

## **ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА: ФОРМУВАННЯ МОРАЛЬНОГО ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ**

*Каньдя О.А.  
студентка 3-го курсу юридичного факультету  
ЛНУ імені Івана Франка*

Податок не завжди трактувався як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку, тобто так, як зараз закріплено у Податковому кодексі України[1, 112]. Історії відомі кардинальні зміни у розумінні явища оподаткування – від релігійного обов'язку до «легалізованої державою форми грабежу»[2, 43].

Ознайомившись з ключовими теоріями податків, я мимоволі зробила поспішний висновок про еволюційність генези теоретичних підходів. Адже на перший погляд, й справді, цей рух видається виключно висхідним. До прикладу, світова історія багата на курйозні випадки[3, 149, 187, 264], згадуючи які, сучасне податкове законодавство видається більш ніж досконалим(підтвердження – слова істориків, що наводять приклади про персидського царя Дарія, який брав податки євнухами, або правителя Пакистану Раджита Сінгха, що збирав податки у розмірі сотні відрізаних голів щорічно. З середньовічних німців стягувались податки, якщо вони щорічно не вбивали по дюжині птахів, а бездітні громадяни СРСР теж сплачували певний фіксований платіж через таке своє ставлення до сімейного життя)

Ще один приклад - порівнюючи середньовічний підхід до оподаткування (коли механізм сплати чи економічна ефективність податків взагалі були за межами наукового інтересу фінансистів та правників) з

---

доробком, скажімо, одного з фундаторів класичної школи В. Петті, у основоположній праці якого – «Трактаті про податки і збори» - знаходимо філігранно відточені принципи оподаткування(пропорційність оподаткування, відсутність податкової дискримінації, ефективність використання зібраних податків, застосування штрафних санкцій до тих, хто ухиляється від сплати податків, запобігання подвійному оподаткуванню, простота та прозорість при обкладанні податками...)[4, 129], важко піддати сумніву еволюційність розвитку податково-правової думки. Не менш сильним аргументом на користь еволюційності є і обдумана зміна кейнсіанства, яке іноді аж занадто розв'язувало державі руки, вважаючи її втручання у ринкову економіку не просто доцільним, а необґрунтовано незамінним, на, до прикладу, теорію економіки пропозиції, якій вдалось більш-менш гармонізувати вплив держави та використання податків як засобу стимулювання економіки(доречне підтвердження цього – розроблення кривої Лаффера та формулювання важливих постулатів, що впливають з неї)[5, 112].

У науковій літературі[6, 221] висловлюється і альтернативна точка зору щодо загального вектора зміни розуміння оподаткування. Системно проаналізувавши хронологічний розвиток теорій податків, я теж приєдналась до кола тих, хто виправдано сумнівається у абсолютній еволюційності тенденцій зміни підходів до податків. На переконання Гаврилюк Р.О., все почалось з давньоримського редистрибутивного перевороту. Невеликий історичний екскурс засвідчує кардинальну метаморфозу, а саме – як на зміну людиноцентристській ментальності самодостатнього громадянина давньогрецького полісу, який був особистістю із розвиненим почуттям відповідальності за себе та Вітчизну, гордо сплачував податки в якості вдячності за факт власного громадянства у величній державі, раптом приходить європейська традиція податкового права, продукт давньоримської імперської цивілізації, де поступово утверджувались абсолютизовані етатистські цінності, нівелюючи велич окремої людини. Чи справді прогресивним і еволюційним був такий крок?

Здавалося б, жодних наслідків така, на перший погляд, непомітна зміна не несе, принаймні, для нашого покоління. Та на мою думку, якраз підхід до платника податків і визначає суть політики оподаткування, а від його коректності прямо залежить успішність та ефективність такої політики. Це легко простежити, аналізуючи функції податків, що превалюють у тій чи іншій державі у певний часовий період. До прикладу,

✓ у найдавніші часи переважала банальна накопичувальна функція(отже, платник податків – безликий засіб необхідної акумуляції коштів),

✓ класики започаткували становлення регулюючої функції, що доволі декларативно, та все ж враховувала інтереси тих, без кого процес оподаткування був би неможливим;

✓ кейнсіанці, очевидно, наголошували на контролюючій і фіскальній функціях, визнаючи платника суто як одного з безлічі гаманців,

---

які зобов'язані безумовно відкривати свій вміст перед довгорукою державою;

✓ розробники монетаризму і теорії економіки пропозиції вболівали за становлення стимулюючої функції, таким чином опікаючи пересічного платника податків[7, 39].

