

О. О. Долгий, кандидат юридичних наук
О. М. Сидоренко, фахівець з наукової діяльності
I категорії НДЦ з проблем оподаткування
Національного університету ДПС України

ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ СОЦІАЛЬНОЇ СПРЯМОВАНОСТІ ЕКОНОМІКИ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ НОРМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

У статті висвітлюються питання дотримання принципу соціальної спрямованості економіки в контексті реалізації окремих норм Податкового кодексу України.

Ключові слова. Соціальна спрямованість економіки, Податковий кодекс, оподаткування, податки, принципи, управління, контроль.

The observance of social directivity for national economy in the context of Ukrainian Tax Code realization are considered in the article.

Key words. Social orientation of economics, The Tax Code, taxation, taxes, principles, management, control.

Постановка проблеми (постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями). Принцип соціальної спрямованості економіки закріплений у ст. 13 Конституції України і полягає перш за все в забезпеченні державою максимального врахування приватних і суспільних інтересів у господарській діяльності [1]. Крім цього, у ст. 2 Закону України “Про засади внутрішньої і зовнішньої політики” від 01.07.2010 р. № 2411-VI зазначено, що внутрішня політика нашої держави ґрунтується, серед іншого, на забезпеченні соціальної спрямованості економіки України. Одним зі способів забезпечення є перерозподіл національного доходу за допомогою оподаткування. Реалізація цього завдання відбувається відповідно до норм Основного Закону і Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПК) [2]. Так, ст. 67 Конституції України визначає, що “кожен громадянин зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом”. А норми ПК, які регулюють суспільні відносини, що виникають у податковій сфері та формують механізм справляння податків і зборів, забезпечують належні податково-процесуальні умови для виконання цього конституційного припису.

© **О. О. Долгий, О. М. Сидоренко, 2011**

У зазначеному контексті актуальна проблема належного забезпечення дотримання органами державного управління податковою діяльністю принципу соціальної спрямованості економіки, закріпленого в Основному Законі.

Тема дослідження відповідає основним напрямам і цілям Програми економічних реформ на 2010–2014 рр. “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” від 2 червня 2010 р., розробленої Комітетом з економічних реформ при Президентові України, на виконання поставленого Головою держави завдання з відновлення економічного зростання й модернізації економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій (аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття). Проблемні питання, пов'язані з державним забезпеченням соціальної спрямованості економіки, досліджували у своїх працях О. Годованець, А. Крисоватий, М. Липовська, І. Лопаткіна, А. Мокій, К. Швабій, М. Швайко й ін. Однак особливості соціальної спрямованості економіки в контексті реалізації норм Податкового кодексу України поки що, і це зрозуміло через нещодавнє ухвалення цього Закону, висвітлено недостатньо. Це зумовлює проведення наукового пошуку, спрямованого на аналіз норм чинного законодавства, яке регулює відносини, що виникають у сфері державного управління податковою діяльністю.

Мета статті (формулювання цілей статті (постановка завдання). Завдання дослідження – вивчення стану дотримання принципу соціальної спрямованості економіки в контексті реалізації окремих норм ПК України.

Виклад основного матеріалу (виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів). У теорії доведено, що соціальна спрямованість економіки – це визначальна ознака цивілізованого суспільства [3]. А “підтвердженням соціального характеру тієї чи іншої держави є процес безпосереднього функціонування органів державної влади та їх посадових осіб у частині реалізації цінностей і принципів, які характеризують даний тип держави” [4]. Якщо виходити з окресленого підходу, який, на наш погляд, полягає в державно-управлінській площині, то це не лише ознака, а і результат, і процес державно-управлінського впливу на всі галузі національної економіки. Зрозуміло, що такий вплив різнохарактерний і за своєю владною природою не може враховувати інтереси лише окремих

суб'єктів господарювання. Потрібно враховувати суспільні інтереси у площині задоволення об'єктивних потреб функціонування самої держави. Одне з головних місць серед них посідають фінансові, які задовольняються, зокрема, шляхом оподаткування. На підвищення ефективності останнього спрямовуються положення нещодавно прийнятого ПК України.

