

УДК 347.73:336.22 (477)

С. В. Кононенко

здобувач

Науково-дослідного інституту публічного права

ГАЛУЗЕВІ ПРИНЦИПИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ У СФЕРІ ОБІГУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

Постановка проблеми. Ефективне та раціональне здійснення публічного адміністрування в усіх сферах суспільного життя (зокрема це стосується й адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів) об'єктивно вимагає належної організації такого адміністрування, а також «визначення певних меж дій посадових і службових осіб» [1, с. 163], які не дозволяли би недобросовісним особам (групам осіб) використовувати можливості публічного адміністрування з неправомірною метою. Цими «орієнтирами» є принципи, котрі у загальному юридичному контексті правниками визначаються в якості складної категорії, котру неможливо зводити до суто об'єктивного чи суто суб'єктивного феномена. Окреслене пояснюється тим, що «природа принципу є дуалістичною, тобто він виступає об'єктивно-суб'єктивною категорією. Така позиція підтверджується тим, що, з одного боку, прийняття рішення, виконання дії людиною завжди обумовлене попереднім досвідом і засноване на ньому, тобто на оцінці саме об'єктивних подій, ситуацій, причин. З іншого боку, хоча принципи і виникають у зв'язку з існуючими потребами суспільного розвитку та відображають закономірності суспільного життя, вони завжди є результатом людської діяльності. Таким чином, природа принципів одночасно обумовлена як закономірностями розвитку природи і суспільства, так і свідомою діяльністю людини» [2, с. 286]. Отже, можемо дійти висновку, що сучасна колективна свідомість Українського народу та поточні державотворчі процеси у нашій державі: 1) формують нове юридичне уявлення (тлумачення) сутності окремих принципів права, на основі яких функціонує система суб'єктів публічної адміністрації, здійснюючи публічне адміністрування; 2) визначають оновлений перелік принципів, за якими вибудовуються зв'язки між державою та людиною у всіх сферах буття людини, суспільства та держави (система принципів права у нових реаліях не лише може сприйматись інакше але й змінюватись у своєму фактичному наповненні тими чи іншими засадами).

При цьому важливість належного розуміння змісту та переліку принципів адміністрування податків важко недооцінити, адже це питання «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» [3, с. 56]. Зазначені обставини дають підстави стверджувати про актуальність дослідження комплексу принципів адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів (далі – АПСОПТ), а саме у частині: 1) встановлення актуального переліку відповідних принципів; 2) встановлення їх сутності та еволюційних перспектив. При цьому особливу увагу в цьому питанні заслуговують саме галузеві адміністративно-правові принципи АПСОПТ, які ще комплексно не досліджувались вітчизняними ученими.

Аналіз наукової літератури та невирішені раніше питання. Хоча на сьогодні слід констатувати відсутність комплексних адміністративно-правових досліджень принципів АПСОПТ, утім, слід звернути увагу на те, що принципам публічного адміністрування загалом вже приділялась досить широка увага українських учених, серед яких: К. В. Бондаренко, О. М. Замрій, Г. Б. Желеф, О. В. Сукманова, Н. О. Шура та інші науковці. Крім того, зауважимо, що окремими ученими (В. В. Борисенком, Р. Є. Волощуком, А. І. Крисоватим, М. О. Матухно, Ю. М. Рогачовим, Н. С. Шалімовою та іншими науковцями) також розглядалися принципи адміністрування податків. Наукові напрацювання цих та інших учених становитимуть теоретичний фундамент, на якому нами буде з'ясовано та проаналізовано систему принципів АПСОПТ.

Отже, метою цієї наукової розвідки є формулювання актуальної наукової думки щодо сутності та переліку принципів АПСОПТ. Ця мета нами досягатиметься шляхом виконання таких *завдань*: 1) сформулювати визначення поняття «галузеві принципи АПСОПТ»; 2) виокремити та систематизувати галузеві принципи АПСОПТ; 3) проаналізувати виокремлені галузеві принципи; 4) узагальнити результати дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Галузевими принципами є принципи, які притаманні лише для певної галузі права, а тому, галузевими адміністративно-правовими принципами є засадничі ідеї, що стосуються галузі адміністративного права України. У цьому контексті *галузевими принципами АПСОПТ* нами розуміються усталені засадничі ідеї та норми суспільно корисної поведінки компетентних суб'єктів публічної

адміністрації, що сформульовані у вигляді доктринальних положень й закріплені в нормах адміністративного законодавства, відображаючи належні форми та методи АПСОПТ із метою задоволення публічного інтересу. Група зазначених принципів АПСОПТ поділяється на такі дві підгрупи засадничих ідей:

1. Галузеві адміністративно-правові принципи АПСОПТ, що стосуються процесу здійснення адміністрування податків й ґрунтуються на ідеології належного врядування (*good governance*). Спершу зазначимо, що «у країнах-учасницях ЄС щодо принципів належного врядування погодженою є така позиція: вони встановлюють стандарти та стимулюють публічних службовців на забезпечення публічного інтересу» [4, с. 98]. До таких «стандартів» у контексті питання, що нами досліджується, можемо віднести наступні засадничі ідеї:

1) принцип об'єктивності (неупередженості). Недопущення політичної та будь-якої іншої упередженості в процесі здійснення адміністрування податків є фундаментальною засадою здійснення публічного адміністрування у межах парадигми належного врядування, адже дотримання цього «стандарту» мінімізує корупційні ризики у відповідній сфері та унеможлиблює використання можливостей публічного адміністрування з іншими неправомірними цілями. У цьому контексті важливо звернути увагу на те, що у відповідності до п. 8 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну службу» державні службовці повинні бути політично неупередженими, що є вимогою стосовно «недопущення впливу політичних поглядів на дії та рішення державного службовця, а також утримання від демонстрації свого ставлення до політичних партій, демонстрації власних політичних поглядів під час виконання посадових обов'язків». Таким чином, вказаний принцип є відображенням засади об'єктивності, яка, на думку Н. О. Шури, полягає у «максимальній безкорисливості у прийнятті адміністративних рішень, зокрема у відсутності власних інтересів у різного роду справах» [5, с. 261]. У контексті публічного адміністрування, як зазначає К. Л. Бугайчук, зміст цього принципу полягає у «врахуванні об'єктивних законів розвитку суспільства та інших соціальних систем для досягнення відповідних цілей адміністрування». Відтак, «принцип об'єктивності спрямований на подолання суб'єктивізму і свавільних рішень або дій, що не враховують реальні ситуації та закони розвитку суспільства, держави та національної правоохоронної системи» [1, с. 167];

2) принцип прозорості. Розглядувана засаднича ідея є фундаментальною основою принципу належного врядування й у відповідності до п. 9 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну службу» полягає у «відкритості інформації про діяльність державного службовця, крім випад-

ків, визначених Конституцією та законами України». Таким чином вказана засаднича ідея, як зазначає М. М. Рівіс, «характеризує доступність інформації про внутрішню діяльність органів влади» [4, с. 100], що має важливе значення з огляду на той факт, що «відкритість і прозорість дозволяє кожному дізнатися про механізми ухвалення управлінських рішень та створює умови органам нагляду для проведення зовнішніх перевірок. Відкритість влади поєднує три головні елементи: прозорість (*transparency*), іншими словами – перебування під публічним контролем; доступність (*accessibility*) кожному в будь-який час, всюди; чутливість до нових ідей і вимог» [4, с. 100–101]. Зважаючи на це, можемо дійти висновку, що в контексті АПСОПТ принцип прозорості виявляється у вигляді таких вимог: а) оприлюднення в доступному вигляді актуальної інформації про: мету, завдання, функції, методи та форми АПСОПТ; мету, завдання, функції, методи і форми діяльності суб'єктів АПСОПТ; організаційну структуру відповідних компетентних суб'єктів та їх контактні дані; актуальні та вже неактуальні оголошення про вакансії державної служби у вказаних органах публічної служби, а також про результати цих конкурсів (на веб-порталі вакансій «Нова державна служба. Ставай лідером змін» та на офіційних веб-сайтах органів, в яких проводились конкурси); способи отримання публічної інформації громадянами; б) оприлюднення у доступному вигляді актуальної інформації стосовно нормативної бази АПСОПТ, а також нормативної основи діяльності суб'єктів такого адміністрування; в) оприлюднення в доступному вигляді даних про діяльність суб'єктів АПСОПТ (зокрема, результати аудиту їх діяльності; річні плани державних закупівель; отримана цими органами міжнародної допомоги та її використання; плани та результати запобігання корупції в цих органах публічної служби тощо); г) з'ясування думки суспільства щодо задоволеністю станом АПСОПТ, рівня довіри громадян до суб'єктів такого адміністрування тощо;

3) принцип підзвітності та підконтрольності. Якщо засада підзвітності переважно зводиться до звітування суб'єкта публічної адміністрації перед громадськістю [6, с. 168], то підконтрольність виявляється у стані, коли один суб'єкт публічної адміністрації є підконтрольним суб'єктом відносно суб'єкта контролю, котрий також є суб'єктом публічної адміністрації. З огляду на те, що адміністративне право розвивається у контексті концепції публічного адміністрування, доходимо думки, що розглядований принцип є комплексним та повинен розглядатись саме у взаємозв'язку підзвітності та підконтрольності, адже вказаний зв'язок відображає ідею належного врядування. Вказане має надзвичайно