Чесно оцінивши сучасну ситуацію, відкриваються невтішні реалії – українська практика оподаткування неухильно слідує досягненню саме фіскальної та контролюючої функцій, а значить – визнає за платником податків суто перелік обов'язків, повністю ігноруючи коло прав. Закономірний результат – повністю абсурдна ситуація – наскрізь просякнута етатистським духом система податкових відносин, кожен з суб'єктів якої(як держава, так і громадянин- платник) навіть не намагається зрозуміти потреби іншої сторони. Адже держава вперто веде репресивну політику (візьмемо до уваги хоча б останні одіозні рішення в рамках податкової реформи, що створюють ілюзорне скорочення податків без зменшення величини податкового навантаження), у повен голос заявляючи, що оподаткування спрямоване суто на встановлення контролю за фінансово-господарською діяльністю та дисципліною і безкінечне наповнення державної скарбниці (фіскальна й контролююча функції). Середньостатистичний громадянин у цих умовах теж «не відстає» - добре якщо просто при найменшій нагоді лише нарікає на податкову політику, в гіршому ж випадку – йде на хитромудрі афери, аби ухилитися від обов'язку, визначеного Основоположним Законом.

Який же вихід існує з цієї, здавалося б, патової ситуації? Гадаю, доцільним є процес гармонізації податкового законодавства[8, 129], що однаковою мірою стосуватиметься як міжнародного, так і національного права. Щодо міжнародного контексту, то мається на увазі процес приведення національного законодавства у відповідність із приписами права європейських інтеграційних організацій; узгодження загальних підходів, концепцій розвитку національних законодавств, створення загальних правових принципів[9, 52]. Це важливо, в першу чергу тому, що Україною давно взято курс на абсолютну інтеграцію у європейське співтовариство, а також тому, що нам справді є чому повчитися у сусідів. Досвідом закордонних держав підтверджено, що коли платник податків самостійно визначає та сплачує частину свого прибутку у вигляді податку до державної скарбниці, він стає значно активнішим членом соціального життя, оскільки відчуває свою причетність до фінансування державного апарату. Відома нам фраза з американських фільмів «я – платник податків» вживається в першу чергу не у репресивно-зобов'язальному значенні (як це властиво для української свідомості), а як відзначення участі особи в утриманні держави, а отже – праві та можливості впливати на управління нею, контролювати якість і кількість адміністративних та соціальних послуг.

---

Що ж до гармонізації податкового законодавства у розумінні національного права, під цим маю на увазі трансформацію законодавчого (а як наслідок – і побутового) сприйняття податкової системи, зміну абсолютного розуміння податків як платежів задля забезпечення фіскальної функції і тотального контролю на сприйняття їх як засобів досягнення регулюючої, розподільної та стимулюючої функцій[10, 8].

Як же це здійснити на практиці? Гадаю, змінюватися потрібно кожній з сторін. Розпочнімо з громадян. Сучасний негативний підхід загальної маси громадян до податків є небажаним, і до того ж таким, що не відповідає вимогам часу. Звичайно, якщо система оподаткування й справді непосильна, а влада відверто зловживає податковими повноваженнями, то громадський осуд – явище правильне, а у демократичних державах – має своїм прямим наслідком оперативні зміни у податковій системі. Але на даний момент у більшості тих же розвинених демократичних держав сформована адекватна система оподаткування, яка все одно не сприймається людьми суто через відсутність мінімальної освіченості у питаннях економічного характеру або ж вузьколобий обивательський підхід, не здатний підняти критичну масу до рівня розуміння категорії публічного інтересу, у разі успішного задоволення якого, неминучою є і реалізація приватних. До того ж, найболючішою проблемою, з якої, на мою суб'єктивну думку, і починаються всі біди українців і є відсутність належної правової свідомості. Людині часто важко вийти за межі чотирьох стін власної кухні і осягнути необхідність розширення свого кругозору. Адже навряд чи та більшість, яка звикла лише нарікати і скаржитись на постійні незгоди загалом, і необхідність сплати податків зокрема, хоч приблизно ознайомлена з багатостолітньою історією теорії податків.

Держава ж, в свою чергу, повинна відмовитися від превалювання фіскальної та контрольної функцій оподаткування, а нарешті свідомо, з усієї відповідальності у центр процесів оподаткування встановити саме платника, який в свою чергу завдяки самовишколенню та високій правосвідомості буде достойним цієї довіри та центрального місця. А це можливо, якщо система управління використовуватиме здобутки фіскальної психології, соціальної психології оподаткування і податкової моралі, а громадянин стане нарешті моральним платником податків, тобто таким, як стверджують В.Л. Андрущенко і Т.В. Тучак, який сплачує податки не через загрозу санкції, а з особистого усвідомленого та раціонального принципу[11, 29].

