

ГАРМОНІЗАЦІЯ ВЗАЄМОСТОСУНКІВ СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

В статті визначено та проаналізовано сукупність причин та наслідків суперечливих взаємовідносин платників податків із податковими органами, запропоновано напрями їх гармонізації

Постановка проблеми. Ринкові трансформації вітчизняної економіки, які відбуваються у ситуації глибокого політичного протистояння, без чіткої економічної доктрини на тривалий період розвитку держави, генерують порушення стабільності всієї податкової системи. Загальновідомо, що вітчизняна система оподаткування сьогодні є недосконалою, її характерними рисами на цьому етапі податкової реформи є наявність безлічі проблем, які постають на шляху її еволюційного та динамічного розвитку. Не останнє місце серед них займає проблема гармонізації відносин між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків, суть якої полягає не лише у відсутності партнерських відносин між суб'єктами правовідносин, а й в існуванні між ними постійних і численних протистоянь та конфліктів. Особливої актуальності та вагомості вирішення проблеми гармонізації відносин набирає в теперішній час – в період реалізації адміністративної та податкової реформ, важливим напрямом яких є перегляд і вдосконалення організації функціонування контролюючих органів у сфері оподаткування, мотивів та методів їх роботи.

З огляду на те, що Україна сьогодні перебуває у постійному пошуку оптимальної системи оподаткування, яка б, з одного боку, забезпечувала податковими надходженнями бюджети усіх рівнів, а з іншого – стимулювала економічну активність суб'єктів господарювання, важливість наукових розробок і досліджень з цих питань є беззаперечною.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню правових питань оподаткування загалом і питань гармонізації відносин платників податків і контролюючих органів у сфері оподаткування зокрема були присвячені роботи М.Я. Азарова, О.В. Баранецької, І.Р. Безпалько, І.М. Дондика, Ю. Ємка, Н.С. Залуцької, М. Задояного, Б.А. Карпінського, В.М. Кмітя, Ю.О. Костенка, В.М. Мельника, М. Недюхи, А.М. Соколовської, та ін. Вклад зазначених науковців та практиків у вирішення проблеми гармонізації як у теоретичному, так і в практичному аспектах є досить вагомим. Однак, зважаючи на те, що проблема гармонізації має комплексний та динамічний характер, ряд аспектів залишається ще не вивченим і не дослідженим.

Мета дослідження. Не претендуючи на повну наукову вичерпаність та безальтернативність висвітлення даної проблеми, спробуємо вивчити та узагальнити причини виникнення суперечок між платниками податків і контролюючими органами у сфері оподаткування. Лише знайшовши ці першопричини і дослідивши їх соціальну та правову природу, можна запропонувати органам законодавчої та виконавчої гілок влади конкретні пропозиції щодо розв'язання проблеми гармонізації, які необхідно врахувати як під час проведення адміністративної реформи, так і стати одним із пріоритетних напрямів державної податкової політики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналізуючи сучасний стан податкових правовідносин, слід зазначити, що характерною їх особливістю на даному етапі суспільного розвитку є наявність численних конфліктів між

контролюючими органами в сфері оподаткування та платниками податків. Існування останніх ускладнює процес адміністрування податків, призводить до збільшення його витрат, сприяє підвищенню рівня соціальної напруженості в суспільстві. Дослідження питань гармонізації відносин між контролюючими органами і в сфері оподаткування та платниками податків демонструє різноманітність поглядів і точок зору щодо причин існування цієї проблеми та шляхів її розв'язання.

У науковій літературі також поширена точка зору, що розглядати питання гармонізації відносин платників податків та податківців – це все одно, що намагатися узгодити дві суспільні категорії, які виключають одна одну. Деякі автори стверджують більш радикально: “це все одно, що намагатися узгодити життя і смерть” [13, с. 6]. Компромісна точка зору з цього приводу зводиться до твердження міністра Франції XII ст. Жана Кольбара: “Мистецтво податківця полягає в тому, щоб, обскубуючи гусака, отримати гору пуху, але не почути при цьому його погрозливого шипіння” [3, с. 141].

Азаров М.Я. стверджує, що розв'язання проблеми гармонізації відносин у сфері оподаткування ускладнює той чинник, що понад половину сімей в Україні сьогодні перебуває на межі бідності або поза нею, а масовою свідомістю державна податкова політика сприймається як політика пограбування. З огляду на це, Україні потрібна така методологія адміністрування податків і формування державного бюджету, в основі якої стояв би бюджет сім'ї. Тобто державна податкова політика повинна мати родинний вимір, який повинен бути забезпечений на рівні кожної окремо взятої сім'ї щонайменше у розмірі прожиткового рівня, а у перспективі – у розмірі споживчого кошика [1, с. 12].