Проте уведення в дію ПК спричинило поширення в суспільстві різнополярних поглядів на трактування його норм [5]. Це стосується прав органів державної податкової служби (далі – ДПС), обов'язків і відповідальності посадових осіб контрольних органів, адміністративного арешту майна, порушень порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків, нарахування пені, визначення бази оподаткування. У нашому дослідженні ми проаналізуємо проблемні для практичної реалізації норми статей ПК.

Стосовно змісту ст. 20 “Права органів державної податкової служби” ПК доцільно зауважити, що права органів державної податкової служби спрямовано на досягнення розумного співвідношення посилення регульованої ролі держави в механізмі управлінського впливу на податкову сферу та забезпечення дотримання прав платників податків, гарантування їм правового захисту у відносинах з органами ДПС. Ці повноваження, закріплені в Конституції України, жодним чином не обмежують права і свободи платників податків, якщо вони дотримуються вимог податкового законодавства. У разі порушення вимог законодавства про податки передбачається застосування органами ДПС примусових заходів: попереджального, припинного, відновного і, якщо це передбачає закон, карального характеру. Зауважимо, що в контексті налагодження партнерських взаємовідносин з платниками податків за рівнем пріоритетності застосування на передній план ми все ж виводимо попереджальні заходи впливу. Але це ні в якому разі не стосується встановленого законом підходу щодо покарання за вчинене правопорушення.

З цього приводу доцільно врахувати погляд Д. Мулявки, котрий, аналізуючи адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків, наголошує, що механізм справляння податків стане оптимальнішим тоді, коли базуватиметься на партнерських взаємовідносинах між податковими органами і платниками податків. У цьому контексті необхідно поєднати виважений рівень податкового контролю з усвідомленням громадянами обов'язку щодо сплати податків [6].

Спираючись на власні дослідження із цього питання, ми погоджуємося з позицією цього автора щодо необхідності орієнтації на партнерські взаємовідносини між податковою службою і платниками податків у процесі організації діяльності податкових органів.

Поряд із цим не можемо оминати деякі спірні питання, котрі полягають у такому.

Д. Мулявка не уточнює, в чому саме (форма прояву, напрям реалізації тощо) необхідно об'єднати функцію органу державного управління податковою діяльністю – уповноваженого органу виконавчої влади – зі свідомим проявом реакції особи щодо встановленого Конституцією обов'язку своєчасно й у повному обсязі сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі). Та взагалі, чи можливе таке поєднання у практичній діяльності. Також необхідно зауважити, що з позиції теорії управління термін “виважений рівень податкового контролю” – поняття доволі абстрактне. Тому його застосування саме у площині адміністративно-правового забезпечення прав платників податків суперечливе і потребує детальнішого обґрунтування. Окрім цього, автор об'єднує задекларовані на стратегічному рівні управління органами ДПС пріоритетні принципи організації діяльності податкової служби України, що повинні “базуватися на партнерських взаємовідносинах з платниками податків”, з владно-управлінським впливом на суспільні відносини у сфері оподаткування, що виражається в податковому контролі – складовому елементі фінансового контролю і податкового механізму.

На нашу думку, у процесі наукового розв'язання зазначеної проблеми доцільно чітко розмежовувати принципи діяльності податкової служби від практичної реалізації завдань і функцій податкових органів.

Що стосується відповідальності посадових осіб органів ДПС України за невиконання або неналежне виконання покладених на них обов'язків, то, згідно зі ст. 21 “Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів” ПК, вони несуть відповідальність за чинним законодавством. Відсутність окремого закону про відповідальність посадових осіб органів державної податкової служби не забезпечує уникнення ними відповідальності за неправомірні дії, оскільки вони, як і інші державні службовці, несуть відповідальність згідно з нормами Закону України “Про державну службу” від 16.12.1993 р. № 3723-III (ст. 14, 38) [7], Кримінального кодексу України (розд. XVII, XVIII) [8] та інших нормативно-правових актів, що регулюють діяльність державних службовців.

