

УДК 351.713 (477)

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2023.1.19>

ДЕМЕНКО О.С.

**ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУЛЮВАННЯ ПРИНЦИПІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ****FEATURES OF THE FORMULATION OF THE PRINCIPLES OF TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE**

Актуальність статті полягає в тому, що ефективне адміністрування податків має базуватися на сукупності основоположних загальних правил, критеріальних вимог до організації справляння. Роль принципів у сфері адміністрування податків визначається тим, що вони виступають як звід основних законів управління різного роду об'єктами, та є правилами управлінської діяльності. Принципи обумовлюють стилі та методи управління, з їх допомогою визначаються способи, прийоми управління, спрямовані на досягнення результату. Органи ДПС України, виконуючи організаційно-розпорядчу діяльність у сфері адміністрування податків, мають спиратись на відповідні принципи, які повинні забезпечувати законність такої діяльності. Йдеться про принципи адміністрування податків, які лежать в основі визначення структури органів ДПС України, визначення кола їх повноважень та формують підґрунтя законності дій і рішень контролюючих органів. Наголошено, що спеціальними принципами, які закріплені у підзаконних нормативно-правових актах, що стосуються процесу адміністрування податків, є, наприклад, принципи організації контрольно-перевірочної роботи податкових органів. Такими принципами є: принцип адресності, який полягає у тому, що управляти ризиком повинен той, хто має змогу і повноваження вплинути на причини і обставини, що цей ризик породжують; принцип економічності за яким перевага надається тим формам роботи з ризиками, які досягають певного рівня результативності за умови мінімального використання ресурсів; принцип превентивності, тобто краще як можна раніше усунути незначну небезпеку, ніж пізніше вирішувати серйозну проблему; принцип відповідності, коли вибір проти ризикових заходів залежить від характеристик ризику та платника податків; принцип оцінки діяльності за ефективністю відповідно до якого відбувається оцінка за далекосяжними наслідками та впливами, а не лише за кількісними показниками здійснення заходів. Запропоновано закріплення на законодавчому рівні чіткої системи принципів адміністрування податків обумовлене як теоретичною доцільністю, так і практичною необхідністю, адже вирішенню спірних ситуацій, що не знайшли достатнього правового врегулювання, в значній мірі сприяє знання основних принципів, кожен з яких конкретизує окремі напрями розвитку суспільних інститутів.

**Ключові слова:** адміністрування податків, оподаткування, особливості, організаційно-розпорядча діяльність, податкове законодавство.

The relevance of the article lies in the fact that effective tax administration should be based on a set of basic general rules, criterion requirements for the organization of administration. The role of principles in the field of tax administration is determined by the fact that they act as a set of basic laws for the management of various types of objects, and are the rules of management activity. The principles determine the styles and methods of management, with their help, methods and techniques of management aimed at achieving results are determined. Bodies of the State Tax Service of Ukraine, performing organizational and administrative activities in the field of tax administration, should rely on the relevant principles that should ensure the legality of such activities. It is about the

principles of tax administration, which underlie the definition of the structure of the bodies of the State Tax Service of Ukraine, the definition of their powers, and form the basis of the legality of the actions and decisions of the controlling bodies. It was emphasized that the special principles enshrined in subordinate legal acts related to the process of tax administration are, for example, the principles of organizing the control and inspection work of tax authorities. These principles are: the principle of targeting, which consists in the fact that the risk must be managed by someone who has the ability and authority to influence the causes and circumstances that give rise to this risk; the principle of economy according to which preference is given to those forms of work with risks that achieve a certain level of effectiveness under the condition of minimal use of resources; the principle of prevention, that is, it is better to eliminate a minor danger as early as possible than to solve a serious problem later; the matching principle, where the choice against risk measures depends on the characteristics of the risk and the taxpayer; the principle of performance evaluation, according to which the evaluation is based on far-reaching consequences and impacts, and not only on the quantitative indicators of the implementation of measures. It is proposed that the establishment of a clear system of principles of tax administration at the legislative level is conditioned by both theoretical expediency and practical necessity, because the resolution of controversial situations that have not found sufficient legal regulation is greatly facilitated by knowledge of the basic principles, each of which specifies separate directions of development of social institutions.