Для того, аби такі платники податків врешті-решт стали більшістю, необхідно досягти високого рівня податкової культури[12, 154] – тобто адекватної загальнолюдським (в нашому випадку – західним) цінностям шкали ідеалів і поведінкових норм, у відповідності з якими мають поводитися громадяни як учасники податкового процесу. Зрозуміло, що таке складне явище не може виникнути ні з чого, на становлення податкової культури впливає чимало чинників. Зокрема, в першу чергу

---

впливає загальносуспільне середовище – адже культурний рівень суспільства та система наявних демократичних інститутів мають чимале значення. Не можна оминати увагою і групу соціально-економічних, демографічних факторів (гендерна ситуація, вікові групи, рівень доходу, сімейний стан, зайнятість населення...). Закономірним є і вплив групи факторів самої податкової системи – бо ж на рівень податкової культури вочевидь впливають ставки оподаткування та стан податкової дисципліни. І нарешті, група факторів, що на перший погляд, має лиш опосередкований вплив – фактор ставлення до влади та держави (на стан і якість податкової культури впливають рівень довіри до державних інститутів, рівень демократичних переконань, а також – свідомо національна гордість).

Основний здобуток західних демократій, що став доступним завдяки досягненню високого рівня податкової культури – згода платника податків на безпосереднє неухильне виконання своїх обов'язків за принципом «no taxation without consent» («ні» податкам - без згоди на них!»). Погодьтеся, у порівнянні з безумовною пасивною покорою щодо податкового обов'язку, яка поки пропагується в українському суспільстві, така трансформація – бажана для нас і об'єктивно потрібна. Хоча, звичайно, у випадках, коли не діють переконування з боку владних структур і громадських інститутів, а також докори сумління самих платників податків, стають необхідними накази, команди, покарання.

Добровільна, свідомо сплата податків, розуміння більшістю платників податку не тільки як правового, а ще й морального зобов'язання, – досягнення податкової культури західних держав і народів, для реалізації якого слід цілеспрямовано діяти і в Україні. Громадянська свідомість, звичка до дисципліни і порядку, гордість за свою Батьківщину та власне громадянство виконують роль свого роду духовної основи податкової культури.

Підсумовуючи вищесказане, податки становлять безальтернативне за вагомістю джерело формування доходів бюджету держави та багатофункціональний інструмент перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою соціального забезпечення громадян і досягнення стійкого економічного зростання. Я впевнена, що завдяки розумній та плавній зміні репресивної етатистської політики на помірковану антропоцентричну, і нарешті завдяки відмові від досягнення фіскальної і контролюючої функції суто як самоцілі, є можливим збудувати струнку систему оподаткування, яка в свою чергу є запорукою економічної стабільності та спокійної впевненості у прийдешньому, а також започаткувати революційні зміни в свідомості платників податків, які виконуватимуть податковий обов'язок морально – виходячи з потреб своєї громадянської свідомості та правової культури.

#### **Список використаних джерел:**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України – 2011. – №№ 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.

- 
2. Мельник В.М. Генеза теорій податків// Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 42-47.
  3. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В. Г. Князева и Д. Г. Черника. — М.: ЮНИТИ, 1997. – 469с.
  4. Петті В. Трактат про податки і збори // Антологія економічної класики: Петті, Сміт, Рікардо. – К.: Економ, 1993. – 281 с.
  5. Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими Заходу / Л.М. Демиденко // Фінанси України. – 2004. – № 5. С. 110-114.
  6. Гаврилюк Р. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід [Текст] : монографія / Руслана Гаврилюк ; Чернів. нац. ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці : Рута, 2014. – 635с.
  7. Іванов Ю.Б. Функції податків та податкове регулювання / Ю.Б. Іванов // Формування ринкової економіки України. – 2009. – № 19. – С. 36-43.
  8. Шмир І. П. Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів / І. П. Шмир // Збірник тез Міжнародної наук.–практ. конф., 17–18 березня 2011 р. – В 2 ч. /Держ. подат. адмін. України, НУ ДПС України. – Ірпінь, 2011. – Ч.1. – 331 с.
  9. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.
  10. Шаблиста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки : Наукове видання. – К.: Інститут економіки НАН України. – 2000. – 101 с.
  11. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [монографія] / В.Л. Андрущенко; Т.В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 384 с.
  12. Nerré V. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice // Economic Analysis and Policy.2008. Vol. 38. № 1. P. 153-167

**Науковий керівник: к.ю.н., доцент Ільницький О.В.**