Становлення податкової системи України відбулося на фоні системної перебудови економіки, спаду виробництва, загострення соціально-економічної ситуації. Для забезпечення необхідних надходжень до бюджету, акцент у побудові системи оподаткування було зроблено на фіскальній функції. Внаслідок цього система взаємовідносин між контролюючими органами і платниками податків стала яскраво вираженим каральним аспектом.

Питання взаємовідносин між контролюючими органами і платниками податків є важливим і актуальним для податкової системи будь-якої країни. Відносини довіри та партнерства є індикатором податкової культури платників як усвідомлення і бажання добровільної сплати податків з боку контролюючих органів – це заходи які спрямовують підвищенню податкової культури громадян, роз'яснювальна робота щодо норм податкового законодавства як практична допомога платникам податків.

Такий підхід вказує на те, що при реформуванні податкової системи України необхідно реформувати і систему взаємовідносин між контролюючими органами і платниками податків як важливий елемент податкової політики держави, як чинник підвищення ефективності податкової системи в цілому. Критичний стан податкових взаємовідносин, на нашу думку, склався через тенденцію кумулятивного нарощування сукупності причин та наслідків прояву взаємостосунків суб'єктів податкових правовідносин, серед яких пропонуємо виділити наступні (рис. 1).

Досліджуючи проблему гармонізації відносин між платниками податків і контролюючими органами у сфері оподаткування, особливості їх роботи, а також і аналізуючи підхід платників податків до виконання свого конституційного обов'язку – сплати податків та зборів в порядку та в розмірах, встановлених законодавством, зазначимо, щодо першопричини існування окресленої проблеми,

на нашу думку, слід віднести відсутність у платників податків податкової культури та податкової свідомості, спрямованої на самостійне обчислення та добровільну сплату податків і зборів, не зовсім виправданні завдання і методи роботи контролюючих органів у сфері оподаткування, а також нечіткість та нестабільність податкового законодавства.