Ст. 94 “Адміністративний арешт майна” ПК визначає даний захід як винятковий спосіб забезпечення виконання платником податків його обов'язку з розрахунку з бюджетом. У ній наведено перелік обставин, під час з'ясування яких до платника податків можуть застосовуватися норми ст. 94 ПК. Також цією статтею передбачено обов'язкове погодження із судом рішення про накладення арешту на майно платника податків. Суд затверджує або скасовує його протягом 96 годин (без урахування вихідних і святкових днів) з моменту винесення рішення про арешт майна уповноваженою особою органів ДПС України, що унеможливило неправомірне накладення арешту на будь-яке майно платників податків. Особа, на майно якої накладається арешт, може оскаржити дане рішення в судовому порядку, що гарантовано ст. 55 Конституції України. У випадку неправомірного арешту майна особі відшкодовуються всі пов'язані із цим збитки.

Стосовно норми, передбаченої п. 94.2.2 ст. 94 “Адміністративний арешт майна” ПК, зазначимо таке. Спочатку розглянемо питання щодо накладання адміністративного арешту на майно особи, яка, маючи податковий борг, виїжджає за кордон. Право такої особи вільно залишати територію України та обирати місце проживання жодним чином не порушується, бо даний особі ніхто не забороняє покинути межі України.

Накладення арешту на її майно здійснюється з метою недопущення його відчуження під час перебування за кордоном, у тому числі іноземним громадянам. Арешт майна, по суті, є однією з гарантій повернення особи на територію України та забезпечення умов для реального погашення її податкового боргу.

Майно, на яке накладається арешт, визначають посадові особи органів ДПС, відповідно до суми податкового боргу платника податків. Накладення арешту на майно фізичної особи жодним чином не впливає на її можливість залишити територію України за наявності в неї відповідних готівкових чи безготівкових (у випадку, коли на них арешт не накладається) грошових коштів для поїздки за кордон.

Згідно з пп. 94.2.4 та 94.2.5 ст. 94 ПК, за відсутності свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів господарювання, спеціальних дозволів (ліцензій), торгових патентів, сертифікатів відповідності реєстраторів розрахункових операцій, реєстрації особи як платника податків в органах ДПС, якщо така реєстрація обов'язкова відповідно до ПК, арешт на майно особи може накладатися в разі, коли вона і не провадить підприємницьку діяльність. Отже, апіорі арешт може накладатися на майно, яке не використовується в господарській діяльності, в тому числі житло особи. На наш погляд, це не порушує норми ст. 30 та 41 Конституції України, оскільки в разі накладання арешту на майно фізичної особи вона не позбавляється права власності. Її право на розпорядження майном лише тимчасово обмежується, що жодним чином не суперечить нормам Основного Закону. Відповідно до ст. 30 Конституції України недоторканність житла забезпечується заборонаю без санкції суду проникати до приватного житла особи та проводити там будь-які дії процесуального характеру. Адміністративний же арешт майна особи, в тому числі її житла, не передбачає проникнення до нього, а полягає лише в забороні його відчуження, до того ж він здійснюється за погодженням із судовими органами. Таке обмеження суспільно необхідне, оскільки здійснюється з метою забезпечення виконання особою конституційного обов'язку зі сплати податків.

Потрібно враховувати, що адміністративний арешт майна – винятковий спосіб забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, а застосування законодавчих норм обумовлюється необхідністю забезпечення державою погашення особою податкового боргу з метою ефективного і належного виконання соціальних функцій держави – їх соціальної спрямованості.

Ст. 119 “Порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків” ПК установлює відповідальність фізичної особи – платника податків за вчинені неправомірні дії з розкриття інформації, необхідної для ефективного оподаткування фізичних осіб, які визначені платниками податку. Слід зауважити, що дана норма забезпечує соціальну спрямованість під час оподаткування всіх фізичних осіб, повноцінне виконання ними конституційного обов'язку, передбаченого ст. 67 Основного Закону, мінімізує можливість ухилення від сплати податків.

