

УДК 342.9

*Т. В. Костюк*  
здобувач кафедри правового  
забезпечення господарської діяльності  
факультету № 6 Харківського  
національного університету внутрішніх справ

### ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО ЗАКОНОДАВСТВА, НОРМАМИ ЯКОГО ВИЗНАЧАЮТЬ ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРОЦЕДУР У ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

**Постановка проблеми.** Якісне вдосконалення адміністративних процедур в діяльності податкових органів буде неповним без проведення комплексного дослідження присвяченого вдосконаленню адміністративного законодавства, нормами якого визначають правові засади реалізації. В свою чергу недосконалість цього законодавства пов'язана із наявністю прогалин у ньому. Взагалі, законодавство представляє собою всю сукупність нормативно-правових актів різної юридичної сили, норми яких спрямовано на реалізацію різних адміністративних процедур і діяльності податкових органів України. А відтак, говорячи про прогалини у відповідному законодавстві ми перш за все матимемо на увазі відсутність та/або недосконалість відповідних норм в ньому.

**Стан дослідження.** Окремі проблемні питання, пов'язані із реалізацією адміністративних процедур в діяльності податкових органів, у своїх наукових працях розглядали: В.Л. Андрущенко, І.В. Бойко, Т.О. Коломоєць, Т.В. Курусь, М.В. Лошицький, Р.М. Ляцук, К.П. Проскура, В.І. Риндук, С.С. Штапаук, І.В. Ясько та багато інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, в юридичній літературі відчувається брак наукових досліджень, присвячених проблемі вдосконалення адміністративного законодавства, нормами якого визначають правові засади реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів.

**Саме тому метою статті є:** встановити шляхи вдосконалення адміністративного законодавства, нормами якого визначають правові засади реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів

**Виклад основного матеріалу.** Розмірковуючи про сутність прогалин в законодавстві, яке визначає правові засади реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів слід констатувати, що їх наявність слід оцінювати виключно з негативного боку. Це пояснюється декількома аспектами: по-перше, наявність прогалин у відповідному напрямку негативним чином впливає на процес реалізації державної політики у податковій сфері; по-друге, перешкоджає ефективній та якісній реалізації законних прав, свобод

та інтересів платників податків; по-третє, зменшує рівень бюджетних надходжень та знижує загальний економічний стан держави взагалі та її громадян зокрема.

Науковці пропонують різні способи та форми подолання прогалин у законодавстві, однак, на нашу думку, найбільш дієвим та якісним напрямком їх вирішення, – є нормотворчість. Нормотворчість, в контексті представленої у роботі проблематики, є найбільш дієвим та оптимальним способом подолання прогалин у положеннях адміністративного законодавства, нормами якого визначають правові засади реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів. Використання нормотворчості дозволить не тільки якісно покращити діючи нормативно-правові акти у цій сфері шляхом розробки нових норм та ліквідації вже застарілих, а й розробити нові законодавчі та підзаконні нормативні документи.

Перш ніж звернути увагу безпосередньо на напрямки покращення адміністративного законодавства, нормами якого визначають правові засади реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів слід звернути увагу на бачення законодавця та ряду правників на цю проблематику. Так, розглядаючи підхід законодавця до вказаної проблематики в першу чергу слід звернути увагу на Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020», яка визначає мету, вектори руху, дорожню карту, першочергові пріоритети та індикатори належних оборонних, соціально-економічних, організаційних, політико-правових умов становлення та розвитку України [1]. В контексті реформування податкової сфери у вказаному нормативно-правовому акті відзначається наступне. Мета податкової реформи – побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів [1]. Головними напрямками реформи є перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті на-

повнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб [1]. З позитивного боку оцінюючи вказану Стратегію, хотілося б вказати на деякі її прогалини та недоліки. Так, по-перше, законодавець, реалізуючи державну політику у податковій сфері здебільшого відійшов від наміченого у ній плану, про що яскраво свідчить факт зміни організаційної структури податкових органів, які не завжди позитивним чином впливали на якість та результативність її діяльності, в тому числі і в контексті реалізації адміністративних процедур. По-друге, більшість положень вказаного нормативно-правового акту були в переважній більшості абстрактними, та не містили реальних норм, спрямованих на вирішення проблем, пов'язаних із реалізацією адміністративних процедур.

