4, с. 12].

Інституціоналізація соціальних зв'язків, політико-правового простору, на думку Г. С. Кирдіної, досягається засобами: а) регламентації, тобто становленням достатньо жорсткого механізму регуляції, що забезпечує регулярність, передбачуваність і надійність соціальної комунікації її структур; б) диференціації та структурування функцій, прав і обов'язків; в) безособовості вимог, що обумовлюється визначеністю та однаковістю застосування морально-етичних та правових норм, раціональною формою поведінки; г) розподілу праці та професіоналізації діяльності [5, с. 24].

Особливістю інституціоналізації, як свідчить аналіз усталених теоретико-методологічних підходів, можна вважати, по-перше, її соціальний характер, який поширюється, як правило, на великі групи людей – класи, соціальні верстви, населення в цілому, а також окремих індивідів, що дозволяє характеризувати, оцінювати їх діяльність/бездіяльність за певними правилами, нормами і стандартами, а також забезпечувати контроль, передбачуваність поведінки. Зазначене може стосуватися як життєдіяльності держави, суспільства, країни в цілому, так і окремих суспільних сфер, поведінки людини, скажімо, як платника податків.

По-друге, інституціоналізація передбачає структурованість, наявність організаційної системи зв'язків відповідно до домінуючих суспільних потреб та інтересів, що знаходить своє відображення 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, інституціоналізація має враховувати особливості домінуючих інтересів різних соціальних груп в їхній підпорядкованості завданням формування правової держави та громадянського суспільства, що знаходить своє втілення, передусім, в частині формування середнього класу як визначальної складової ринкової економіки, демократичної держави, особистості підприємця.

По-четверте, інституціоналізація постає як сукупність ролей і функцій, що мають виконуватися відповідно до чинних нормативно-правових актів, соціальних норм і традицій, особливостей менталітету тощо. Відповідно, 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 постає комплексом «організацій, установ, індивідів, що володіють певними засобами, ресурсами і виконують конкретні правові, соціальні, політичні функції (держави, суд, політичні партії)», є способом «організації політичної, економічної, соціальної, правової та іншої діяльності людей шляхом чіткого поділу 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» [6, с. 696].

Аналізуючи змістовні характеристики соціальних інститутів, їх функ-



ціональне, статусне та цілеорієнтоване призначення в суспільстві уявляється доцільним наголосити на основній тенденції їх еволюції, яка полягає у забезпеченні стійкості шляхом 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 сфер, громадян країни. Не випадково Н. Смелзер соціальний інститут визначає як комплекс норм і процедур, що охоплює, з одного боку, сукупність нормативно та ціннісно обумовлених ролей та статусів, і з другого, - соціальне утворення, призначенням якого є використання ресурсів суспільства для задоволення потреб його членів” [7, с. 79-81].

С. С. Фролов схильний вбачати в інституціоналізації процес становлення інституту шляхом засвоєння та закріплення певних соціальних норм, правил, статусів і ролей, які спрямовані, передусім, на задоволення життєво важливих потреб громадян. У цьому сенсі інституціоналізація має своїм завданням підпорядкування поведінки останніх певним соціальним і правовим нормам, впорядкування їх статусів і ролей, чим забезпечується передбачувана поведінка як бажана, очікувана, як така, що свідомо моделюється, програмується й очікується [8, с. 146].

В. Г. Воронкова обґрунтовує такі функції¹ соціальних інститутів: а) закріплення і відтворення суспільних відносин; б) інтеграції та згуртування суспільства на засадах систематизації основних норм і правил

поведінки, відбору й утвердження суспільних цінностей; в) регулювання та соціального контролю; г) комунікативну [6, с. 696].

Виходячи з вищезазначеного, можна стверджувати, що виникнення, становлення, розвиток та вдосконалення організаційно-правових засад ДФС України складає основу її інституціоналізації, формування її як правового інституту відповідає значною мірою ознакам класичного визначення.

