

## ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ З ПИТАНЬ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

ГАРУСТ Юрій Віталійович - кандидат юридичних наук, доцент кафедри адміністративного, господарського права і фінансово-економічної безпеки Сумського державного університету, здобувач Харківського національного університету внутрішніх справ

УДК 342.9

---

---

*В статтє, на основе анализа действующего законодательства, выделены основополагающие принципы деятельности органов исполнительной ветви власти, занимающихся реализацией государственной налоговой политики. Приведен перечень основных принципов деятельности органов исполнительной власти по вопросам реализации государственной налоговой политики. Отмечено, что он не полный, в его состав входит еще целый ряд принципов, в частности специальных, среди которых: состязательность налогообложения; равенство всех плательщиков перед законом; недопущение любых проявлений налоговой дискриминации; справедливость и т.п.*

**Ключові слова:** *принципи, принципи державного управління, верховенство права, законність, органи виконавчої влади, податкова політика.*

Органи влади, що реалізують державну політику у податковій сфері, хоча і входять до складу апарату держави, самі по собі також являють складну систему, і як будь-як інша матеріальна система, вона у своєму існуванні, функціонуванні та розвитку повинна спиратися на певні принципи. Принципи – це основні засади, вихідні ідеї, що характеризуються універсальністю, загальною значущістю, вищою імперативністю і відображають суттєві положення теорії, вчення, науки, системи внутрішньодержавного і міжнародного права, політичної, державної чи громадської організації; а по-друге – внутрішнє переконання людини, що визначає її ставлення до дійсності, суспільних ідей і

діяльності [1, с.110]. Безпосередньо принципи державного управління розуміються як об'єктивно зумовлені нормативні начала, що є своєрідним відображенням законів і закономірностей соціального суспільного розвитку, соціальних потреб, цінностей, законів і закономірностей управління, які в основному закріплені в юридичних актах у вигляді керівних правил і норм поведінки, що відповідають цілям діяльності системи управління та визначають вимоги до системи, структури, організації і процесу управління [2, с.11].

На сторінках юридичних видань та літератури з державного управління можна зустріти різні погляди щодо кола принципів, які лежать в основі функціонування як механізму або апарату держави в цілому, так і окремих його ланок, зокрема серед них вказуються: верховенство права, законність, поділ державної влади на законодавчу, виконавчу, судову; ієрархічна співвідпорядкованість органів і посадових осіб; поєднання виборності вищих органів державної влади і призначуваності; поєднання колегіальності та єдиноначальності; прозорість, гласність; врахування суспільної думки, науковість, професійна компетентність посадових осіб, рівний доступ до державної служби, стабільність кадрів, гуманізм і милосердя; поєднання переконання і примусу тощо [3, с.163-165; 4; 5]. Дослідженням принципів діяльності органів державної влади займалися такі дослідники, як: О. Ф. Скакун, Ю. С. Шемшученко, М. М. Марченко, О. В. Зайчук,

В. Ф. Погорілко, В. Б. Авер`янов, Ю. П. Битяк, В. В. Кравченко, В. Я. Малиновський, Ю. Д. Кунєв та інші. У той же час, віддаючи належне зусиллям цих та інших науковців, слід відзначити, що система державних органів надзвичайно розгалужена і принципи організації та функціонування деяких з її ланок вимагають більш детального вивчення. Зокрема, це стосується принципів роботи органів державної влади, що реалізують податкову політику, оскільки останнім часом у цій сфері відбулися значне оновлення законодавчого підґрунтя та організаційно-інституційні зміни. Тому метою даної статті є визначення основних принципів діяльності органів виконавчої влади з питань реалізації державної податкової політики.