Наступним нормативно-правовим актом, на який ми звернемо увагу в рамках окресленої проблематики, – «Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки». У даному нормативно-правовому акті досить змістовно та якісно описані проблемні питання податкової галузі взагалі, та щодо реалізації окремих адміністративних процедур податковими органами, зокрема. Так, законодавець вказує, що робота податкових органів із здійснення контролю суттєво впливає на умови ведення бізнесу в Україні. Часті перевірки, необґрунтовані вимоги до платників податків перешкоджають виконанню господарських функцій, створюють атмосферу невизначеності. Багато податкових норм мають неоднозначне тлумачення під час їх застосування, що негативно впливає на діяльність вітчизняних бізнесових структур та знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів. Неefективність заходів податкового контролю призводить до низького рівня дотримання вимог податкового законодавства та відсутності лояльності платників до сплати податків [2]. Разом із тим, вказана вище Стратегія містить суперечливий момент, зокрема в ній зазначається, що відсутність стратегії розвитку

податкової системи України на середньострокову перспективу суттєво ускладнює планування підприємницької діяльності, створює ризики для бізнесу та погіршує інвестиційний клімат. Непослідовність податкової політики, її формування без урахування взаємозв'язку з реформуванням бюджетної політики, системи пенсійного забезпечення та інших сфер суспільного життя, відсутність належного прогнозування бюджетних, економічних та соціальних наслідків змін у системі оподаткування унеможливило виконання всіх поставлених цілей і завдань щодо проведених податкових реформ та призвело до негативного впливу на стан державних фінансів [2]. Усвідомлюючи цей факт, протягом останніх двох років законодавець робить декілька, на наш погляд, не досить вдалих спроб реорганізації податкових органів, які суттєво вплинули на роботу самих працівників ДПС, так і власне платників податків.

Переходячи безпосередньо до характеристики завдань «Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки» в частині покращення адміністративних процедур в діяльності податкових органів, слід відзначити завдання 2, яке передбачає підвищення якості та ефективності податкового адміністрування. Виконання плану інституційних змін діяльності ДФС, розробленого з урахуванням рекомендацій МВФ, забезпечить відновлення довіри суспільства до ДФС, підвищення ефективності її роботи та зниження адміністративного тиску на платників податків з боку контролюючих органів. Ризико-орієнтована система податкового контролю буде удосконалена шляхом проведення перевірок діяльності суб'єктів господарювання, щодо яких існують найбільші ризики зловживань. Для зменшення витрат часу та коштів платників податків на нарахування та сплату податків будуть розширені можливості безперешкодного дистанційного звітування та сплати податків через електронні сервіси та єдиний рахунок, ДФС буде забезпечено надання необхідних ІТ-сервісів для громадян та бізнесових структур, а також опублікування необхідної технічної інформації для розробників програмного забезпечення [2]. Підкреслимо, що законодавець, так і не вніс зміни до Стратегії, оскільки, як відомо, ДФС було ліквідовано, та створено нову юридичну особу – Державну податкову службу України.

Ще одним завдання є підвищення рівня дотримання вимог податкового законодавства платниками податків. Зокрема Мінфіном будуть здійснені заходи щодо стимулювання добросовісної поведінки платників податків, зокрема шляхом забезпечення відповідальності платників податків за порушення вимог податкового законодавства та посадових осіб контролюючих органів за порушення прав платників податків, створення