Оскільки йдеться про правову основу як базовий аспект організації ДФС України як правового інституту, то предметом його розгляду є становлення, розвиток та вдосконалення нормативно-правової бази в її динаміці та взаємозв'язках із процесами соціально-економічного розвитку країни. Тому, задовольняючи потреби держави в створенні податкової системи як механізму нормативно-правового забезпечення фінансовими ресурсами, його значення визначається ефективністю застосування в сфері регулювання виробництва, розподілу, обміну та споживання суспільно виробленого продукту. При цьому важливе значення має ефективність використання властивостей податків, міри врахування їх функціонального призначення, зокрема, розподільчого, соціального, регулятивного тощо.

Нормативно-правова база визначає структуру системи органів ДФС України на центральному рівні, в областях, місті Києві, районах, районах у містах тощо. Законодавчо встановлюється структурна визначеність та підпорядкування системи податкових органів як по вертикалі, так і горизонталі, їх функції, відповідальність тощо. При цьому основна увага приділяється платникам податків як основній ланці податкової системи.

¹ Функція (від лат. function – виконання, звершення) - діяльність, обов'язок, робота. Призначення або роль, яку виконує певний соціальний інститут, структура або процес, що здійснюється у межах певного системного цілого. Загальну функцію соціального інституту можна визначити як користь, благо, як захист індивіда від загрозливих зовнішніх впливів. Інакше кажучи, функція є цілепідпорядкованою сукупністю дій, що спрямовані на досягнення певної мети.

Відповідно здійснюється розмежування ролей та статусів учасників фіскального процесу за ознаками інституційного розвитку та формалізації їх поведінки: платника податків щодо виконання свого конституційного обов'язку в частині своєчасної та в повному обсязі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів, здійснення контролю за додержанням вимог податкового законодавства платниками податків. Фіскальна система є засобом втілення, узгодження та гармонізації, інтересів держави (постійного надходження фінансових ресурсів до бюджету), суспільства (забезпечення належного рівня соціально-економічного розвитку) та платників податків.

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

Відповідно, нормативно-правові акти у сфері оподаткування суб'єктів господарювання мають передбачати низку вимог, визначальними з яких, на наш погляд, є: а) оптимальне поєднання фіскальної та стимулюючої функцій оподаткування; б) стабільність (незмінність) загальних правил оподаткування; в) неприпустимість подвійного оподаткування; г) апроксимація, адаптація та гармонізація податкового законодавства відповідно до правових норм держав-членів ЄС.

Податки, у свою чергу, мають розглядатися та належним чином застосовуватися відповідно до свого потенціалу впливу – стимулюючого та стримуючого - на життєдіяльність держави і суспільства, великих і малих соціальних груп, громадян країни, а також забезпечення процесу соціальних змін [9, с. 274-288].

Системний зв'язок норм податкового законодавства забезпечується шляхом взаємодії їх між собою, а також впливом на поведінку основних суб'єктів даної сфери суспільних відносин. Саме тому визначені податковим законодавством правові приписи 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 характерна нормативність в 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.

При цьому доречно наголосити, що вищезазначена правова причинно-наслідкова обумовленість первинною ланкою кола питань у частині виконання податкових зобов'язань визначає платників податків, тоді як дії органів ДФС є причинно обумовленими наслідковими залежностями поведінки останніх, міри їх сумлінності. Зазначена взаємообумовленість дії двох основних суб'єктів, яка полягає в неможливості одного існувати без іншого, складає системну єдність, визначає правовий зміст сфери податкових правовідносин. Вищезазначену єдність забезпечує податок як унормований законом засіб зв'язку першого з другим. Дійсно, важко уявити факт наявності, запровадження чи



правової дії податку без наперед визначеного законодавцем суб'єкта - платника податків чи контролюючого податкового органу. Останній, діючи від імені держави, не може не співпрацювати з першим.

