

**ЗМІСТ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ  
ПОДАТКІВ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБЮ УКРАЇНИ**

**CONTENT OF REGULATORY AND LEGAL REGULATION OF TAX  
ADMINISTRATION STATE TAX SERVICE OF UKRAINE**

Успішне проведення податкової реформи в Україні пов'язане з необхідністю реформування адміністрування податків як одного з основних елементів ефективного функціонування податкової системи та економіки держави в цілому. Насамперед, мова йде про забезпечення повноти, своєчасності та добровільності сплати податків і зборів, необхідність мінімізації адміністративних витрат на утримання органів Державної податкової служби України, а також створення належних умов для платників податків щодо виконання ними податкових зобов'язань. Існуюча в Україні недосконала система адміністрування податків призводить до непродуктивного навантаження на суб'єктів господарювання та значних витрат часу і ресурсів для складання ними податкової звітності, що зумовлює розширення масштабів ухилення від сплати податків, розбалансованість дій уповноважених державних органів, збільшення податкових правопорушень тощо. Вказане підтверджується Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, за якою сторони зобов'язалися співробітничати заради вдосконалення управління у сфері оподаткування з метою подальшого розвитку фінансово-економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції. Визначено, що податкові органи в процесі адміністрування податків мають здійснювати свою діяльність на основі ст. 3 Конституції України, відповідно до якої людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави. стратегічних напрямів, якими повинні керуватися у роботі співробітники відомства. Тому перетворення податкових органів України на органи державної сервісної служби, центром якої повинен стати платник податків, має бути основним завданням здійснення податкової реформи в Україні. Важливими у процесі організаційно-розпорядчої діяльності територіальних органів Державної податкової служби України є положення ст. 8 Конституції України, відповідно до якої в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй. Норми Конституції України є нормами прямої дії.

**Ключові слова:** Податковий кодекс України, адміністративно-правовий статус, центральний орган виконавчої влади, державна політика.

The successful implementation of tax reform in Ukraine is connected with the need to reform tax administration as one of the main elements of the effective functioning of the tax system and the economy of the state as a whole. First of all, we are talking about ensuring completeness, timeliness and voluntary payment of taxes and fees, the need to minimize administrative costs for maintaining the State Tax Service of Ukraine, as well as creating proper conditions for taxpayers to fulfill their tax obligations. The existing imperfect system of tax administration in Ukraine leads to an unproductive burden on

business entities and significant expenditure of time and resources for their preparation of tax reports, which leads to the expansion of the scale of tax evasion, unbalanced actions of authorized state bodies, increase in tax offenses, etc. This is confirmed by the Association Agreement between Ukraine and the European Union, under which the parties undertook to cooperate for the purpose of improving management in the field of taxation for the purpose of further development of financial and economic relations, trade, investments and fair competition. It was determined that tax authorities in the process of tax administration should carry out their activities on the basis of Art. 3 of the Constitution of Ukraine, according to which a person, his life and health, honor and dignity, inviolability and security are recognized as the highest social value in Ukraine. Human rights and freedoms and their guarantees determine the content and direction of state activity. The state is responsible to the people for its activities. Affirmation and provision of human rights and freedoms is the main duty of the state. strategic directions that should be guided in the work of the department's employees. Therefore, the transformation of the tax authorities of Ukraine into the bodies of the state service service, the center of which should be the taxpayer, should be the main task of tax reform in Ukraine. The provisions of Art. 8 of the Constitution of Ukraine, according to which the principle of the rule of law is recognized and operates in Ukraine. The Constitution of Ukraine has the highest legal force. Laws and other normative legal acts are adopted on the basis of the Constitution of Ukraine and must comply with it. The norms of the Constitution of Ukraine are norms of direct effect.

**Key words:** *Tax Code of Ukraine, administrative and legal status, central body of executive power, state policy.*

**Актуальність теми.** Успішне проведення податкової реформи в Україні пов'язане з необхідністю реформування адміністрування податків як одного з основних елементів ефективного функціонування податкової системи та економіки держави в цілому. Насамперед, мова йде про забезпечення повноти, своєчасності та добровільності сплати податків і зборів, необхідність мінімізації адміністративних витрат на утримання органів Державної податкової служби України (далі – ДПС України), а також створення належних умов для платників податків щодо виконання ними податкових зобов'язань.

Існуюча в Україні недосконала система адміністрування податків призводить до непродуктивного навантаження на суб'єктів господарювання та значних витрат часу і ресурсів для складання ними податкової звітності, що зумовлює розширення масштабів ухилення від сплати податків, розбалансованість дій уповноважених державних органів, збільшення податкових правопорушень тощо. Вказане підтверджується Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, за якою сторони зобов'язалися співробітничати заради вдосконалення управління у сфері оподаткування з метою подальшого розвитку фінансово-економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції.

