

ПРИНЦИПИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

ДЕМЕНКО Олександр Євгенович - здобувач Харківського національного університету внутрішніх справ

В статті досліджена актуальна для теорії і практики проблема принципів адміністрування податків. Доказана необхідність закріплення принципів адміністрування податків на законодавчому рівні.

Ключові слова: адміністрування податків, принципи, податки, податкова система, класифікація.

Фундаментальним елементом функціонування податкової системи держави є адміністрування податків як вид управлінської діяльності публічно-правового характеру. Адміністрування податків є засобом реалізації державних рішень у податковій сфері. Ефективне адміністрування податків сприяє підвищенню рівня надходжень податків до бюджету, зменшенню податкових правопорушень, покращенню інвестиційного клімату та є запорукою дотримання прав і законних інтересів громадян та юридичних осіб.

Актуальність досліджуваного питання обумовлена тим, що одним із ключових напрямів реформування податкової системи є вдосконалення адміністрування податків, як комплексу легітимних правил управлінських дій спеціалізованих адміністративних структур з виконання податкового законодавства. Вдосконалення адміністрування податків необхідно розпочати саме з принципів, які є основою цієї діяльності та визначають її напрямки.

Питання адміністрування податків досліджувалися як вченими юристами, так і економістами. Аналіз досліджень теоретичних і практичних питань організації адміністрування податків доводить, що на даний час базові принципи та методичні аспекти діяльності податкових органів щодо мобілізації доходів до бюджетної системи та її подальше вдосконалення з позицій правомірності і справедливості знаходяться в центрі уваги цілого ряду представників науки і практики, серед яких можна виділити А. В. Бризгаліна, Д. В. Вінницького, Е. А. Вознесенського, І. В. Горського, О. М. Горбунова, Є. Ю. Грачова, В. В. Гриценка, М. В. Карасьова, В. Г. Князева, А. Н. Козиріна, Ю. О. Крохина, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, З. О. Клюкович, В. Б. Марченко, І. А. Майбурова, Л. П. Павлову, В. А. Паригіна, А. Б. Паскачева, С. Г. Пепеляєва, Г. В. Петрова, Т. О. Проценка, Є. А. Ровинського, М. В. Романовського, В. К. Сенчагова, С. Д. Шаталова, Д. Г. Чорниця, Т. Ф. Юткіну та інших.

Окремі аспекти адміністрування податків розглядалися представниками економічної науки, зокрема такими вченими, як О. В. Аронов, В. А. Кашин, А. З. Дадашев, В. О. Красницький, А. В. Лобанов, О. О. Миронова, І. А. Перонко, Ф. Ф. Ханафеев та ін.

Однак, аналізуючи сучасні дослідження в сфері теорії і практики податкового адміністрування, можна стверджувати про відсутність комплексного дослідження правової природи принципів адміністрування податків.

Метою цієї статті є дослідження принципів адміністрування податків як управлінської діяльності, їх значення у забезпеченні ефективності адміністрування податків та формулювання напрямків подальшого вдосконалення законодавчого регулювання цієї діяльності.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі основні завдання: охарактеризувати наукове тлумачення терміна «принципи адміністрування податків»; визначити підстави їх класифікації та значення в управлінській діяльності.

Метою адміністрування податків є забезпечення стабільного рівня податкових надходжень у бюджетну систему. Досягнути цієї мети можливо лише за умови оптимального поєднання методів податкового регулювання і податкового контролю, які мають здійснюватися на базі основних принципів оподаткування. Тільки за умови дотримання принципів організації контрольної діяльності податкових органів їх функціонування може забезпечити очікуваний суспільством результат у вигляді стабільних і достатніх надходжень податкових доходів.

Чітке встановлення системи принципів адміністрування податків має не тільки теоретичне, а й практичне значення, оскільки кожен принцип дозволяє конкретизувати певні напрями розвитку суспільних інститутів, а знання системи принципів допомагає у вирішенні спірних ситуацій, що не знайшли правового врегулювання. Вдосконалення адміністрування податків як частини функціонуючої системи необхідно розпочинати з принципів, які є фундаментальною основою його організації. Встановлення переліку принципів адміністрування податків є одним із основних питань, за яким визначаються критерії ефективності адміністрування.

У довідковій і юридичній літературі існує декілька тлумачень поняття принципів (від латинського *principium* – початок, основа). Однак, 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, ві-

дображають єдину за своєю природою категорію принципів [6, с. 65–66].