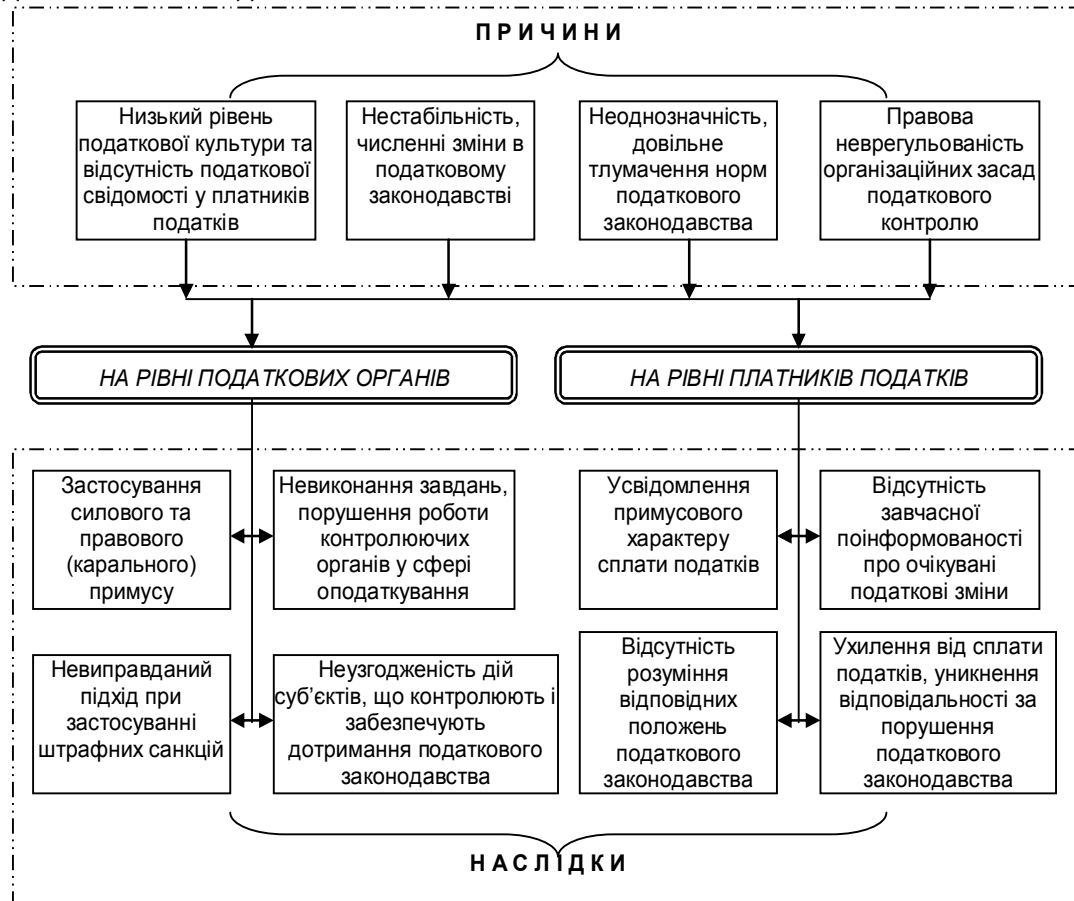


Рис. 1. Причини та наслідки конфліктних взаємовідносин платників податків із податковими органами

Відсутність у платників податків податкової культури зумовлена радянським досвідом справляння податків. Це, насамперед, обумовлено сутністю соціалістичної системи господарювання, в якій процес справляння податків був досить простим і не потребував турботи про суспільну податкову культуру. Наслідками такої відсутності уваги з боку державних органів до виховання платників податків дотримання та не порушення податкового законодавства як у радянські часи, так і сьогодні є невеликий історичний досвід формування податкової культури та відсутність в українському суспільстві "податкових" традицій.

Також, у вітчизняних платників податків майже відсутня податкова свідомість, орієнтована на самостійне обчислення та добровільну сплату податків до бюджетів всіх рівнів. Це, насамперед, викликано специфікою роботи податкових органів, що упродовж останніх 10 років будувалась з домінуванням таких методів і мотивів, що породжували численні конфлікти між податківцями та платниками податків. При цьому головне завдання, що ставили та ставлять перед собою податкові органи у своїй діяльності, можна сформулювати так: "взяти максимальні гроші сьогодні за будь-яку ціну", а ефективність їх роботи визначається кількістю та обсягами штрафів.

Зазначимо, що досвід розвинених країн свідчить, що державні витрати на підвищення правової культури та забезпечення суспільної свідомості в сфері оподаткування, спрямованих на добровільну сплату податків, значно нижчі від витрат на примусове їх адміністрування. Так, завдяки вдалому поєднанню силового та правового примусу, в Сполучених Штатах Америки забезпечується добровільна сплата податків, яка складає 90 % всіх податкових надходжень [13, с. 6].

Щодо податкової культури вітчизняних платників податків, то її низький рівень зумовлений насамперед постійними та численними змінами в податковому законодавстві, з одного боку, і відсутністю завчасної поінформованості платників про очікувані податкові зміни, – з іншого. Статистика розгляду податкових правопорушень свідчить, що велика кількість зареєстрованих правопорушень у сфері оподаткування були вчинені не з корисливих мотивів та не з метою ухилення від сплати податків, а через непоінформованість платників податків заздалегідь про майбутні зміни у податковому законодавстві. До інших причин вчинення платниками податків податкових правопорушень належать: відсутність розуміння відповідних положень законодавства.

Аналізуючи сучасний етап податкової реформи в Україні, можна зауважити, що методи роботи контролюючих органів у сфері оподаткування загалом та податкових органів зокрема, характеризуються певною односторонністю, яка розрахована лише на примусове адміністрування податкових платежів. Щодо методів, спрямованих на прищеплення та розвиток у платників податків податкової свідомості, орієнтованої на добровільне обчислення та сплату податків до бюджетів усіх рівнів, то їм, на жаль, не приділяється належної уваги в роботі контролюючих органів у сфері оподаткування [6, с. 57].

При здійсненні контролюючими органами перевірок платників податків необхідно враховувати нестабільність і неоднозначність податкового законодавства, що є об'єктивною особливістю сучасного етапу реформування системи оподаткування в Україні. Практиці оподаткування відомі непоодинокі випадки неоднозначного тлумачення норм податкового законодавства з боку платників податків і податкових органів. Така неоднозначність інтерпретації податкових норм посилює протистояння між платниками податків та контролюючими органами в сфері оподаткування, оскільки останні, згідно з чинним законодавством, наділені правом надавати офіційні роз'яснення тих чи інших податкових норм, що мають офіційний характер. Листи та роз'яснення, що видаються податковими органами в межах наданої їм компетенції, як правило, звужують або розширюють межі застосування податкової норми, що є неприпустимим, оскільки порушує права та законні інтереси платників податків.