**Виклад основного матеріалу.** Важливим інструментом підтримки фінансової безпеки держави є адміністрування податків, ефективне здійснення якого покликане забезпечити повноту і своєчасність податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. У значній мірі від ефективності адміністрування податків залежить і фіскальна ефективність податків [1, с. 153].

Результати виконавчо-розпорядчої діяльності у сфері адміністрування податків обумовлені злагодженим функціонуванням податкових органів, передумовою якого є досконале правове регулювання їх діяльності. Аналіз законодавства і практики роботи податкових органів України дає підстави стверджувати, що наявні недоліки в їхній діяльності значною мірою обумовлені частими змінами в законодавстві, які істотно впливають на характер їх функціонування. Тому виникає необхідність у проведенні наукового дослідження діяльності територіальних органів ДПС України, які є провідним елементом механізму реалізації державою фіскальної та економічної політики.

Становлення, адміністрування, реформування системи оподаткування здійснюється в рамках і під постійною дією права. Центральне місце в системі правового впливу посідає правове регулювання, яке здійснюється за допомогою особливих правових засобів, передбачених законом. Правове регулювання реалізовується через формування нормативної основи і визначається через юридичні засоби та способи спрямування суспільно корисної діяльності в потрібному напрямку для досягнення поставлених цілей.

Адміністративно-правове регулювання податкових відносин являє собою сукупність взаємопов'язаних груп нормативних актів різної юридичної сили: конституційного, законодавчого та підзаконного [2, с. 68].

Правовою основою регулювання будь-яких відносин, у тому числі і податкових, є Конституція України [3]. У ній закріплено принципові положення, на яких будується податкове законодавство і загальні засади діяльності всіх органів державної влади. Основний Закон є своєрідною нормативною програмою розвитку держави і суспільства. Положення, закріплені в Конституції України, завжди є первинними й установчими стосовно інших правових норм. Вони містять загальні приписи, які визначають основні засади регулювання найбільш важливих суспільних відносин, зокрема основні засади політики державних органів у сфері економіки (наприклад, п. 3 ст. 116 Конституції зобов'язує Кабінет Міністрів України забезпечувати проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики). Крім того, норми Конституції України, будучи основним джерелом податкового права, безпосередньо регулюють деякі податкові відносини (наприклад, ст. 67 зобов'язує кожного сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, установлених законом тощо). Тому податкові відносини за своїм змістом є конституційними, організаційно-владними і майновими відносинами [4].

Податкові органи в процесі адміністрування податків мають здійснювати свою діяльність на основі ст. 3 Конституції України, відповідно до якої людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави. стратегічних напрямів, якими повинні керуватися у роботі співробітники відомства. Тому перетворення податкових органів України на органи державної сервісної служби, центром якої повинен стати платник податків, має бути основним завданням здійснення податкової реформи в Україні.

Важливими у процесі організаційно-розпорядчої діяльності територіальних органів ДПС України є положення ст. 8 Конституції України, відповідно до якої в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй. Норми Конституції України є нормами прямої дії. Звернення до суду для захисту конституційних прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується.

У ст. 19 Конституції України закріплено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачені Конституцією та законами України. Зазначене положення є вимогою законності, яка поширюється і на діяльність усіх податкових органів.

Таким чином, Конституція України закріплює низку норм-принципів, які визначають фундамент законодавчого впливу на податкові відносини та містять приписи, на які повинне спиратися все податкове законодавство [5, с. 84]. Однак, важливо зазначити, що в регулюванні податкових відносин, беруть участь лише деякі статті Конституції України.

Адміністративно-правове регулювання здійснюється в різних формах, головною серед яких є закон. У законах визначаються загальні нормативні положення адміністративно-правового регулювання, які поширюються на всіх суб'єктів права, охоплюють різні види та рівні правового регулювання. За своїм змістом і наслідками реалізації закони не завжди досягають бажаного правового впливу, і тоді законодавцю доводиться в такий закон вносити зміни і доповнення. Зміна правової норми як наслідок може викликати виникнення, припинення або зміну правовідносин між суб'єктами права. «Найбільш непопулярними змінами правових норм в нашій державі є безсистемні і безпідставні зміни податкового законодавства, що свідчить про взаємозалежність елементів правового регулювання і водночас демонструє, що правове регулювання – дійсно цілісна, єдина система. Вона має необхідну стійкість, органічність, упорядкованість» [6, с. 233].