У теорії соціального управління принципи є провідними поняттями, що містять у собі узагальнення явищ як результат дії об'єктивних законів, властивих даному соціальному утворенню [3, с. 51]. Принципи соціального управління – це основні положення, які відображають пізнані та засвоєні людиною об'єктивні закони та закономірності, якими органи управління керуються у процесі створення і функціонування соціальних систем управління. Принципи суб'єктивні за природою, оскільки формулюються суб'єктами (людьми) на основі пізнання закономірностей та досвіду практичної діяльності [8, с. 20–21].

Управління в органах державної податкової служби України є різновидом (галуззю) державного і соціального управління, а принципи управління є основною категорією управління [4, с. 85]. Принципи управління відображають об'єктивно діючі закони, закономірності, ознаки, притаманні цій сфері діяльності.

Принципи управління – це зовсім не положення, якими керуються суб'єкти на власний розсуд. Навпаки, як основні начала управління можуть виступати тільки такі положення, які відображають реально існуючі взаємозв'язки і залежності в управлінських відносинах. При такому розумінні принципів управління керівні ідеї, правила поведінки вже не можуть бути розглянуті лише як довільні управлінські установки суб'єктів управління. Ці положення набувають всіх ознак об'єктивно зумовлених начал [4, с. 87].

Адміністрування податків як вид виконавчо-розпорядчої діяльності державних (податкових) органів базується на певних принципах. Принципи включають основоположні ідеї, які виражають об'єктивні закономірності організації державних органів, уповноважених здійснювати податкове адміністрування, обґрунтовані напрями реалізації їхньої компетенції, завдань і функцій, що відображають базові конституційні положення і лежать в основі правотворчої діяльності, виконання податкового обов'язку і діяльності податкових органів.

Методологічною основою визначення принципів адміністрування податків є класичні принципи оподаткування А. Сміта і А. Вагнера (принципи справедливості, законності, нейтральності, ефективності, достатності та еластичності оподаткування, належного вибору джерела оподаткування, оптимального поєднання податків в економічно обґрунтовану систему) [1, с. 12].

Принципом адміністрування податків слід вважати базову умову, що визначає ефективність організації роботи з мобілізації податкових платежів у бюджетну систему і виконання податкового законодавства. С. Г. Пепеляєв справедливо зазначає, що основні принципи безпосередньо визначають структуру та обсяг повноважень податкових органів. Максимальна реалізація основних принципів має бути проголошена метою діяльності цих органів, адже саме принципи лежать в основі оцінки законності конкретних дій та рішень податкової адміністрації [12, с. 46].

До принципів податкового адміністрування А. П. Хомяков відносить наступні: законності, гласності, відкритості, прозорості, справедливості; загальності оподаткування та рівності платників податків перед законом; неупередженості; зручності; ефективності; добровільного виконання податкового обов'язку; відповідальності компетентних органів і осіб за неналежне виконання процесуальних дій і прийнятих рішень; права на захист суб'єктам податкового адміністрування; презумпції невинуватості платника податків; невідворотності юридичної відповідальності [15, с. 36].

На думку О. А. Шарапової, податкове адміністрування як частина діяльності державних органів у сфері податків і зборів базується на загальних принципах функціонування податкової системи, таких як законність; рівність перед законом; добровільне виконання податкового обов'язку; право на захист законних інтересів і прав; гласність і захист відомостей, які становлять податкову таємницю; презумпція невинуватості платників; невідворотність юридичної відповідальності за допущені правопорушення [16, с. 38].

Деякі науковці зазначають, що головними принципами адміністрування податків

як виду публічного управління виступають максимальна приближеність до потреб клієнта (громадянина); направленість дій управлінців на забезпечення належного сервісу; гнучкість та здатність до новаторських рішень у забезпеченні сервісних послуг [7, с. 17].

А. Е. Сердюков вважає, що основними принципами, на яких має базуватися податкове адміністрування, є справедливість, передбачуваність та ефективність. Принцип справедливості, насамперед, гарантує рівність перед законом усіх учасників податкових правовідносин. Під передбачуваністю мається на увазі адекватна і своєчасна реакція на різні моделі поведінки платників податків. Ефективність припускає досягнення максимальних результатів при мінімальних витратах [13]. Т. В. Кукліна виділяє наступні принципи адміністрування податків: законності, об'єктивності, єдності, ефективності [11, с. 180].

К. К. Гойгерев, розглядаючи основні напрями модернізації адміністрування податків, прийшов до висновку, що така діяльність, насамперед, має будуватися на основі принципу двохсторонньої відповідальності платників податків та податкових органів [2, с. 20].