Принципи організації та функціонування органів виконавчої гілки влади, що займаються питаннями втілення у життя державної податкової політики у тому чи іншому вигляді закріплені у цілій низці загальних та спеціальних нормативно-правових актів різної юридичної сили – це й Конституція України, і податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, Законі України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 № 3166-VI та інші. Проаналізувавши зміст цих та інших нормативно-правових актів, вважаємо, що до основних принципових засад, на яких ґрунтується діяльність органів виконавчої влади з питань податкової політики, слід віднести наступні:

- верховенство права. Ідеал верховенства права (the Rule of Law) став нині чи не найпопулярнішим у всьому світі. До нього постійно звертаються політичні діячі. Він давно став найважливішою складовою міжнародно-правових актів, особливо присвячених правам і свободам людини та громадянина. Все частіше верховенство права як принцип фіксується у національних конституціях і законах, ним активно оперують міжнародні та національні суди [6]. О. Скрипнюк зазначає, що правовий характер Української держави виразняється передусім у принципі верховенства права, який традиційно пов'язують із ідеями панування права в життєдіяльності громадянського суспільства і який залишається одним із найпрогресивніших здо-

бутків цивілізаційної історії людства у сфері регулювання соціальних відносин. Автор наголошує, що однаковість у підтримці й оцінюванні принципу верховенства права є безпрецедентним явищем в історії людства й жоден інший політичний ідеал ніколи не здобував такої підтримки. Поняття «право», застосовуване у словосполученні «верховенство права», передбачає безпосередній зв'язок із тим, що визнається не лише як належне, а й як справедливе. Право, відображене в правових законах, – це не лише нормативний, а й ціннісний регулятор суспільних відносин [7].

Верховенства права є доволі складним принципом, який вміщує у собі цілий комплекс імперативних вимог. Зокрема, у доповіді «Про верховенство права», прийнятій на 86-пленарному засіданні Венеціанської комісії 25-26 березня 2011 р., говориться про те, що верховенство права передбачає: 1) доступ до закону (положення закону повинні бути зрозумілими, ясними та передбачуваними); 2) вирішення питань про юридичні права повинно, як правило, здійснюватися на підставі закону, а не за розсудом; 3) рівність перед законом; 4) влада повинна реалізовуватися відповідно до закону, справедливо та розумно; 5) права людини повинні бути захищені; 6) повинні бути наявні засоби для врегулювання спорів без невинуватих витрат та відстрочок; 7) наявність справедливого суду; 8) держава повинна дотримуватися своїх зобов'язань у рамках як міжнародного, так і національного права [8; 9].

З викладеного видно, що у найбільш загальному розумінні верховенство права – це не стільки навіть принцип, скільки стан існування сучасного цивілізованого, демократичного суспільства, який досягається в результаті виконання зазначених вимог, щодо дотримання прав людини і громадянина, правового обмеження влади та недопущення свавілля і дискримінації, доступність правосуддя тощо. У більш вузькому ж розумінні верховенство права слід розуміти як визнання прав людини і громадянина найвищою суспільною цінністю, вони є метою діяльності усіх владних суб'єктів, необхідність їх всебічного забезпечення та повноцінного

захисту визначає зміст і спрямованість процесу реалізації влади у державі. Саме у такому вигляді принцип верховенства права закріплюється у національному законодавстві. З цього приводу доречним буде відзначити Постанову №9 Пленуму Верховного Суду України «Про застосування Конституції України при здійсненні правосуддя» від 1.11.1996 р., в якій було визначено, що сутністю принципу верховенства права є те, що конституційні права і свободи людини та громадянина є безпосередньо діючими, вони визначають зміст та спрямованість діяльності органів законодавчої та виконавчої влади, органів місцевого самоврядування і забезпечуються захистом правосуддя [10].

Отже, говорячи про верховенство права як про центральну правову засаду діяльності органів виконавчої гілки влади у податковій сфері, ми розуміємо те, що у своїй діяльності вони, у першу чергу, керуються загально-визнаними та закріпленими у Конституції України і Міжнародних правових документах правами людини і громадянина. Дані державні органи повинні усіляко сприяти нормальній реалізації цих прав, забезпечувати їх ствердження та захист. Принцип верховенства права, на нашу думку, вимагає від органів виконавчої влади України, щоб вони не машинально виконували формалізовані законодавчі приписи, а спершу аналізували їх зміст на предмет його відповідності конституційним правам і свободам громадян, і якщо виявиться, що ті чи інші норми права порушують або безпідставно обмежують ці права і свободи, утрималися від їх виконання та вжили усіх необхідних заходів для усунення виявлених законодавчих недоліків та викликаних ними негативних наслідків;

- законність. Верховенство права є своєрідною ідеєю, яка набуває свого практичного втілення через встановлення у суспільному житті певних режимів та досягнення відповідних станів у окремих його сферах. Ключове місце тут займає законність, без панування якої не можна забезпечити верховенства права та побудувати правову державу. Законність – це особливий режим або процес діяльності держави й інших суб'єктів суспільних відносин, суть якого зводиться