**Key words:** tax administration, taxation, peculiarities, organizational and administrative activity, tax legislation.

**Актуальність теми.** Ефективне адміністрування податків має базуватися на сукупності основоположних загальних правил, критеріальних вимог до організації справляння. Роль принципів у сфері адміністрування податків визначається тим, що вони виступають як звід основних законів управління різного роду об'єктами (підлеглими, персоналом службовців, керівниками, органом в цілому), та є правилами управлінської діяльності. Принципи обумовлюють стилі та методи управління, з їх допомогою визначаються способи, прийоми управління, спрямовані на досягнення результату.

Слід зазначити, що донедавна принципи адміністрування податків окремо не формулювалися. Процес управління справлянням податків базувався на загальних принципах оподаткування. Лише на початку XXI ст. у вітчизняній науці було здійснено спроби виокремити з принципів оподаткування саме ті, що безпосередньо стосуються управлінського процесу в сфері оподаткування [1, с. 38].

**Виклад основного матеріалу.** У довідковій літературі існує декілька тлумачень поняття «принцип» (від лат. *principium* – початок, основа) – першоджерело, керівна ідея, основне правило поведінки, вихідне положення якого-небудь явища (вчення), організації, діяльності тощо [2, с. 294]. Термінологічні відмінності у визначенні принципів (основне вихідне положення, особливість, керівна ідея, правило поведінки, наукове начало, основа системи) не містять у собі суперечностей і по суті, відображають єдину за своєю природою категорію принципів [3, с. 65–66].

Вчені під принципами того чи іншого явища розуміють ідеологічні настанови, які відображають його суть [4, с. 74], і керівні правила, ідеї, основні норми поведінки [5, с. 24]. Принципи синтезують і відбивають об'єктивність законів суспільного розвитку, характерні риси практики управління [6, с. 16]. Слушно зазначає Л. О. Фещенко, що недоцільно обмежувати поняття принципів межами лише ідеології чи поведінки, адже в результаті порушується паритет між об'єктивним та суб'єктивним, розривається єдність цих двох складових будь-якого принципу [7, с. 46].

Принципам права, на відміну від норм, притаманна наявність таких властивостей, як стабільність і стійкість, фундаментальний характер, які виражаються в універсальних, загальних нормативних приписах. Такі характеристики принципів роблять їх важливими орієнтирами у правотворчості та систематизації, тлумаченні й реалізації права. Принципом є базова умова, що визначає ефективність організації роботи з мобілізації податкових платежів у бюджетну систему і виконання податкового законодавства [8, с. 240].

Органи ДПС України, виконуючи організаційно-розпорядчу діяльність у сфері адміністрування податків, мають спиратись на відповідні принципи, які повинні забезпечувати законність такої діяльності. Йдеться про принципи адміністрування податків, які лежать в основі визначення структури органів ДПС України, визначення кола їх повноважень та формують підґрунтя законності дій і рішень контролюючих органів.

А. Г. Іванов вказує, що адміністрування податків, як вид державної діяльності, будується і базується на таких принципах: законності, рівності перед законом, гласності, добровільного виконання податкового обов'язку, права на захист суб'єктам податкового адміністрування, презумпції невинності платника податків, ефективності, дотримання податкової таємниці, невідворотності юридичної відповідальності [9, с. 6].

С. М. Попова принципи адміністрування податків визначає як основоположні, керівні ідеї, закономірності, що визначають стиль діяльності та лінію поведінки органів (підрозділів) різних рівнів і видів діяльності, відповідно до поставленої мети та завдань [10, с. 127].

До принципів адміністрування податків Т. В. Кукліна відносить такі: законності, ефективності, об'єктивності, єдності [11, с. 180]. О. А. Шарапова зазначає, що адміністрування податків базується на таких принципах, як: 1) законність; 2) добровільне виконання податкового обов'язку; 3) рівність перед законом; 4) право на захист законних інтересів і прав; 5) презумпція невинуватості платників; 6) невідворотність юридичної відповідальності за допущені правопорушення [12, с. 38].

На думку І. П. Адаменко, до основних принципів податкового адміністрування належать: раціональність та повнота, фіскальна достатність, соціальна справедливість, економічна ефективність, адміністративна простота, стабільність оподаткування, рівність усіх перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, гармонійне поєднання інтересів держави та платників податків і зборів [13, с. 8].