Однак, необхідно зазначити, що ґрунтовне дослідження принципів адміністрування податків необхідно здійснювати з урахуванням того, що характерною рисою принципів є їх взаємозв'язок та взаємобумовленість. Така властивість принципів адміністрування податків визначена тим, що податкове адміністрування є функціонуючою, динамічною системою, а тому порушення одного принципу призводить до порушення інших. Відтак, аналіз принципів адміністрування податків недостатньо здійснювати простим перерахуванням – їх необхідно розглядати як елементи системного явища.

Подібний підхід відображено у працях О. С. Титова, який принципи адміністрування податків класифікує на стійкі, які є сутністю адміністрування, та методологічні принципи, які визначають сукупність способів, прийомів ефективного та оптимального досягнення цілей адміністрування податків

[14, с. 206]. Сутнісні принципи вчений розглядає в аспекті об'єкта управління – податкової системи, адже саме по собі адміністрування не може існувати окремо від об'єкта управління. Виходячи з того, що в основу адміністрування податків покладені мета, завдання функціонування податкової системи, заходи податкової політики держави та її суб'єктів, положення податкового законодавства, концепції і наукові прогнози, їх і необхідно розглядати як один із сутнісних принципів.

Сутнісним принципом, на думку деяких науковців, також є відповідність адміністрування податків встановленим державою критеріям та пріоритетам податкової реформи – тим основним напрямками, які потрібно вирішувати в першочерговому порядку [5]. Зазначений принцип передбачає, що управління в податковій сфері будується в рамках проведеної в державі податкової політики з урахуванням особливостей, притаманних окремим видам податків і зборів.

Однак, деякі вчені, крім сутнісних і методологічних принципів, виділяють ще й принципи як основні правила адміністративної податкової діяльності: податкове адміністрування інвестиційної діяльності, розвитку малого бізнесу та інших важливих економічних та соціальних процесів; особливу увагу до адміністрування відносин між податковими органами та платниками податків; погашення платежів, які не надійшли до бюджету [9, с. 30].

Аналізуючи процес адміністрування податків, можна виділити кілька груп принципів, на основі яких він будується: сутнісні принципи (законності, комплексності, пропорційності, поділу податкових повноважень між рівнями влади), методологічні принципи (регламентація та уніфікація податкових процедур, координація, диференціація) і організаційні (сервісний характер, дотримання податкової таємниці).

Важливе місце в системі базових умов ефективності і раціональної організації адміністрування податків займають методологічні принципи, що визначають якість організаційних заходів щодо управління податковими відносинами, а також основні правила податкової діяльності, що забезпе-

чують дотримання прав та законних інтересів сторін на основі правових норм.

Зважаючи на стрімкий розвиток процесів глобалізації, необхідно виділяти і принципи організації та здійснення міжнародного адміністрування податків. Виникнення та розвиток таких принципів обумовлений необхідністю подолання таких негативних явищ, як податкова дискримінація і податкові ухилення, які є визначальними у розвитку теоретичних і практичних засад міжнародного адміністрування податків в сучасних умовах. Серед принципів, які мають бути в основі здійснення міжнародного адміністрування податків, можна виділити такі: уніфікація положень угод про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від оподаткування стосовно податків на дохід і капітал; встановлення рівних заходів відповідальності за ідентичні за характером податкові правопорушення; вдосконалення організаційної структури апарату податкових органів; вдосконалення контролю за дотриманням податкового законодавства, припинення «тіньових» економічних операцій; організація роботи з оперативного доведення до платників податків інформації про чинне законодавство та роз'яснення порядку його застосування; вдосконалення норм і кодифікація правил, що регламентують діяльність податкової адміністрації та платників податків; підвищення результативності розгляду податкових спорів; розширення практики вирішення спорів з платниками податків у досудовому порядку. Принципи міжнародного адміністрування податків необхідно враховувати і в сфері гармонізації міждержавного податкового співробітництва, адже лише за умови їх узгодженості з принципами національного адміністрування податків проведені інституційні реформи можуть набути цілеспрямованого і послідовного характеру.