до трьох основних вимог: наявність добре продуманої системи правових законів і підзаконних нормативно-правових актів; точне і повне закріплення правового статусу (прав і обов'язків) всіх учасників правовідносин; точне і неухильне виконання і дотримання законів та інших нормативно-правових актів всіма посадовими особами і громадянами [11, с.110]. Отже, законність як засада діяльності органів виконавчої влади з питань реалізації державної податкової політики України вимагає від них діяти виключно у порядку та спосіб, які визначені законодавством, при цьому вони не можуть виходити за межі повноважень, коло яких також закріплюється у законодавстві. Зауважимо, що у даному випадку мається на увазі права законність, тобто коли формальний зміст законів відображає основоположні правові ідеї та принципи і відповідає їм. Тож не буде вважатися порушенням законності невиконання органами влади положень нормативно-правового акту, який за своїми формальними ознаками хоча й є законодавчим, втім не відповідає духу права, тобто його приписи протирічать або прямим чином порушують загально-визнані права і свободи людини та громадянина;

- єдиноначальність. Зміст даного принципу полягає у тому, що керівники органів виконавчої влади з питань реалізації податкової політики наділені всією повнотою розпорядчої влади по відношенню до підлеглих. Вони в праві одноосібно приймати рішення, видавати накази та розпорядження з питань організації та діяльності підпорядкованих йому органів і посадових осіб. Зворотню стороною такої влади є те, що керівники несуть і повну відповідальність за всі сторони професійної діяльності своїх підлеглих. Необхідно зауважити, що принцип єдиноначальності не виключає функціонування у складі Центрального апарату та структурних ланок органів влади з питань податкової політики колективних органів, однак ці органи мають консультативно-дорадчий характер, тобто їх висновки, рішення, зауваження, пропозиції мають для керівників цих органів рекомендаційний характер і можуть бути ними враховані при прийнятті рішень, втім не є обов'язковими.

- відкритість та прозорість. Ці принципи є невід'ємними супутниками демократії, їх сутнісний зміст полягає, з одного боку, у праві громадян отримувати інформацію про діяльність органів державної влади, в тому числі тих, що реалізують податкову політику України, а з іншого – в обов'язку владних суб'єктів інформувати громадськість про найбільш важливі аспекти їх діяльності. Прозорість та відкритість як засади діяльності досліджуваних органів забезпечуються Положенням про Міндоходів України [12], Указами Президента України «Про додаткові заходи щодо забезпечення відкритості у діяльності органів державної влади» від 01.08.2002 № 683/2002 [13] та «Про заходи щодо подальшого забезпечення відкритості у діяльності органів виконавчої влади» від 29.08.2002 № 1302 [14]. У цих Указах Глава держави зобов'язує органи виконавчої влади підвищити якість їх роботи у напрямку інформування суспільства про власну діяльність. Зокрема, в Указі зазначається про можливість створення у складі центральних органів виконавчої влади у межах штатної чисельності окремих структурних підрозділів з інформування суспільства. Організаційно-правові та процедурні аспекти реалізації принципів прозорості та відкритості у діяльності органів виконавчої влади з питань реалізації податкової політики України визначається Законом України «Про порядок висвітлення діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування в Україні засобами масової інформації» від 23.09.1997 № 539/97-ВР [15], а також відомчими наказами, розпорядженнями, інструкціями;

- взаємодія з іншими органами державної влади та громадськістю. Даний принцип вимагає від державно-владних суб'єктів (органів та посадових осіб) у процесі формування та реалізації податкової політики активно співпрацювати з іншими ланками механізму держави всіх рівнів, інститутами громадянського суспільства та безпосередньо громадянами. Взаємодія несе у собі цілу низку позитивних моментів, зокрема, вона підвищує оперативність прийняття рішень та вжиття необхідних заходів, а також забезпечує досягнення синергетичного ефекту,