Г. Василевська основоположними правилами адміністрування податків пропонує вважати: 1) принцип єдиначальності, коли всі рішення підпорядковуються конкретним вимогам керівника і виконуються відповідно до чітко сформульованих інструкцій; 2) принцип плановості за яким рішення керівництва щодо організації виробничого процесу повинні бути чітко спланованими; 3) принцип економічності, тобто реалізація та виконання прийнятих рішень повинні забезпечуватись мінімальним обсягом витрат; 4) принцип комплексності, що передбачає комплексний підхід до управління процесом адміністрування [14, с. 77–78]. Вважаємо, що не з усіма наведеними принципами можна погодитися, адже науковець зробила спробу адаптувати загальні принципи управління процесами на виробничому об'єкті до адміністрування податків, неповною мірою врахувавши специфіку останнього [1, с. 41].

На думку В. І. Теремецького, адміністрування податків має ґрунтуватися на таких принципах: 1) законності; 2) рівності всіх платників податків перед законом; 3) соціальної справедливості під час визначення та справляння податків і зборів; 4) ефективності; 5) прозорості; 6) презумпції правомірності рішень платника податків; 7) податкового етикету; 8) невідворотності настання визначеної законом відповідальності тощо [15, с. 311]. Як слушно зазначає науковець, в основі діяльності податкових органів має бути принцип пріоритетності інтересів платників податків, що полягає в наданні податковими органами комунікаційних послуг у сфері оподаткування [8, с. 241]. Відтак, основний акцент має бути зроблений на інформаційній функції, яка дозволяє підвищити ефективність організації партнерських відносин між платниками податків і податковими органами.

З погляду організаційної структури адміністрування податків має значення принцип, сформульований в «Основах світового податкового кодексу» за Міжнародною податковою програмою ООН, опублікованою у 1993 р.: створення податкової служби на засадах компетентності та чесності, що забезпечувало б максимальну ефективність її функціонування [16, с. 24].

Пропонуємо до принципів адміністрування податків віднести такі:

1) законності – адміністрування податків має здійснюватися на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені законом;

2) рівності всіх платників податків перед законом – недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації щодо суб'єктів господарювання;

3) соціальної справедливості при визначенні та стягненні податків і зборів;

4) ефективності – забезпечення максимального надходження податків і зборів до бюджету при мінімальних адміністративних витратах на стягнення податків та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства. Іншими словами, результати адміністрування податків в абсолютній грошовій і відносній оцінці повинні бути більшими ніж витрати на його здійснення;

5) прозорості, що передбачає чіткий розподіл функцій всередині органу ДПС України та простоту розуміння платниками податків методів його функціонування;

6) доступності та відкритості інформації з оподаткування;

7) організації роботи з оперативного доведення до платників податків інформації про чинне законодавство і роз'яснення порядку його застосування. Йдеться про вимогу належно-го виконання органами ДПС України інформаційної функції, зокрема надання консультацій та

усунення можливості притягнення до відповідальності платника податків, який діяв на підставі податкових консультацій;

8) презумпції правомірності рішень платника податків;

9) пріоритетності інтересів платників податків, що ґрунтується на наданні податковими органами сервісних послуг у сфері оподаткування. Цей принцип спрямований на формування партнерських відносин між контролюючими органами і платниками податків;

10) правомочності – контролюючі органи здійснюють свою діяльність тільки на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені податковим законодавством України;

11) податкового етикету, який передбачає необхідність визначення і дотримання правил взаємодії органів ДПС України з платниками податків;

12) невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі вчинення податкового правопорушення;

13) відповідності – необхідність дотримання пропорційності між тяжкістю правопорушення, а також видом і мірою покарання, передбаченого законодавством за його вчинення.

14) процесуальної незалежності – забороняється будь-який неправомірний вплив на контролюючі органи з боку органів вищого рівня, рішення контролюючих органів та дії їх посадових осіб мають ґрунтуватися на вимогах податкового законодавства, повному дослідженні всіх обставин справи тощо [17, с. 60].

Зазначені принципи можуть доповнюватися правилами щодо реалізації кожного окремого напрямку адміністрування податків, так званими спеціальними принципами, які деталізують загальні правила управління справами податків. Спеціальними принципами, які закріплені у підзаконних нормативно-правових актах, що стосуються процесу адміністрування податків, є, наприклад, принципи організації контрольної-перевірочної роботи податкових органів (у частині відбору платників для контрольних процедур). Такими принципами є:

– принцип адресності, який полягає у тому, що управляти ризиком повинен той, хто має змогу і повноваження вплинути на причини і обставини, що цей ризик породжують;

– принцип економічності за яким перевага надається тим формам роботи з ризиками, які досягають певного рівня результативності за умови мінімального використання ресурсів;

– принцип превентивності, тобто краще як можна раніше усунути незначну небезпеку, ніж пізніше вирішувати серйозну проблему;

– принцип відповідності, коли вибір проти ризикових заходів залежить від характеристик ризику та платника податків (надання допомоги та консультацій шахраю так само недоцільно, як і повна перевірка діяльності дисциплінованого платника);

– принцип оцінки діяльності за ефективністю відповідно до якого відбувається оцінка за далекосяжними наслідками та впливами, а не лише за кількісними показниками здійснення заходів [18, с. 2].