Податковий кодекс України не дає законодавчого поняття адміністрування податків та не закріплює його принципів, однак встановлює основні засади податкового законодавства України. Податкове законодавство України, відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України, має ґрунтуватися на таких принципах, як загальність опо-

даткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпції правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів. Звичайно, податкове адміністрування як вид державної діяльності має здійснюватися виключно на підставі та у спосіб, визначений податковим законодавством. Однак, зважаючи на складність та важливість даного виду публічно-правової діяльності, її правове регламентування має здійснюватися більш детально, з використанням особливої законодавчої техніки. До того ж, така побудова правових норм явно не відповідає принципу правової визначеності, який є іманентною складовою права та правового регулювання в цілому. Принцип правової визначеності є загально-визнаним принципом міжнародного права і сформульований практикою Європейського суду з прав людини, який розглядає його як складову верховенства права, зокрема в аспекті стану правового унормування, умов реалізації права та результатів його реалізації.

Розділ II Податкового кодексу України «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» визначає порядок адміністрування податків та зборів, порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи. Проте принципів, на яких має базуватися така діяльність, закон не передбачає.

Необхідність окремого закріплення принципів адміністрування податків обумовлена тим, що принципи оподаткування потрібно відрізнити від принципів управління в податковій сфері [10]. Важливо констатувати, що у сфері адміністрування податків не можуть функціонувати принципи, аналогічні тим, які здавна існують у сфері оподаткування. Управління в сфері оподат-

кування, як і публічне управління взагалі, навряд чи може бути відображено в декількох лаконічних принципах. Адміністрування податків швидше є пошуком адекватних шляхів вирішення управлінських проблем [17, с. 96].

У зв'язку з відсутністю переліку принципів адміністрування податків пропонуємо доповнити Розділ II Податкового кодексу України «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» статтею, яка б закріпила принципи адміністрування податків. Адміністрування податків має здійснюватися у відповідності з такими принципами:

1) законності – адміністрування податків, як підсистеми управління податкової системи, має здійснюватися на підставі та в межах податкового законодавства. Контрольні заходи, що вчиняються в рамках адміністрування податків, повинні проводитися виключно у встановленому законом порядку;

2) ефективності – результати адміністрування податків в абсолютній грошовій і відносній оцінці (наприклад, збирання податків до бюджету) повинні бути вище витрат на його проведення;

3) доступності та відкритості інформації з оподаткування;

4) організації роботи з оперативного доведення до платників податків інформації про чинне законодавство та роз'яснення порядку його застосування;

5) об'єктивності – проведення заходів адміністрування податків з боку податкових органів як суб'єкта, що володіє владними повноваженнями, має ґрунтуватися на суворому дотриманні прав та законних інтересів платників податків, повазі їх честі та гідності, усуненні будь-яких проявів дискримінації чи упередженості стосовно платників податків;

6) презумпції правомірності платника податків;

7) невідворотності настання визначеної законом відповідальності.

Принципи адміністрування податків можна згрупувати та класифікувати, залежно від сфери їх функціонування, на загальні та спеціальні. Під загальними принципами

слід розуміти такі основні положення, керівні ідеї, які властиві системі адміністрування податків в цілому. Спеціальні принципи адміністрування податків як форми управління податковими відносинами включають у себе всю сукупність функціональних принципів і методів податкового планування, прогнозування, податкового регулювання, податкового контролю, податкового обліку і аналізу.

Удосконалення адміністрування податків також має ґрунтуватися на принципі пріоритетності інтересів платників податків, що полягає в наданні податковими органами комунікаційних послуг у сфері оподаткування. Це означає, що основний акцент повинен бути зроблений на інформаційній функції, що дозволяє підвищити ефективність організації партнерських відносин між платниками податків і податковими органами.

Одним із концептуальних принципів на шляху вдосконалення податкових технологій і процедур є запровадження елементів системи «повного самостійного нарахування», яка дозволить змінити сформовану практику відносин між платниками податків і податковими органами. Основна мета організації контрольної роботи податкових органів – формування у платників податків розуміння невідворотності виявлення порушень і стягнення до бюджету повної суми належних до сплати податків.

Потрібно визнати, що податкові органи підвищили ефективність своєї роботи, в тому числі щодо припинення незаконного ухилення від сплати податків. Однак, адміністрування податків повинне будуватися на зрозумілих і законодавчо встановлених принципах. Проте, саме в цій сфері виявилися суттєві прогалини. Згідно з аналізом опитування платників податків і зарубіжних інвесторів, невирішені питання адміністрування податків призвели не до зниження податкового навантаження, а в ряді випадків – до його зростання. Закріплення на законодавчому рівні чіткої системи принципів адміністрування податків сприятиме злагодженій та ефективній діяльності податкових органів, побудові відкритих та прозорих партнерських від-

носин між платниками податків і податковими органами, а відтак забезпечить ефективне функціонування податкової системи в цілому.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. 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.