тобто коли результат взаємодії перевищує, суму результатів досягнутих суб'єктами, що діють розрізнено. Нормативно-правове закріплення принципу взаємодії органів влади з питань податкової політики у загальному вигляді закріплений у Положенні про Міндоходів України, а саме: «Міндоходів України під час виконання покладених на нього завдань взаємодіє з іншими органами виконавчої влади, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, з органами місцевого самоврядування, громадськими об'єднаннями, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також підприємствами, установами та організаціями, всеукраїнськими об'єднаннями профспілок і всеукраїнськими об'єднаннями організацій роботодавців» [12]. Організаційні та процедурні аспекти взаємодії органів влади визначаються, як правило, окремими спеціальними підзаконними нормативно-правовими актами, наприклад, Наказ Міндоходів та Мінфіну України «Про затвердження Порядку взаємодії органів Міністерства доходів і зборів України та органів Державної казначейської служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями» від 04.12.2013 № 760/1031 [16].

Що стосується взаємодії органів виконавчої влади з питань реалізації податкової політики України з громадськістю, то в її основі лежать тези про:

- сприйняття громадян і бізнесу як партнерів та повагу до них; довіру до громадян і бізнесу та переконаність, що більшість з них працює чесно;

- ефективність, раціональність та оптимальність. Дані принципові засади вимагають, щоб, по-перше, результати діяльності органів, які реалізують державну податкову політику, максимально виправдовували їх функціональне призначення; по-друге, рішення та заходи, що приймаються та здійснюються зазначеними органами, мають бути виваженими і збалансованими, відповідати, з одного боку, існуючим суспільним потребам, а з іншого – враховувати наявні ресурси для їх забезпечення; по-третє, дії та рішення органів влади з питань податкової

політики мають відображати найбільш доцільний вибір у кожній конкретній ситуації.

Специфіка цих принципів полягає у тому, що попри свою важливість вони є досить складними для оцінювання їх виконання органами влади, адже для цього потрібні певні критерії, на підставі яких відбуватиметься таке оцінювання, з якими порівнюватимуться результати діяльності суб'єктів, що оцінюються. Слід відзначити, що певним чином цю проблему розв'язує Постанова КМУ «Про затвердження Методики проведення оцінки ефективності здійснення органами виконавчої влади контролю за виконанням завдань, визначених законами України, постановами Верховної Ради України, актами і дорученнями Президента України та Кабінету Міністрів України» від 18.05.2011 № 522 [17], у якій закріплено показники, за якими проводиться оцінка ефективності здійснення органами виконавчої влади контролю за виконанням завдань, визначених законами України, постановами Верховної Ради України, актами і дорученнями Президента України та Кабінету Міністрів України;

- професійна компетентність. Запровадження у діяльності органів виконавчої влади з питань реалізації державної податкової політики даних принципів спрямоване на те, щоб забезпечити залучення до виконання покладених на них завдань тільки висококваліфікованих фахівців, які мають необхідні знання, вміння та навички і здатні якісно та ефективно виконувати свої професійні функції. Зауважимо, що ці принципові положення повинні реалізовуватися не тільки під час добору молодих спеціалістів, але й щодо осіб, які вже працюють, з метою підвищення їх кваліфікації;

- планування. Дотримання цієї засади забезпечує: по-перше, цілеспрямованість діяльності досліджуваних органів як їх системи в цілому, так і окремих їхніх ланок, нормалізацію умов роботи та її доцільний розподіл між безпосередніми виконавцями; по-друге, ефективність координації дій виконавців та контролю за виконанням кожної роботи зокрема і плану (програми) дій в цілому.

Отже, таким є перелік основних прин-

ципів діяльності органів виконавчої влади з питань реалізації державної податкової політики. Звісно він не є вичерпним, до його складу входить ще ціла низка принципів, зокрема таких спеціальних, як: змагальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість тощо. Жоден із вказаних принципів не є зайвим чи надмірним, натомість кожен із них, встановлюючи незаперечні, відправні вимоги щодо окремих аспектів діяльності суб'єктів наділених державно-владними повноваженнями, виступає потужним правовим засобом, обмеження їх владної волі, спрямування та стимулювання процесу реалізації наданих їм ресурсів і засобів у відповідності з суспільними потребами, з метою забезпечення безпечного існування та нормального розвитку як всього суспільства в цілому, так і кожного з його членів окремо.