Організація і діяльність органів виконавчої влади, основи державної служби визначаються виключно законами України (п. 12 ч. 1 ст. 92 Конституції України). Вони є основними актами, за допомогою яких здійснюється правове регулювання виконавчо-розпорядчої діяльності у сфері адміністрування податків, адже у підґрунті діяльності податкових органів лежить дія адміністративно-правових норм, серед яких провідна роль належить законам. Податкові закони утворюють складну і багатофункціональну систему забезпечення прибутковості національних бюджетів, де кожна норма розвивається залежно від планованої і поточної податкової політики й практики

виконання бюджету [7, с. 30]. Таким чином, податкові закони є фактичним початком, формою здійснення правового регулювання податкових відносин [7, с. 81].

Підкреслюючи значення закону в системі правового регулювання діяльності територіальних органів ДПС України щодо адміністрування податків, необхідно зауважити, що під терміном «закон» у доцільно розуміти всі нормативні акти, які мають юридичну чинність закону, або, інакше кажучи, законодавчі акти [2, с. 105]. Регламентация діяльності податкових органів щодо адміністрування податків на законодавчому рівні необхідна у зв'язку з публічно-правовим характером податкових правовідносин, що характеризуються нерівністю суб'єктів і наявністю як одного з них органу публічної влади [2, с. 97].

Центральне місце в механізмі адміністративно-правового регулювання податкових відносин посідають закони та інші законодавчі акти України. Насамперед це Податковий кодекс України, завдяки якому у 2011 р. не тільки відбулася кодифікація податкового законодавства, але й певне упорядкування системи адміністрування (розділ II Податкового кодексу). Згідно з ч. 1 ст. 1 сфера дії Податкового кодексу України поширюється на відносини, які виникають при справлянні податків і зборів, зокрема, він визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [8]. У Податковому кодексі України визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів. В окремих нормах Податкового кодексу України можливо зустріти деталізацію функцій та обов'язків (наприклад, у ст.ст. 63–67 закріплено порядок реалізації обов'язку щодо забезпечення обліку платників податків). Крім того у кодексі чітко визначено засади організації облікової та контрольної роботи фіскальних органів, відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства тощо.

Податковим кодексом України регулюються і деякі специфічні питання, що також впливають на зміст та особливості адміністративно-правового статусу уповноваженого центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Як приклад можливо зазначити те, що ним врегульовуються питання проходження служби в контролюючих органах, окремі питання відповідальності посадових осіб контролюючих органів, скасування та оскарження рішень цих органів та ін. [9, с. 217]. У цьому акті поєднуються матеріальні й процесуальні сторони регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів [10, с. 8]. У Податковому кодексі України були враховані позитивні напрацювання у сфері адміністрування податків за кордоном, однак залишилися проблеми, які все ще потребують вирішення [11, с. 356–357].

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України змінилась система оподаткування, кількість податків зменшилась майже у двічі [12, с. 282], певною мірою унеможливилось ухилення від сплати податків. Також відбулося зменшення податкового навантаження на господарюючих суб'єктів, спрощення окремих адміністративних процедур і вдосконалення деяких процедур адміністрування податків [13, с. 47]. Однак, незважаючи на масштабні позитивні зміни, в Україні невирішеним залишається питання організації податкового консультування, інформаційної підтримки платників податків та спрощення процесу декларування і сплати податків [11, с. 356–357].

Процедури адміністрування податків на рівні законодавства регламентується розділом II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України. Аналіз положень цього кодифікованого акту призводить до висновку, що підходи законодавця до його побудови містять значну кількість неузгодженостей та суперечностей. Податковий кодекс України як єдиний кодифікований акт, що регулює таку важливу сферу публічно-правових відносин, як справляння податків та зборів, має детально і чітко визначати порядок адміністрування податків. Однак його положення тривалий час не містило легального визначення поняття «адміністрування податків» та й досі не закріплює принципів, на яких має ґрунтуватися така діяльність, форм і методів її здійснення [2, с. 108].

Така побудова правових норм свідчить про порушення правил законодавчої техніки, зокрема тих, які стосуються формулювання та закріплення поняттєво-категоріального апарату та конструкції правових норм. Поняття і терміни, котрі використовуються в нормативних актах, мають бути чіткими, зрозумілими та стабільними. Структурування закону повинно бути логічним і послідовним, а зміст розділів відображати предмет правового регулювання. Порушення цих основних вимог законодавчої техніки спричиняє складнощі у процесі правозастосування, що негативно впливають на регулювання податкових відносин [2, с. 228].

Нормами розділу II Податкового кодексу України фактично регулюються податкові процедури, які деталізують дії платників та контролюючих органів при справлянні податків і зборів. Йдеться про облік платників податків, організацію стосунків з ними (у тому числі в частині листування), визначення суми податкових чи грошових зобов'язань платника податку, порядок подання-приймання податкової звітності, сплати податків і зборів, погашення податкового боргу платників, податковий контроль, оскарження рішень контролюючих органів та відповідальність за порушення податкового законодавства [14, с. 159].