Ще одним прикладом можуть бути принципи організації роботи податкових органів щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги, які містяться у відповідних методичних рекомендаціях [19].

На думку О. В. Гудими, спеціальними принципами податкового адміністрування є: некорупційність, однаковість і централізація, нейтральність і незалежність, результативність та ефективність [20, с. 103].

Отже, запропоновані принципи адміністрування податків можуть бути класифіковані на загальні та спеціальні. При цьому базові принципи адміністрування податків потребують систематизації, поглиблення поділу на класифікаційні групи та наближення до практики управлінської діяльності у сфері справляння податків.

Аналіз принципів адміністрування податків необхідно розглядати як елементи системного явища, адже характерною рисою є взаємозв'язок і взаємообумовленість. Адміністрування податків це не статичне явище, а функціонально злагоджена, динамічна система, відтак порушення одного з принципів завжди спричиняє порушення інших [21, с. 204].

Порядок адміністрування податків та зборів, порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи, закріплено у розділі II Податкового кодексу України «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)». Однак положення цього розділу не закріплює ані легального поняття принципів адміністрування податків, ані переліку принципів, на яких мала б базуватися така діяльність. Необхідність визначення та закріплення системи принципів адміністрування податків полягає в тому, що існуючі принципи оподаткування не відображають

своєрідних особливостей, притаманних організаційно-розпорядчій діяльності. У ст. 4 Податкового кодексу України визначено лише основні засади, на яких має ґрунтуватися податкове законодавство. Беручи до уваги важливість такого виду діяльності податкових органів, як адміністрування податків, необхідно на законодавчому рівні закріпити засади цієї діяльності.

Отже, з метою забезпечення ефективного адміністрування податків та його подальшого вдосконалення необхідно чітко сформулювати перелік принципів здійснення цього виду організаційно-розпорядчої діяльності та закріпити їх на законодавчому рівні. Розділ II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України необхідно доповнити статтею, яка б закріплювала вказані вище принципи, адже у сфері адміністрування податків не можуть функціонувати принципи аналогічні принципам оподаткування [17, с. 60]. Схожої думки дотримується Ю. М. Рогачов, який вказує на необхідність окремого законодавчого визначення дієвих принципів здійснення процесу адміністрування податків [22, с. 44].

Закріплення на законодавчому рівні чіткої системи принципів адміністрування податків обумовлене як теоретичною доцільністю, так і практичною необхідністю, адже вирішенню спірних ситуацій, що не знайшли достатнього правового врегулювання, в значній мірі сприяє знання основних принципів, кожен з яких конкретизує окремі напрями розвитку суспільних інститутів. До того ж принципи є фундаментальною основою організації організаційно-розпорядчої діяльності, яка здійснюється органами ДПС України у сфері адміністрування податків та є запорукою забезпечення ефективності такої діяльності.

Отже, для забезпечення ефективного адміністрування податків та його подальшого вдосконалення необхідно чітко сформулювати принципи здійснення цього виду управлінської діяльності та закріпити їх систему на законодавчому рівні.

Також розділ II Податкового кодексу України «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» доцільно доповнити статтею, яка б закріпила принципи адміністрування податків. Такими принципами мають бути: принцип законності; ефективності; доступності та відкритості інформації з оподаткування; організації роботи з оперативного доведення до платників податків інформації про чинне законодавство та роз'яснення порядку його застосування; об'єктивності; презумпції правомірності платника податків; невідворотності настання визначеної законом відповідальності тощо.