Певна річ, вищезазначений характер зв'язків між суб'єктами податкових правовідносин може проявлятися лише в процесі їх взаємодії, а також інших правових і громадських інституцій, до яких, зокрема, відноситься Ліга захисту прав платників податку. Зазначені відносини виникають в процесі їх суспільної діяльності, у тому числі при виконанні органами ДФС України контролюючої функції щодо дотримання платниками податків порядку, встановленого нормами податкового законодавства. Зазначене полягає, як відомо, в дотриманні норм, які встановлюють обов'язковість та порядок дії - сплату податків, заповнення податкової декларації, надання звітності у встановлені терміни, проведення контролю розрахунків тощо. При цьому суб'єкти податкових правовідносин - платники податків та органи ДФС України - діють згідно з приписами зобов'язувальних норм, що відповідним чином регламентує порядок їх дій, передусім, послідовність, терміни виконання зобов'язань та контроль за їх виконанням, встановлення можливої винагороди чи застосування санкцій тощо.

На характер процесу виникнення чи припинення, розширення чи обмеження, поглиблення чи послаблення зв'язків між учасниками відносин сфери оподаткування безпосередньо впливають правові норми, які встановлюють приписи щодо порядку дій суб'єктів податкових правовідносин у випадках, передбачених законами про податки і є обов'язковими для виконання. Зазначені правові норми справедливо кваліфікуються як правові норми дії суб'єктів податкового законодавства.

Процес інституціоналізації ДФС України можна розглянути як нормативно впорядковані правові відпо-

віді законодавця на виклики життєдіяльності української держави, які пов'язуються з визначенням низки нормативно-правових, функціональних і організаційно-правових питань як таких, що забезпечують легітимізацію статусу ДФС України як правового й інституціонального водночас. Зазначений статус обумовлений процесом формування ДФС України, становленням її внутрішньої структури як системи, як центрального органа виконавчої влади, формуванням її зв'язків з платниками податків, громадськістю в цілому.

Правовідносини у податковій сфері своєю вихідною точкою мають діяльність платника податків в частині реалізації конституційного права на працю чи підприємницьку діяльність (виконання робіт, надання послуг, виготовлення та реалізація продукції з метою отримання прибутків) у порядку, що не суперечить національним інтересам, вимогам чинного законодавства, сприяє реалізації прав і свобод людини та громадянина, життєво важливих функцій суспільства - ціледосягальної, адаптивної, інтегративної, відтворення структури та зняття напруги [9, с. 20-24].

Реалізуючи свої соціальні права, громадяни набувають статусу платника податків у разі унормування своїх відносин з органами ДФС України. Тоді як останні, відповідно до покладених на них повноважень, здійснюють облік платників податків і зборів (обов'язкових платежів), а також виконують інші функції згідно з чинним законодавством. Здійснення вищезазначених дій як з боку платника податків, так і фіскального органу дозволяє стверджувати про наявність податкових правовідносин, аналізувати стан і тенденції їх розвитку, ефективність нормативно-правово забезпечення тощо.

За юридичними властивостями та характером впливу на процеси становлення та розвитку податкових правовідносин, інституціоналізацію державної фіскальної служби правові норми можна охарактеризувати як:

норми-принципи, суб'єкт-об'єктні норми, правові норми дії, правові норми впливу, правові норми забезпечення виконання податкових зобов'язань тощо. Саме зазначені правові норми є визначальними в частині становлення ДФС України як правового інституту.

Засобами інституціоналізації, окрім зазначених Г. С. Кирдіною, слід вважати також приписи відповідних установ органів ДФС України, де забезпечується повсякденна статутна діяльність на засадах, визначених законодавством України. Відповідно, правова інституціоналізація має розглядатися як запровадження нових громадських та соціальних інститутів, різновидом яких є правовий інститут. Звідси правовий інститут доречно визначити як сукупність норм права, які охоплюють, регламентують і врегульовують певні різновиди суспільних відносин, у даному випадку – податкові правовідносини.