Дійсно, про яку однозначність податкового законодавства можна говорити, якщо загальні положення щодо системи оподаткування, яка діяла до 1 січня 2009 р. відображені у 264 нормативно-правових актах. Основні аспекти механізму оподаткування і досі регулюються не тільки Податковим кодексом України, але і законами, декретами Кабінету Міністрів України, указами Президента України, які відображені у 75 нормативно-правових актах, хоча кількість нормативно-правових актів скоротилась майже в тричі, однак вітчизняне податкове законодавство залишається об'ємним та складним. Зокрема станом на 1 січня 2011 р. нормативно-правова база справляння основних податків і зборів мала наступний вигляд (табл. 1).

Таблиця 1. Нормативно-правова база справляння окремих податків, зборів та обов'язкових платежів*

Нормативно-правова база	станом на 1 січня 2009 року							станом на 1 січня 2011 року					
	Система оподаткування в Україні загалом	Податок на додану вартість	Податок на прибуток	Акцизний збір	Податок з доходів фізичних осіб	Плата за землю	Збір за спеціальне використання природних ресурсів	Податок на додану вартість	Податок на прибуток	Акцизний податок	Податок на доходи фізичних осіб	Плата за землю	Екологічний податок
Кодекси України	-	-	-	-	-	1	3	1	1	1	1	1	4
Закони України	77	118	82	62	32	49	6	1	1	-	-	-	-
Декрети Кабінету Міністрів України	-	-	-	2	3	-	-	-	-	-	-	-	-
Укази Президента України	10	17	13	16	12	9	1	-	-	-	-	-	-
Постанови Верховної Ради України	6	2	1	12	3	2	-	-	-	-	-	-	-
Постанови Кабінету Міністрів України	55	115	41	78	17	24	34	11	-	7	3	1	-
Розпорядження Президента та Кабінету Міністрів України	12	19	1	7	2	-	3	-	-	-	1	-	-
Накази та інструкції міністерств і відомств	104	69	118	66	41	7	14	11	11	6	15	2	1
<i>Всього нормативно-правових актів</i>	<i>264</i>	<i>340</i>	<i>256</i>	<i>243</i>	<i>110</i>	<i>92</i>	<i>61</i>	<i>24</i>	<i>13</i>	<i>14</i>	<i>20</i>	<i>4</i>	<i>5</i>

Примітка: складено за даними офіційного сайту Державної податкової адміністрації України // www.sta.gov.ua

Крім зазначених нормативно-правових актів існує ще велика кількість податкових роз'яснень, інструкцій, листів тощо, які регулюють сферу оподаткування через наявність у законодавчих актах норм прямої дії.

Негативні сторони формування правових основ оподаткування в Україні виявилися також у впровадженні надто великої кількості видів податків і зборів (порівняно з країнами СНД, в Україні їх – їх найбільше) та нерівномірності податкового навантаження на суб'єктів господарювання. В Україні при менших ставках податків у порівнянні з більшістю розвинутих країн світу, але при абсурдних правилах нарахування і адміністрування податків, при заплутаному законодавстві і особливих методах роботи податкових органів, при великих розмірах адміністративно-управлінських витрат, податкове навантаження на платника податків є більшим, ніж в інших країнах.

Особливої актуальності проблема неоднозначності тлумачення податкового законодавства набуває під час судового розгляду спорів між контролюючими органами та платниками податків. Сьогодні під час розгляду спорів між вказаними суб'єктами податкових правовідносин судді надають перевагу листам і роз'ясненням податкових органів, хоча законодавство, зокрема п. 4.1.4. Податкового кодексу України, передбачає, що у разі, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне

(множинне) трактування прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [14]. Тому позиція представників судової влади повинна бути змінена, оскільки листи та роз'яснення органів державної податкової служби є лише одним із способів вираження розуміння (трактування) або застосування податковими органами податкового законодавства. Служителі Феміди в своїх рішеннях повинні принаймні керуватися законами та підзаконними нормативними актами з питань оподаткування, а у випадках наявності неоднозначності спірні питання повинні вирішувати на користь платників податків.

Відтак, неабияке значення для вирішення проблеми гармонізації відносин між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків має правова регламентація організаційних засад податкового контролю. Контроль за сплатою обов'язкових платежів є необхідним організаційно-правовим засобом адміністрування у будь-якій промислово розвиненій країні. Так, перевірки зі сплати обов'язкових платежів у Франції здійснюються не рідше, ніж раз на чотири роки, якщо суб'єкт господарювання не переходить на пільгове оподаткування у наступному за звітним році [3, с. 143].