сприятливих умов для легалізації доходів і майна платників податку. Для проведення оцінки впливу здійснення таких заходів буде впроваджена методика проведення оцінки та моніторингу рівня дотримання вимог податкового законодавства [2]. Слід також вказати, що для забезпечення рівних умов конкуренції Мінфіном будуть розроблені плани заходів для протидії стратегіям та практикам розмивання бази оподаткування та виведення прибутків з-під оподаткування (BEPS) відповідно до рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку, зокрема переглянуті умови угод про уникнення подвійного оподаткування, оподаткування платників податку, які беруть участь у контрольованих операціях, операціях з пов'язаними особами-нерезидентами, які зареєстровані в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування. Буде посилено податковий контроль за трансфертним ціноутворенням, у тому числі шляхом запровадження деталізованої звітності для міжнародних груп компаній (подання спеціального звіту у розрізі країн). Запобігання зловживанням спрощеною системою оподаткування буде забезпечено шляхом перегляду умов її застосування щодо категорій осіб, видів діяльності, обсягу доходу та ставок податку. Більше уваги буде приділено введенню непрямих методів контролю за доходами громадян та розширенню бази майнового оподаткування [2].

Весь наведений вище матеріал свідчить про те, що законодавець досить не системно та непослідовно підходить до проблеми вдосконалення діяльності податкових органів України. А що ж стосується питання реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів, то цій проблемі увага приділяється зовсім фрагментарно, а зміни, які вносяться до положень чинного законодавств не завжди якісні та обґрунтовані з наукової точки зору. З огляду на це, слід приділити увагу науковим підходам стосовно досліджуваної у статті проблеми.

Так, у своїй науковій праці К.І. Швабій вказував, що сучасна система адміністрування податків потребує підвищення ефективності її функціонування. Резерви зростання ефективності існують в усіх сферах адміністрування податків. Першочергові заходи щодо розв'язання даної проблеми мають стосуватися сфери реєстрації та обліку платників податків, а також відбору платників для проведення документальних податкових перевірок. Існуюча система обліку платників не дозволяє податковим органам на етапі реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності здійснювати перевірку їхньої кредитної, податкової історії тощо. Своєю чергою, система відбору платників є трудозатратною та необ'єктивною, що дозволяє вчиняти адміністративний тиск з боку податкових органів на сумнівних платників податків [3].

Інший правник, О. Сударенко, досліджуючи проблему оскарження рішень, дій, бездіяльності податкових органів, дійшов до висновку, що для врегулювання питання з визначення правового механізму необхідно внести цілу низку змін та доповнень до положення чинного законодавства у цій сфері. Зокрема, на переконання автора, необхідно: [4, с. 142-143]:

- статтю 56 ПК України доповнити положеннями, що забезпечать можливість платникам податків оскаржувати бездіяльність податкових органів в адміністративному порядку; для оскарження бездіяльності застосовувати ті положення та строки, що передбачені для оскарження рішень податкових органів [5, с. 15; 6, с. 142-143];

- визначити правовий статус Ради бізнес-омбудсмена на рівні закону, а в ПК України слід відобразити право платників податків звертатися до Ради бізнес-омбудсмена за захистом порушених прав і законних інтересів та механізм реалізації зазначеного права [6, с. 142-143];

- усунути термінологічну неоднозначність для визначення факту вручення кореспонденції платникові податків шляхом застосування єдиного терміну. Положення, викладені в п. 58.3 ст. 58 ПК України, повинні знайти відображення у ст. 42 ПК України, що присвячена врегулюванню процедури листування податкових органів з платниками податків (це стосується й випадку викладення пунктів 42.2. та 42.4 ст. 42 ПК України у новій редакції відповідно до вимог Закону про внесення змін) [6, с. 142-143];

- передбачити право платника податків подавати скаргу засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Визначити реальну відповідальність податкових органів за ненадсилання (отже бездіяльність) квитанції про отримання відповідної кореспонденції від платника податків [6, с. 142-143];

- у випадках, якщо бездіяльність податкових органів зумовлена відсутністю чітко визначених строків для вчинення відповідних юридично значимих дій, крім закріплення принципу мовчазної згоди у пп. 4.1.12 п. 4.1 ст. 4 ПК України [6, с. 142-143]

З позитивного боку слід вказати, що окремі пропозиції О. Сударенка віднайшли своє втілення на практиці.