2. Принципом адміністрування податків слід вважати базову умову, що визначає ефективність організації роботи з мобілізації податкових платежів у бюджетну систему і виконання податкового законодавства.

3. Принципи адміністрування податків можна згрупувати та класифікувати, залежно від сфери функціонування, на загальні та спеціальні. Під загальними принципами слід розуміти такі основні положення, керівні ідеї, які властиві системі адміністрування податків в цілому. Спеціальні принципи адміністрування податків як форми управління податковими відносинами включають у себе всю сукупність функціональних принципів і методів податкового планування, прогнозування, податкового регулювання, податкового контролю, податкового обліку і аналізу.

4. Розділ II Податкового кодексу України «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» необхідно 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.

5. Перспективним у подальшому є наукове обґрунтування питань, пов'язаних з визначенням методів та форм адміністрування податків.

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено актуальну для теорії та практики проблему принципів адміністрування податків. Доведено необхідність закріплення принципів адміністрування податків на законодавчому рівні.

SUMMARY

In the article is examined relevant to the theory and problem of the tax administration. The necessity of consolidating the principles of tax administration by law is proved.

Література

1. Артеменко Д. А. Теоретико-методологический анализ сущности и организационных основ налогового администрирования / Д. А. Артеменко // Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2009. – Том 7. – № 2. – С. 7–13.
2. Гойгереев К. К Модернизация налогового администрирования в посткризисной экономике РФ : автореферат дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Гойгереев Каим Касумович; [место защиты: Гос. ун-т – учебно-научно-производственный комплекс]. Орел, 2011. – 24 с.
3. Горбунов В. М. Управление социальным развитием трудового коллектива: конспект лекций / В. М. Горбунов – К. : МАУП, 1998. – 79 с.
4. Головач А. В. Адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби України : дис. ... д-ра. юрид. наук : 12.00.07 / Андрій Володимирович Головач. – Х. : ХНУВС, 2011. – 535 с.
5. Гриценко В. В. Актуальные проблемы налоговой реформы в Российской Федерации // Финансовое право. – 2005. – № 6. – С. 26–28; Маркова М. Налоговая реформа длиной в бесконечность // Бизнес-адвокат. – 2004. – № 18. – С. 7; Пронина Л. И. Вторая часть Налогового кодекса – продолжение налоговой реформы и ее влияние на доходы местных бюджетов // Финансы. – 2002. – № 5. – С. 26–29.
6. Грохольський В. Л. Принципи державного управління у сфері боротьби з організованою злочинністю / В. Л. Грохольський // Право і безпека. – 2003. – № 3. – С. 65–69.
7. Дідок Ю. В., Корженко В. В. Зарубіжний досвід публічного адміністрування : метод. рек. / авт. кол. : Н. М. Мельтюхова, В. В. Корженко, Ю. В. Дідок та ін. ; за заг. ред. Н. М. Мельтюхової. – К. : НАДУ, 2010. – 28 с.
8. Касьяненко М. М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України : навч. посіб./ М. М. Касьяненко, М. В. Гринюк, П. В. Цимбал – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 229 с.
9. Кузнецов Н. Г., Корсун Т. И., Александрова И. Ю. Налоговое администрирование: теория и стратегия : монография. – Ростов-на-Дону : Изд-во РГЭУ. – 2002. – 119 с.
10. Кудряшова Е. В. Проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков / Е. В. Кудряшова // Налоговые споры: теория и практика. 2006. – № 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buhi.ru/text/34084-1.html>.
11. Куклина Т. В. Налоговое администрирование в РФ: сущность, принципы и основные проблемы / Т. В. Куклина // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 329 – С. 179–181.
12. Пепеляев С. Г. Основы налогового права: учебник для вузов. – М. : Инфра – М., 2003. – 320 с.
13. Сердюков А. Э. Администрирование налогов в России: принципы и пути развития / А. Э. Сердюков // Российский налоговый курьер, 2006. – № 3– С. 9–11 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.rnk.ru/journal/archives/2006/3/nalogovoe_administrirovanie/iz-pervyh-ust/68168_print.phtml.
14. Титов А. С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации : дис. ... д-ра. юрид. наук : 12.00.14 / Титов Алексей Сергеевич. – М. : ВГНА, 2007. – 579 с.
15. Хомяков А. П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования // Финансовое право. – 2011. – № 4. – С. 34–37
16. Шарапова О. А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 4. – С. 37–39.
17. Richard K. Gordon Law of tax administration and procedure // Tax Law Design and Drafting. Ed. V. Thuroyi. IMF-1996. P. 96.