В Україні організаційно-правові питання здійснення перевірок контролюючими органами фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання закріплено в главі 8 Податкового кодексу України [14]. Даним нормативно-правовим актом передбачено проведення лише трьох видів перевірок (камеральні, документальні та фактичні), а також визначено вичерпний перелік підстав, за яких ці перевірки здійснюються. У цілому положення даного нормативного документу, на нашу думку, можна вважати одним із кроків з боку держави у напрямі гармонізації відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків, оскільки зазначені положення в цілому спрямовані на захист прав та законних інтересів останніх.

Враховуючи "підвищений" інтерес контролюючих органів до цього питання та постійні намагання закріпити "презумпцію винуватості" платників податків у нормативно-правових актах (у переважній більшості відомчих) та маючи на меті вдосконалення процедури адміністрування обов'язкових платежів, на нашу думку, необхідним є визначення єдиного для всіх контролюючих органів у сфері оподаткування порядку організації та проведення перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, проведення обстежень та надання обов'язкових приписів з метою уникнення суб'єктами господарювання порушень чинного законодавства шляхом налагодження паритетних стосунків. Крім цього, необхідно визначити основні принципи та завдання контролюючих органів у сфері оподаткування при проведенні ними перевірок та обстежень.

Наявність феномену загальної провини платників податків призвело до того, що на сьогодні не існує жодного акту комплексної документальної перевірки, виконаної працівниками податкових органів щодо дотримання норм податкового законодавства, у якому б не було донарахувань податків і штрафних санкцій. Це стало обов'язковою нормою роботи податкових органів, а якщо порушень немає, то їх створюють штучно, використовуючи неоднозначність (іноді множинність) тлумачення норм податкового законодавства [6, с. 54].

З огляду на це, завданням роботи контролюючих органів у сфері оподаткування повинен стати контроль за дотриманням податкового законодавства, при здійсненні якого необхідно усвідомлювати, що бюджет

поповнюють лише платники податків і аж ніяк не державні контролюючі органи у сфері оподаткування. У випадку усвідомлення цієї життєвої істини, стає очевидним той факт, що в разі закриття та розорення підприємства внаслідок роботи відповідних державних органів бюджет завжди втрачає. Навіть у випадку, коли констатується одноразове надходження до бюджету великих сум, втрачається назавжди перспектива отримання податків від певного підприємства. Дбайливе та позитивне ставлення до платників податків з одночасним економічним заохоченням їх до сумлінної сплати податків хоча і звучить як фантастика, але має стати результатом здійснення адміністративної та податкової реформ.

Ефективність будь-якої системи залежить від рівня кваліфікації працівників, від їхнього ставлення до професійної діяльності, від морально-етичних засад та особистих рис. Податкові працівники повинні бути підготовленими настільки, щоб зрозуміти важливість взаємовідносин з платниками податків. Для того, щоб охарактеризувати ідеального працівника податкової служби, ми пропонуємо загальну модель поведінки працівників податкових органів (табл. 2).

Таблиця 2. Загальна модель поведінки працівників податкових органів

<i>Риси характеру працівників податкових органів</i>	<i>Типові прояви поведінки працівників податкових органів у спілкуванні з платниками податків</i>	<i>Основні завдання етики працівника державної податкової служби</i>
Тактовність	<ul style="list-style-type: none"> – говорити стисло і лаконічно, завжди аргументувати свою відповідь; – не згадувати про негативні моменти; – підтримувати впевненість у своїй компетентності і в компетентності платника податків; – надавати перевагу діалогу, а не монологу; – намагатися погоджуватися, а не заперечувати 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підвищувати довіру і впевненість суспільства в його етичних діях. 2. Узаконити накладення санкцій за неетичну поведінку 3. Зменшити кількість неетичних вчинків шляхом їх осуду та покарання за них. 4. Виховувати чуйність та підвищувати підготовленість працівників державної податкової служби до ухвалення більш етичних варіантів рішень. 5. Долати невпевненість у виборі між етичною та неетичною поведінкою. 6. Розвивати здібності та вміння аналізувати етичний і вартісний результат своєї діяльності. 7. Допомогти працівникам державної податкової служби у вирішенні дилеми співвідношення етики вчинку і власного інтересу. 8. Підвищувати моральний розвиток державних службовців
Ввічливість	<ul style="list-style-type: none"> – звертаючись до конкретного відвідувача, враховувати його стать, вік, зовнішній вигляд, манеру спілкування; – не вживати жаргонних слів і виразів, завжди уникати лайки; – неприємне висловлювання супроводити приємними словами; – заперечувати треба м'яко; – уникати різкості у словах, у тоні, у жестах; – спілкування з відвідувачем потрібно закінчувати подякою 	
Стриманість	<ul style="list-style-type: none"> – дати відвідувачеві змогу подискутувати; – висловити захоплення логікою платника податків; – не сперечатися через дрібниці; – не сперечатися з тими, хто не хоче докладно з'ясувати питання; – не розпочинати суперечку першим; – не залучати до суперечки третю особу; – уникати категоричності 	
Врівноваженість	<ul style="list-style-type: none"> – говорити впевнено; – дивитися слухачеві в очі; – розпочинати розмову тільки в тиші із зрозумілого і чіткого звертання; – говорити чітко, не швидко і не монотонно; – уважно стежити за відвідувачем, який слухає 	