**Висновок.** Отже, підбиваючи підсумки наукового дослідження слід відмітити фрагментарність законодавчого та доктринального підходів щодо вдосконалення адміністративного законодавства, нормами якого визначаються правові засади реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів. А відтак, спираючись на проведений аналіз у даному дослідженні, вважаємо, що до напрямків покращен-



ня законодавства у цій сфері необхідно віднести наступні:

- визначення теоретико-методологічної бази реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів. В цьому контексті перш за все хотілося б звернути увагу на невизначеність принципів реалізації цих процедур;

- наступним важливим напрямком є перегляд процедури оскарження дій/бездіяльності, яка на сьогодні є занадто громіздкою, що досить часто призводить до занадто затягнутого у часі процесу адміністративного вирішення податкових спорів;

- законодавчого визначення та детального опису потребує процедура оцінки реалізації адміністративних процедур податковими органами, адже відсутність чітко визначених критеріїв ускладнює процес виявлення прогалин та недоліків у цій сфері;

- слід переглянути види та суми стягнень, які накладаються на платників податків у разі неналежного виконання ними своїх податкових обов'язків;

- перегляду потребують дозвільні процедури у частині їх більш детальної регламентації та спрощення процедури надання відповідних дозволів.

### Література

1. Про Стратегію сталого розвитку "Україна – 2020" / схвалена Указом Президента України; Стратегія від 12.01.2015 № 5/2015 // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015/conv#Text>

2. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки / Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р // URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p/conv#Text>

3. Швабій К.І. Податкові пільги як загроза фінансовій безпеці України / К.І. Швабій, В.І. Коротун // Торговля і ринок України : темат. зб. наук. пр. Вип. 34. Донецьк : ДонНУЕТ, 2012. С. 583–590.

4. Сударенко О. Право платника податків на оскарження бездіяльності податкових органів / О. Сударенко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2017. № 5. С. 134–147.

5. Свириденко В. М. Правові аспекти конфліктів у сфері податкових відносин: питання теорії та практики правового регулювання : автореф. дис. ... канд. юрид. наук 12.00.07 – адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право. Ірпінь, 2012. 20 с.

6. Сударенко О. Право платника податків на оскарження бездіяльності податкових органів / О. Сударенко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2017. № 5. С. 134–147.

### Анотація

**Костюк Т. В. Шляхи вдосконалення адміністративного законодавства, нормами якого визначають правові засади реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів. – Стаття.**

У статті, спираючись на аналіз наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства, відмічена фрагментарність законодавчого та доктринального підходів щодо вдосконалення адміністративного законодавства, нормами якого визначаються правові засади реалізації адміністративних процедур в діяльності податкових органів. Запропоновано авторське бачення щодо напрямків вдосконалення адміністративного законодавства у досліджуваній сфері.

*Ключові слова:* вдосконалення, адміністративне законодавство, норми права, правові засади, реалізація, адміністративні процедури, податкові органи.

### Аннотация

**Костюк Т. В. Пути совершенствования административного законодательства, нормы которого определяют правовые основы реализации административных процедур в деятельности налоговых органов. – Статья.**

В статье, опираясь на анализ научных взглядов ученых и норм действующего законодательства, отмечена фрагментарность законодательного и доктринального подходов к совершенствованию административного законодательства, нормами которого определяются правовые основы реализации административных процедур в деятельности налоговых органов. Предложено авторское видение направлений совершенствования административного законодательства в исследуемой сфере.

*Ключевые слова:* совершенствование, административное законодательство, нормы права, правовые основы, реализация, административные процедуры, налоговые органы.

### Summary

**Kostiuk T. V. Ways to improve administrative legislation, the rules of which determine the legal basis for the implementation of administrative procedures in the activities of tax authorities. – Article.**

The article, based on the analysis of scientific views of scientists and current legislation, notes the fragmentary legislative and doctrinal approaches to improving administrative legislation, the rules of which determine the legal basis for the implementation of administrative procedures in the activities of tax authorities. The author's vision on the directions of improvement of the administrative legislation in the researched sphere is offered.

*Key words:* improvement, administrative legislation, norms of law, legal bases, realization, administrative procedures, tax bodies.