Щодо норм ст. 129 “Пеня” ПК, то тут слід зазначити таке. Статтею чітко встановлено терміни нарахування пені й суб'єкти відповідальності. Будь-які спори стосовно нарахування пені кожен платник податків, згідно з чинним законодавством (ст. 55 Конституції України), має право оскаржувати в суді, що свідчить про відсутність будь-яких перешкод для оскарження неправомірних рішень органів ДПС України.

Норми ст. 164 “База оподаткування” ПК спрямовано на чітке визначення бази оподаткування платників податків з найповнішим урахуванням інтересів держави та платників податків. У даній статті наводиться перелік доходів, які підлягають оподаткуванню. Він жодним чином не обмежує права платників податків, оскільки містить перелік тільки тих доходів, що отримуються від господарської діяльності, інвестування й інших джерел. Зазначений перелік максимально враховує як приватні, так і суспільні інтереси у процесі реалізації функцій перерозподілу доходів.

Дотримується принцип соціальної спрямованості економіки і під час оподаткування доходів, отриманих платниками податків поза сферою господарської діяльності (спадщина, виграші в лотерею й ін.). Адже будь-які особи, котрі є платниками податків, відповідно до вимог чинного законодавства, можуть отримувати доходи, не пов'язані з процесом господарювання. Але вони зобов'язані сплачувати відповідні податки для підтримки соціальної спрямованості економіки і виконання державою її функцій. Визначені у ст. 164 ПК позагосподарські доходи платників податків являють собою отримані ними додаткові блага, що сприяють покращанню їх матеріального стану. Водночас, залишаючись учасниками податкових відносин, платники податків споживають суспільні блага, вироблені за рахунок податкових платежів. Тому з метою забезпечення соціальної спрямованості сфери господарювання вони зобов'язані перераховувати до бюджету відповідну частину отриманих доходів.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.

1. Оцінка окремих норм ПК України дає підстави говорити щодо процесу формування в країні законодавчих підстав функціонування органів державного управління податковою діяльністю в контексті забезпечення реалізації принципу соціальної спрямованості національної економіки.

2. Закріплені в ПК України повноваження контрольних органів сприяють ефективності процесу оподаткування, мінімізують прояви зловживань у розрахунках за податками, забезпечують при цьому оптимальне оподаткування сумлінних платників податків і попереджальний вплив на тих, хто намагається ухилитися від сплати податків.

3. Розв'язання проблем, пов'язаних з реалізацією норм ПК України, має ґрунтуватися на науковій оцінці стану дотримання принципу соціальної спрямованості економіки й органічно враховувати як державні фінансові, так і приватні інтереси.

Список використаних джерел

1. Конституція України. Науково-практичний коментар. – К. : Право, 2003. – 396 с.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
3. Романюк М. Д. Вплив глобалізаційних процесів на демографічний та соціально-економічний розвиток Карпатського регіону / М. Д. Романюк // Вісник Прикарпатського університету. Серія: Економіка. – 2009. – Вип. 7 [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Національної бібліотеки України імені В. І. Вернадського. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vpu/Ekon/2009_7/1.pdf.
4. Краковська А. Є. Соціальні права людини і громадянина як визначальна детермінанта еволюції соціальної функції держави / А. Є. Краковська // Вісник Донецького національного університету. Серія В : Економіка і право. – 2009. – Вип. 2 [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Національної бібліотеки України імені В. І. Вернадського. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/VDU_ekon/2009_2/394.pdf.
5. Щодо відповідності Конституції України (конституційності) Податкового кодексу України : лист Конституційного суду України від 16.03.2011 р. № 344-16/272. – 13 с.
6. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 “Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / Д. Г. Мулявка. – Ірпінь, 2004. – 19 с. [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Національної бібліотеки України імені В. І. Вернадського. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2004/04mdgppp.zip>.
7. Про державну службу : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
8. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.