У багатьох випадках у податковій службі досягає успіху не найсумлінніший працівник, а той, хто вміє встановити ділові і принципові взаємини і з платниками податків, і з колегами в межах службової етики. В основу професійної етики працівників податкових органів мають покладатися насамперед професійні знання,

уміння і навички, моральні норми і принципи, а також основні аспекти професійної, соціальної (зокрема моральної, педагогічної, політичної, дипломатичної, внутрішньої, емоційної) культури та службовий етикет.

Працівник державної податкової служби повинен пам'ятати, що вплив на платника податків здійснюється не тільки за допомогою податкового законодавства, методів адміністративного впливу, але і за рахунок особистих рис, що забезпечують йому довіру та повагу платника податків. А з іншого боку, платник податку повинен свідомо і з відповідальністю поставитися до виконання своїх професійних обов'язків.

Податкова служба повинна своєчасно забезпечувати громадян об'єктивною та різнобічною інформацією про свою діяльність, спрямовану на виконання державних завдань. Один із важливих аспектів стратегії створення позитивного іміджу податкової служби охоплює оновлення змісту, форм та методів масово-роз'яснювальної роботи, яка сьогодні повинна стати головним інструментом і взяти на себе основну роль в активізації людського чинника, особливо великої аудиторії платників податків і зборів, формуванні податкової культури, мобілізації їх на високопродуктивну працю для повнішого задоволення власних потреб та зміцнення економіки держави [3, с. 144].

Основна мета соціально-інформаційної діяльності щодо державної податкової служби – створити в громадській думці сприятливе, доброзичливе або хоча б толерантне ставлення до неї. На формування громадської думки, крім зусиль державної податкової служби, одночасно впливають незалежні від неї інформаційні сигнали, насамперед, через посередництво засобів масової інформації.

Так, працівники ДПА в Житомирській області підбили підсумки соціологічного опитування громадян. Податківців цікавило, наскільки налагоджені між ними та платниками податків партнерські стосунки, як оцінюють рівень розгляду звернень громадян самі громадяни. Під час проведення семінарів, лекцій для платників податків, засідань “круглого столу” за участю підприємців, взяття на облік суб'єктів підприємницької діяльності податківці пропонували громадянам заповнити анкету й оцінити їх роботу. Загалом опитано 1520 респондентів – переважно громадян віком від 35 до 50 років (43 %) різного соціального статусу: підприємці (47 %), службовці (23 %), робітники (9 %) та студенти вищих навчальних закладів (8 %). Щодо зусиль, спрямованих на налагодження партнерських стосунків з платниками податків, поліпшення їх обслуговування, що сприяє зростанню податкових надходжень, то робота податківців отримала цілком позитивну оцінку. Так, близько 65 % опитаних поставили оцінку “добре”, 16 % – “дуже добре”, задовільною роботу назвали 20 % респондентів.

Заслуговують на увагу, запитання щодо рівня послуг з роз'яснення податкового законодавства. 66 % громадян вважають, що такі послуги надаються завжди своєчасно та на високому професійному рівні, 15 % платників податків вони задовольняють і лише 0,1 % платників зовсім не задоволені таким обслуговуванням. Завдяки належній масово-роз'яснювальній роботі у 59% опитаних не виникає жодних проблем при заповненні та поданні податкової звітності, у 26% респондентів іноді виникають окремі питання і лише у 1% опитаних проблеми виникають постійно. Рівень розгляду звернень громадян є своєрідним індикатором взаємин між працівниками фіскальних органів та громадянами, тому податківців цікавила думка респондентів з цього питання. 72 % опитаних вважають, що органи ДПС своєчасно і якісно розглядають їх звернення, 3 % оцінюють рівень

розгляду звернень як задовільний і лише незначна кількість громадян (0,4 %) вважає, що відповіді на запитання носять формальний характер і не вирішують питання по суті звернення.