У ст. 41 Податкового кодексу України законодавець визначає контролюючі органи та органи стягнення. До контролюючих органів належать органи державної податкової служби (щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби) та митні органи (щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість (далі – ПДВ), інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території вільної митної зони). Інші державні органи не вправі проводити перевірки достовірності, своєчасності та повноти нарахування і сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів.

Важливо наголосити, щоб при реалізації повноважень не дублювалися дії різних державних служб щодо платників податків. В іншому випадку виявлятиме себе дестимулюючий вплив адміністрування податків на економічну активність в країні. На це спрямовано чимало передбачених норм, зокрема: заборона (за будь-яких умов) на проведення перевірок своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків іншими органами, крім податкових та митних; розмежування повноважень між контролюючими органами; концентрація компетенції щодо стягнення. Таким чином створюються передумови виключення дублювання функцій різних державних служб та забезпечення взаємодії контролюючих органів [14, с. 164].

Органами стягнення є виключно органи державної податкової служби, які уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється (п. 41.2 ст. 41 Кодексу).

Прийняття Податкового кодексу України стало позитивним моментом, оскільки з введенням його в дію як платникам податків, так і посадовим особам фіскальних органів стало легше орієнтуватися у податкових нормах, а система адміністрування податків, безумовно, зазнала значних змін. Цей законодавчий акт проголошує, що головною цінністю вітчизняної системи адміністрування податків тепер виступає людина – платник податків [15, с. 61].

Отже, тільки стабільні податкові закони, а не поправки до них (іноді лобістського характеру) можуть справедливо регулювати податкові правовідносини між державою і платником податків. Просте, прозоре і недвозначне податкове законодавство є гарантом захисту законних інтересів і прав платника податків, передумовою чесного виконання платником податків своїх обов'язків [2, с. 127].

Практика адміністрування податків зарубіжних країн показує, що податкове законодавство має бути стабільним, системним і несуперечливим. У такому разі податкові суперечки справедливо вирішуються на користь платника податків і формуються грошові фонди державних і місцевих бюджетів.

Ефективність функціонування системи адміністрування податків залежить від належного нормативно-правового забезпечення, яке має забезпечити імплементацію принципу стабільності податкового законодавства, визначення правових основ функціонування податкової системи, зокрема права та обов'язки суб'єктів податкових відносин, тощо.

Податкове законодавство сприяє забезпеченню регламентації податкових відносин, тому спрямоване на широке коло суб'єктів господарювання, які безпосередньо чи опосередковано беруть участь у процесі адміністрування податків.

#### Список використаних джерел:

1. Деменко О. Є., Теремецький В. І. Правове регулювання діяльності податкових органів щодо адміністрування податків. *Європейські перспективи*. 2013. № 7. С. 153–160.
2. 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.

3. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року, № 254к/96-ВР.
4. Теремецький В. І. Роль Конституції України в регулюванні податкових відносин. *Конституція України – основа розбудови правової демократичної соціальної держави та формування правової системи* : матеріали всеукраїнської наук.-практ. конф. (Харків, 23–24 черв. 2011 р.). Х. : Право, 2011. С. 394–397.
5. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Х. : Право, 2012. 528 с.
6. Проценко Т. О. Правове забезпечення адміністрування податків та митних платежів : монографія. Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2006. 586 с.
7. Горош Ю. В. Проблемы правового регулирования налоговых отношений в системе государственного управления : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.02; Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ. М., 1998. 145 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // *Голос України*. 2010. № 229–230. 12 квітня.
9. Аксюков С. М. Правове регулювання адміністративно-правового статусу уповноваженого центрального органу виконавчої влади з доходів та зборів у Податковому кодексі України. *Право і суспільство*. 2013. № 6. С. 213–217.
10. Основи інформаційної безпеки автоматизованої інформаційної системи державної податкової служби України : навчальний посібник / В. М. Росоловський, Г. Г. Анкудович, К. О. Картарноза, М. Ю. Шевченко ; за заг. ред. М. Я. Азарова. Ірпінь : Акад. ДПС України, 2003. 466 с.
11. Савчук В. А. Світовий досвід адміністрування податків. *Університетські наукові записки*. 2013. № 2. С. 353–358.
12. Мосьондз С. О. Залежність фінансових основ науки від реформування податкового законодавства України. *Митна справа*. 2011. № 6 (78). Ч. 2 : книга 1. С. 281–285.
13. Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2012 році : щорічне Послання Президента України до Верховної Ради України. К. : НІСД, 2012. 256 с.
14. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. : Т. 1 / кол. авт. ; [заг. ред. М. Я. Азарова]. К. : Мін-во фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2010. 448 с.
15. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. екон. наук, спец.: 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Львів : Львівський нац. ун-т ім. І. Франка, 2014. 20 с.