Соціальні зв'язки, що утверджуються між структурними підрозділами органів ДФС України, з одного боку, і платниками податків, з іншого, можна назвати інституційними або нормативними, оскільки за своїм змістом, характером і спрямованістю вони задовольняють життєво важливі потреби держави, її громадян, є усталеними, стабільними, такими, що спроможні поставати своєрідними гарантіями від можливих потрясінь, криз чи випадковостей. Зазначені інституційні ознаки, риси та властивості можуть надавати ДФС України характеру системних, ієрархізованих як по вертикалі, так і горизонталі, ґрунтуючись при цьому на певних нормах – правових і морально-етичних, цінностях, правах і законних інтересах платників податків, що в цілому забезпечує однотипну, прогнозовану дію складових елементів системи.

Є підстави, таким чином, стверджувати, що зазначена вище система фіскальних відносин може бути визначена як інституційна за такими, зокрема, ознаками: а) наявністю тісної взаємодії між складовими части-

нами, суб'єктами діяльності податкової системи, а також із зовнішнім середовищем; б) визначення функцій, прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин; в) регламентації та контролю взаємодії структурних елементів між собою по вертикалі і горизонталі, а також їх підпорядкованості завданням досягнення системної якості; г) наявності спеціально підготовлених людей як ознаки професіоналізації їхньої діяльності.

Характерними особливостями ДФС України як різновиду правового інституту можна вважати наявність: а) формалізованої ієрархічної структури, діяльність якої обумовлюється нормативно-правовими та морально-етичними приписами; б) визначеного кола суб'єктів діяльності, фізичних та юридичних осіб, співпраця яких формує усталеність зв'язків, стабільність стосунків, дозволяє виконувати завдання, які пов'язуються з наповненням бюджету шляхом надходження податків і зборів, а також обов'язкових платежів; в) певної сукупності функцій – адаптивної, інтегративної, цілесюгальної тощо, що дозволяє їй утвердитися як системному цілому в єдності його складових, вертикальних і горизонтальних зв'язків між ними (субординація та 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 і порядку, поступовості процесу їх еволюції як інституціональної складової суспільства, задоволення його потреб, реалізації прав і законних інтересів; д) специфічних норм і приписів, які регламентують процес взаємодії податкових органів і платників податку,



надаючи зазначеній інтеракції взаємообумовленого характеру, коли одна сторона передбачає іншу, постаючи таким чином єдністю складових – нормативно-правових, морально-етичних, функціональних і ціледосягальних в їх підпорядкованості системній меті – функціонуванню, модернізації та розвитку ДФС України як правового інституту. Показово, що утвердження ДФС України як правового інституту уявляється неможливим поза процесом становлення законослухняного платника податків, що має розглядатися як одна з визначальних ознак його буття як громадянина. Підпорядкованість громадянському началу формує загальнонаціональний інтерес, який єднає платників податку незалежно від території, місця проживання та характеру діяльності, соціального статусу в системі ринкової економіки, величини отриманого доходу, відношення до форми власності (державної, комунальної чи приватної) тощо. Зазначене формує законослухняних платників податку як певну соціальну спільність, засадничою підвалиною якої є множинність інтересів – індивідуальних і колективних, галузевих і корпоративних, виробничих і споживчих, фізичних та юридичних осіб тощо. З усієї сукупності інтересів поступово виокремлюється спільний інтерес, який можна назвати громадянським, державницько- та суспільствозначущим, загальнонаціональним, що дозволяє розглядати функціонування держави і суспільства як єдине ціле, як таке, що утверджує країну як демократичну, народ – як державотворчий, а її громадян – як законослухняних. Саме у цій площині закладається змістовна та функціональна єдність, відбувається підпорядкування індивідуальних воľ спільній, передусім, конституційно визначеній меті – формування правової, демократичної, соціальної держави. Вищевикладене відповідає за своєю спрямованістю і загальнонаціональному, і суспільному, і індивідуальному інтересу,

а значить і завданням процесу соціальних змін українського суспільства.