Серед факторів, які негативно впливають на авторитет податкової служби, респонденти називають нестабільність податкового законодавства (32 %), часті його зміни (13 %), важку і заплутану податкову звітність (6 %). Опитування показало, що нашим співгромадянам імпонують стратегічні засади діяльності податкових органів – їх прозорість, наближеність до інтересів і потреб людей, зміцнення і гармонізація стосунків з платниками податків.

Таким чином, опитування серед населення з податкової тематики дає змогу досить точно визначити не лише проблемні питання в податковому законодавстві, що спричиняють незадоволення і нарікання платників податків, а й виявляти недоліки в роботі податкової служби. Узагальнені результати таких опитувань допомагають приймати зважені управлінські рішення, усувати недоліки податкового законодавства. Опитування можна здійснювати шляхом анкетування під час взяття на облік суб'єктів підприємницької діяльності, проведення семінарів, лекцій для платників податків, круглого столу за участю підприємців, зустрічей з трудовими колективами підприємств, організацій, установ, відвідування громадянами податкових органів.

Власне такий стан справ виступає суттєвим фактором, що спричиняє розроблення нової стратегії організації роботи зі зв'язків з громадськістю, які за своїм призначенням мають сприяти гармонізації взаємин між державою та суспільством, зумовлена потребою підвищення ефективності цього важливого для державної податкової служби напряму діяльності, забезпечення єдиних підходів у її здійсненні органами державної податкової служби усіх рівнів. На сьогодні варто приділити більше уваги роботі податкових органів з платниками податків у таких напрямках (табл. 3).

Таблиця 3. Напрями роботи контролюючих органів в сфері оподаткування з платниками податків

№ з/п	Напрями роботи податкових органів з платниками податків	Характеристика робіт
1	Формування податкової культури населення та платників податків	– здійснення цілеспрямованої постійної пропаганди необхідності загальної податкової грамотності населення – формування громадської думки шляхом пропаганди необхідності повної і сумлінної сплати податків як виконання свого громадського обов'язку (з використанням прикладів інших країн, і роз'ясненням цілей на виконання яких спрямовуються кошти, отримані від сплати податків, а також відповідальності за несплату податків)
2	Організація навчання платників податків і працівників податкових органів з питань застосування податкового законодавства	– здійснення опитування серед населення для визначення рівня податкової грамотності, ступеня зацікавленості населення в цьому питанні і визначення категорій громадян – потенційних учасників навчання
3	Роз'яснення нормативно-правових актів про податки, збори, обов'язкові платежі, що сплачуються до бюджетів	– розміщення на телебаченні і радіо спеціальних навчальних передач з роз'яснення податкової політики держави і чинного податкового законодавства – підготовка і розміщення в друкованих ЗМІ статей і виступів працівників податкової служби з цих питань; виконання системної роботи серед майбутніх потенційних платників податків (у навчальних закладах, центрах підготовки кадрів при службах зайнятості населення тощо)
4	Своєчасне інформування платників податків про зміни в податковому законодавстві	– організування регулярних зустрічей керівників і працівників податкових органів із трудовими колективами, громадськими організаціями, студентами і учнями шкіл

Масово-роз'яснювальна робота в сучасних умовах повинна досягнути якісно нового змісту та стану, спираючись на дані таких наук про людину, як психологія та педагогіка. Звідси і її вирішальне значення щодо максимально позитивного впливу на платників податків. Найоперативнішою формою роботи з платниками податків є відповіді на листи, телефонні дзвінки, особисті звернення платників податків до податкових органів, індивідуальні консультації тощо. Чинним законодавством, а саме в главі 3 Податкового кодексу України передбачено надання податкових консультацій, які мають індивідуальний характер та за вибором платника податків можуть надаватись як в усній так і письмовій формі, що є позитивним моментом у гармонізації відносин суб'єктів оподаткування [14].

З огляду на це, для досягнення таких завдань податкові органи повинні виконувати цілий комплекс робіт, що дасть змогу зацікавити різні верстви населення в отриманні інформації з податкової тематики, залучати їх до активних взаємин із державою, надавати населенню можливість для одержання знань у галузі оподаткування. Пропаганду необхідності повної і своєчасної сплати податків доцільно здійснювати шляхом інформування населення про основні напрями витрат бюджетних коштів, широко висвітлювати виявлені факти приховування доходів від оподаткування, називати конкретні фірми і підприємства, приватних посадових осіб, міра покарання до якої їх притягнуто. Особлива увага повинна приділятися питанням некомпетентності або незнання податкового законодавства, що стає причиною виникнення податкових порушень.