#### Список використаних джерел:

1. Волощук Р. Є. Підходи до визначення сутності і принципів організації адміністрування податків. *Наукові праці НДФІ*. 2011. № 1. С. 34–43.
2. Філософський словарь / под ред. И. Т. Фролова. – 4-е изд. – М. : Политиздат, 1981. 445 с.
3. Грохольський В. Л. Принципи державного управління у сфері боротьби з організованою злочинністю. *Право і безпека*. 2003. № 3. С. 65–69.
4. Основин В. С. Основы науки социального управления: учеб. Воронеж : Изд-во Воронеж. Ун-та, 1971. 260 с.
5. Яськов Е. Ф. Проблемы развития теории и практики управления в сфере правопорядка: учеб. М. : Академия МВД СССР, 1992. 107 с.
6. Райт Г. Державне управління: підруч. / пер. з англ. В. Івашка, О. Коваленка, С. Соколик. К. : Основи, 1994. 191 с.
7. Фещенко Л. О. Взаємодія органів внутрішніх справ з державною податковою службою у здійсненні правоохоронної діяльності : дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». К. : Київський національний ун-т внутрішніх справ. – 2007. – 217 с.
8. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07; МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. Х. : ХНУВС, 2012. 408 с.
9. Иванов А. Г. Понятие администрирования налогов. *Финансовое право*. 2005. № 9. С. 2–9.
10. Попова С. М. Адміністративно-правовий статус податкових органів України : монографія. Х. : Золота миля, 2012. 386 с.
11. Куклина Т. В. Налоговое администрирование в РФ: сущность, принципы и основные проблемы. *Вестник Томского государственного университета*. 2009. № 329. С. 179–181.
12. Шарапова О. А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления. *Налоги и налогообложение*. 2009. № 4. С. 37–39.
13. Адаменко І. П. Пріоритетні завдання податкової політики в умовах економічних перетворень. *Світовий досвід упровадження індикаторів результативності діяльності органів*

державної податкової служби : матеріали науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 29 березня 2013 р.). Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2013. С. 7–9.

14. Василевська Г. Економічні засади теорії податкового адміністрування в Україні. *Економічний аналіз*. 2008. Вип. 3 (19). С. 76–81.

15. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків : Дис плюс, 2012. 648 с.

16. Бутаков Д. Д. Основы мирового налогового кодекса. *Финансы*. 1996. № 8. С. 23–27.

17. Деменко О. Є. Принципи адміністрування податків. *Європейські перспективи*. 2013. № 1. С. 55–61.

18. Визначення основних критеріїв (індикаторів) для відбору платників податків до Плану-графіка проведення перевірок. *Вісті : Інформаційний бюлетень*. 2009. № 74.

19. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку розподілу платників податків за категоріями уваги : Наказ ДПА України від 30 червня 2006 р. № 373.

20. Гудима О. В. Становлення та розвиток системи податкового адміністрування в Україні. *Держава та регіони*. 2013. № 6. С. 100–103.

21. Теремецький В. І. Принципы налогового администрирования. *Человек : преступление и наказание*. 2013. № 1 (80). С. 203–206.

22. Рогачов Ю. М. Нова наукова доктрина адміністративного права як шлях до реформування адміністрування податків і зборів в Україні. *Адміністративне право і процес*. 2014. № 2 (8). С. 39–46.

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2023.1.20>

ЗАВЕРУХА О.Б.

### КОНФЛІКТНІСТЬ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН: ПРИЧИНИ ТА ШЛЯХИ ПОДОЛАННЯ

#### CONFLICT IN TAX RELATIONS: CAUSES AND WAYS TO OVERCOME

Проведені в Україні податкові реформи навряд чи здатні зменшити податковий тягар, оскільки частина платежів були об'єднані в один тип, а податкову базу по значній кількості податків було розширено. Підкреслено, що конституційні обмеження на кшталт таких, що застосовуються у деяких країнах Європи, можуть відігравати вирішальну роль у забезпеченні раціональності та узгодженості податкового регулювання, сприяючи збалансованості, послідовності, стабільності, передбачуваності та правовому захисту прав та інтересів учасників.

Охарактеризовано владно-майновий характер податкових відносин, що передбачає взаємодію платників податків і податкових органів, опосередковану відносинами власності. Така опосередкованість виключає цілковито повне підкорення зобов'язаної сторони (платників) вимогам контролюючих органів, та має на меті взаємодію між учасниками податкових відносин, перш за все, через застосування механізмів, спрямованих на обмеження майнових їх прав. У будь-якому разі, ці відносини передбачають дотримання податкового законодавства як платниками податків, так і податковими органами.

---

© ЗАВЕРУХА О.Б. – кандидат юридичних наук, голова (Восьмий апеляційний адміністративний суд)