#### Література

1. Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К.: «Укр. енцикл.», 1998. – Т. 5: П-С. – 2003. – 730 с.
2. Кунев Ю.Д. Принципи побудови та вдосконалення організаційної структури органів внутрішніх справ України: загальнотеоретичні аспекти державного управління: Автореф. дис...канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – 17 с.
3. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: Підручник. - 2-ге видання. - К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. -520 с.
4. Теорія держави і права. Академічний курс: Підручник / За ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. – К.: Юрінком Інтер, 2006. – 688 с. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk\\_tdp/part2/603.htm](http://www.ebk.net.ua/Book/law/zaychuk_tdp/part2/603.htm)
5. Кравченко В. В. Конституційне право України: Навчальний посібник.-Вид. 3-тє, виправл. та доповн.- К.: Атіка, 2004- 512 с. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://radnuk.info/pidrychnuku/konst/513-kravchenko/11513-3-----.html>
6. Козюбра М.І.: Верховенство права і Україна // Конституційна асамблея // [Елек-

### АНОТАЦІЯ

У статті, на підставі аналізу чинного законодавства, виокремлено основоположні (за-садничі) принципи діяльності органів виконавчої гілки влади, що займаються реалізацією державної податкової політики. Наведено перелік основних принципів діяльності органів виконавчої влади з питань реалізації державної податкової політики. Наголошено, що він не виключний, до його складу входять ще ціла низка принципів, зокрема таких спеціальних, як: змагальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість тощо.

### SUMMARY

In this paper, based on an analysis of existing laws, determined the fundamental (basic) principles of executive branch that are implementing state tax policy. The list of basic principles of the authorities on the implementation of the state tax policy. Emphasized that it is not exhaustive, it includes even a number of principles, including such special as tax competitiveness; equality before the law for all taxpayers; to prevent any acts of tax discrimination; social justice and more.

тронний ресурс] – Режим доступу: <http://cau.in.ua/ua/activities/analytcs/id/kozjubra-m.i-verhovenstvo-prava-i-ukrajina-632/>

7. Скрипнюк О. Правова держава в Україні: питання теорії і практика реалізації // Журнал ВРУ «Віче» // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.viche.info/journal/2191/>

8. Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар : у 2 т. Т. 1 / О. М. Бандурка, Є. М. Блажівський, Є. П. Бурдоль та ін. ; за заг. ред. В. Я. Тація, В. П. Пшонки, А. В. Портнова. - Х. : Право, 2012. - 768 с. // [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://pidruchniki.ws/1319042049178/pravo/verhovenstvo\\_prava](http://pidruchniki.ws/1319042049178/pravo/verhovenstvo_prava)

9. Зейкан Я.П. , Сафулько С.Ф. Настільна книга адвоката у кримінальній справі (КПК 2012) // [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://pidruchniki.ws/1416011755305/pravo/prg\\_zavdannya\\_kriminalnogo\\_sudochinstva](http://pidruchniki.ws/1416011755305/pravo/prg_zavdannya_kriminalnogo_sudochinstva)

10. Постанова №9 Пленуму Верховного Суду України «Про застосування Конституції України при здійсненні правосуддя» від 01.11.1996 р. // Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0009700-96>

11. Котюк В.О. Теорія права: Курс лекцій: Навч. посібник для юрид. фак. вузів. — К.: Вентурі, 1996. — 208с

12. Указ Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18.03.2013 № 141/2013 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/141/2013>

13. Указ Президента України «Про податкові заходи щодо забезпечення відкритості у діяльності органів державної влади» від 01.08.2002 № 683/2002 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/683/2002>

14. Про заходи щодо подальшого забезпечення відкритості у діяльності органів виконавчої влади» від 29.08.2002 № 1302 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1302-2002-%D0%BF>

15. Закон України «Про порядок висвітлення діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування в Україні засобами масової інформації» від 23.09.1997 № 539/97-ВР // Відомості Верховної Ради України, 1997, N 49, ст. 299

16. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку взаємодії органів Міністерства доходів і зборів України та органів Державної казначейської служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями» від 04.12.2013 № 760/1031 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2193-13>

17. Постанова КМУ «Про затвердження Методики проведення оцінки ефективності здійснення органами виконавчої влади контролю за виконанням завдань, визначених законами України, постановами Верховної Ради України, актами і дорученнями Президента України та Кабінету Міністрів України» від 18.05.2011 № 522 // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/522-2011-%D0%BF>