Відтак, здійснений аналіз причин та наслідків взаємовідносин платників податків і податкових органів свідчить, що на сьогодні залишаються невирішеними питання переорієнтації чинної податкової системи в напрямі гармонізації цих відносин, а стан справ, що склався в системі адміністрування податків і контролю за їх сплатою, сприятиме появі негативних наслідків у сфері оподаткування та неможливості економічного зростання суб'єктів господарювання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи вищевикладене, приходимо до таких висновків і узагальнень, які сприятимуть не тільки вирішенню проблеми гармонізації відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків, а також встановленню між ними партнерських засад діяльності, а саме:

1. Посилення роботи контролюючих органів у сфері оподаткування у напрямі формування у вітчизняних платників податків податкової свідомості та податкової культури, що передбачатимуть добровільну сплату податків та інших обов'язкових платежів.

2. Завчасне та обов'язкове інформування громадськості про майбутні зміни податкового законодавства. Таке інформування повинно передбачати участь Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України, а також державних засобів масової інформації як загальнодержавного, так і регіонального та місцевого рівнів.

3. Активізація консультативної роботи податкових органів з підвищенням та персоналізацією відповідальності консультантів-податківців. Також слід передбачити проведення податковими органами різного роду семінарів і круглих столів, з метою ліквідації практики неоднозначного трактування податкового законодавства.

4. Підвищення ефективності перевірок, що надасть можливість підвищити ймовірність виявлення ухилень від оподаткування при загальному зменшенні кількості перевірок і перевіряючі.

5. Забезпечення належного рівня юридичної та економічної підготовки працівників контролюючих органів в сфері оподаткування, з врахуванням моральних норм і принципів, а також професійної, соціальної культури та службового етикету.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Азаров М.Я.* Ідеологія податківців має бути такою: інспектор для платників, а не навпаки / М.Я. Азаров // Консультант. – 2001. – № 5. – С. 11-19.

2. *Баранецька О.В.* Шляхи підвищення ефективності податкового контролю в Україні через використання нових критеріїв відбору платників податків до проведення перевірок / О.В. Баранецька, В.Л. Цвинтарна // Наука й економіка. – 2010. – № 2. – С. 11–15.

3. *Безпалько І.Р.* Удосконалення взаємин платників податків із податковими органами [Електронний ресурс] / І.Р. Безпалько // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – № 19.2. – С. 140-146. – Режим доступу до журн.: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/19_2/140_Bezpalko_19_2.pdf.

4. *Дондик І.М.* Повноваження органів державної податкової служби України у забезпеченні фінансового контролю / І.М. Дондик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 6. – С. 15-16.

5. *Ємко Ю.* Модернізація податкової служби України / Ю. Ємко // Збірник наукових праць Академії ДПС. – 2005. – №4 (14). – С. 184–187.

6. *Карпінський Б.А.* Податковий контроль в Україні: концептуальні засади функціонування й удосконалення / Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька // Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки: матеріали VI-ої Міжнародної наук.-практ. конф. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2006. – С. 53–60.

7. *Карпінський Б.А.* Удосконалення взаємин податкової служб із платниками податків / Б.А. Карпінський, Н.С. Залуцька // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 2(68). – С. 128-136.

8. *Кміть В.М.* Податкові взаємовідносини в контексті ринкової трансформації економіки України. Теорії мікро-макроекономіки / В.М. Кміть // Збірник наукових праць Академії муніципального управління. Випуск 31. Том 1. – Київ. – 2008. – С. 67–71.

9. *Костенко Ю.О.* Характеристика правовідносин при здійсненні податкового контролю [Електронний ресурс] / Ю.О. Костенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 1(48). – С. 188-194. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2010_1/2010_1_Kostenko.pdf.

10. *Ляпіна К.* Завдання адміністративної реформи в податковій сфері, її матеріальне та кадрове забезпечення / К. Ляпіна // Матеріали наук.-практ. семінару "Адміністративна реформа в податковій сфері". – Київ. – 2000. – С. 36–38.

11. *Мельник В.М.* Проблеми формування ефективної структури служб, задіяних в адмініструванні податків / В.М. Мельник // Науковий вісник національної академії ДПС. – 2005. – № 2 (29) [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2\(29\)/Podatky/Mel%27nik_2.Php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2(29)/Podatky/Mel%27nik_2.Php).

12. *Налого и налогообложение* / [под. ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской]. – СПб.– 2000. – 496 с.

13. *Недюха М., Задояний М.* Шляхи гуманізації відносин платників податків та податківців / М. Недюха, М. Задояний // Економіка, фінанси, право. – 2002. – № 9. – С. 6-10.

14. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>