Таким чином, процес інституціоналізації, будучи розгорнутим у соціальному часі та просторі як середовищі буття держави і платників податків виникає як безпосередня відповідь на соціальні потреби, завдання демократичних змін, забезпечення динаміки соціального розвитку [10, с. 330-365]. Засадничою підвалиною цього процесу є наповнення державного та місцевого бюджетів, державних цільових фондів суверенної держави, демократичної країни, що можливо шляхом розроблення та реалізації державної фіскальної політики. Це по-перше.

По-друге, процес інституціоналізації спроможний розгортатися шляхом унормування – правового та морально-етичного - соціальних зв'язків і відносин, які виникають між державою і платниками податків. Зазначене не може не розгортатися у національно своєрідних формах відповідно до стану та рівня розвитку держави, місцеположення її фіскальних органів, їх структури як системи вертикальних і горизонтальних зв'язків між елементами, функцій, міри інтегрованості в єдиний податковий орган, що надає йому стійкості, валідності, авторитетності.

Відповідно, ДФС України має поставати, по-третє, єдиним, цілісним, структурованим органом, який характеризується системною єдністю структури, функцій, завдань діяльності, ustalеними зв'язками як між структурними елементами, що його утворюють, так і з платниками податків. Зазначене має демонструвати потенціал до організаційних і функціональних змін, позитивним чином позначатися на адаптивній спроможності у роботі з платниками податків, формуванні сприятливого податкового клімату.

Вищезазначене дозволяє констатувати, що формування ДФС України як правового інституту передбачає діяльність податкового відомства, організацію його стосунків з платни-

ками податків відповідно до законодавчо визначених правових норм, правил і процедур, їх юридичне закріплення як законів, інших нормативно-правових актів з подальшим

процесом їх систематизації й упорядкування (кодифікації) для застосування на практиці – у роботі з платниками податків.

Список використаних джерел

1. *Осипова Н. П.* Соціологія. Підручник / Н. П. Осипова, В. Д. Воднік, Г. П. Клімова та ін. – К.: 2003. – 239 с.
2. *Словник іншомовних слів* / за ред. О. С. Мельничука. – К.: Головна редакція УРЕ, 1977. – 495 с.
3. *Ходжстон Д.* Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Д. Ходжстон. – М.: Прогресс, 2003. – 289 с.
4. *Норт Д.* Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт. – К.: Основи, 2000. – 353 с.
5. *Кирдина С. Г.* Институциональные матрицы и развитие России / С. Г. Кирдина. – М.: 2000. – 310 с.
6. *Воронкова В. Г.* Інститут / В. Г. Воронкова // Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – Т. 2: Д-Й. – К.: «Укр. енцикл.», 1999. – С. 696-697.
7. *Смелзер Н.* Соціологія / Н. Смелзер. М., 1994. – 498 с.
8. *Фролов С. С.* Соціологія: Учебник / С. С. Фролов. - М., 2003. – 343 с.
9. *Недюха М. П.* Правова ідеологія українського суспільства / М. П. Недюха. – К.: “МП “Леся”, 2012. – 400 с.
10. *Гавриленко І. М.* Соціальний розвиток : навч. посібник / І. М. Гавриленко, П. В. Мельник, М. П. Недюха. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 484 с.

Живицький В. А. Інституціоналізація Державної фіскальної служби України: теоретико-правові особливості

Розглядаються теоретико-правові особливості становлення Державної фіскальної служби України як правового інституту.

Ключові слова: Державна фіскальна служби України, інституціоналізація, правовий інститут.

Живицкий В. А. Институционализация Государственной фискальной службы Украины: теоретико-правовые особенности

Рассматриваются теоретико-правовые особенности становления Государственной фискальной службы Украины как правового института.

Ключевые слова: Государственная фискальная служба Украины, институционализация, правовой институт.

Zhyvutskyi V. Institutionalization of the State Fiscal Service of Ukraine: theoretical and legal features

Theoretical and legal peculiarities of the State Fiscal Service of Ukraine as a legal institution.

Key words: State Fiscal Service of Ukraine, institutionalization, legal institution.