важливе значення, адже розглядуваний принцип вимагає, щоби: суб'єкти АПСОПТ, по-перше, не були безконтрольними (контроль сприяє дисциплінованості поведінки таких суб'єктів та забезпечує правопорядок у відповідній сфері), а, по-друге, не були невиправдано віддаленими від громадськості; суб'єкти контролю за діяльністю суб'єкти адміністрування відповідних податків безперервно здійснювали такий контроль, оперативним чином реагуючи на виявлені відхилення у діяльності підконтрольного суб'єкта;

4) принцип сталості, довгострокової орієнтованості та гнучкості. Цей принцип означає:

а) стабільність діяльності (становища, розвитку) професійних публічних службовців публічної адміністрації (*стабільність суб'єкта публічного адміністрування*), котрі здійснюють АПСОПТ. У контексті п. 10 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну службу» розглядуваний принцип має надзвичайно важливе значення адже унеможливорює тиск на службовців, компетентних здійснювати АПСОПТ. Головним чином, мова йде про тиск, який може здійснюватися політичними чи громадськими діями, а також корупційними лобістами, суб'єктами непотичної практики [див., напр.: 7, с. 3, 5–9] з метою спотворення мети відповідного адміністрування податків, викривлення принципів справедливості, недискримінації, невідворотності юридичної відповідальності тощо;

б) стабільність процесу здійснення АПСОПТ (*стабільність процесу*). К. Л. Бугайчук цілком справедливо зауважує, що «публічне адміністрування є безперервним та фактично цілодобовим процесом, оскільки вироблення, прийняття та реалізація управлінських рішень здійснюється цілодобово, попри пору року, святкові та вихідні дні або інші причини» [1, с. 168]. З вказаним погоджуємось у повній мірі, оскільки відповідний процес не може мати фрагментарного у часі вияву, адже у такому разі втрачатиметься сенс публічного впливу на сферу обігу підакцизних товарів (далі – ПТ);

в) стабільність регулятивного впливу на податкові відносини у сфері обігу ПТ (*стабільність нормування*). У підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України в якості окремого принципу податкового законодавства закріплено принцип стабільності, котрий полягає у тому, що «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року». Крім того, п. 4.5 ст. 4 Кодексу закріплено правило, у відповідності до якого «при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року».

Що ж стосується такого елементу розглядуваного комплексного принципу, як «гнучкість», то у цій частині відповідна засаднича ідея полягає у вимозі до оперативності, швидкості адаптування суб'єкта АПСОПТ до поточних змін у відповідній сфері без змін законодавства. Зокрема, О. Є. Сушкова та В. В. Ошуркевич зазначають, що принцип гнучкості вимагає, щоби система адміністрування АП «приспосовувалась до змін у соціально-економічних відносинах», а «працівники фіскальних органів вміли приймати самостійні рішення в межах наданих їм повноважень» [8, с. 202];

2. Принципи публічної служби, що поширюються на службовців органів публічної адміністрації, котрі здійснюють АПСОПТ. Саме публічні службовці приводять до дії органи публічної служби, котрі здійснюються публічне адміністрування, та таким чином створюють фактичну реальність функціонування держави у сферах суспільного життя. Певна річ, що ця обставина обумовлює ситуацію, за якої публічні службовці повинні діяти у відповідності до особливих принципів, що поширюються на них, справляючи позитивний ефект на забезпечення публічного інтересу в їх діяльності. У контексті питання, що нами розглядається, групу цих засадничих ідей складають принципи державної служби, що закріплені у ст. 4 Закону України «Про державну службу» та не є загальноправовими й суто галузевими адміністративно-правовими принципами, вказаними у попередній підгрупі галузевих принципів АПСОПТ. До цих принципів можемо віднести:

1) принцип професіоналізму. Зважаючи на зміст п. 3 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну службу» цей принцип вимагає наступне: а) на етапі добору кадрів органів публічної служби, які здійснюють АПСОПТ, повинні ставитись вимоги високі до рівня професіоналізму осіб, котрі бажають зайняти вакантні посади у цих органах влади (на практиці ці вимоги є публічними та залежать від категорії посади у відповідних органах); б) кожен державний службовець органів публічної служби, які здійснюють АПСОПТ, повинен постійно підвищувати рівень своєї професійної компетентності, сприяючи таким чином тому, щоби здійснення відповідного адміністрування податків постійно вдосконалювалось у своєму практичному вияві;

2) принцип патріотизму. З огляду на вимоги п. 4 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну службу» та на те, що адміністрування податків загалом та у сфері обігу ПТ, зокрема, безпосереднім чином впливає на стан національної безпеки держави, цілком очевидним є те, що службовців органів публічної служби, що здійснюються адміністрування податків, повинні бути патріотами України, не допускаючи поведінки, результатом якої є зниження авторитету держави у світі, авторите-

ту відповідного суб'єкта публічної адміністрації, престижу посади, яку службовець займає тощо;

3) принцип добросовісності та етичної поведінки суб'єктів публічної адміністрації. У відповідності до п. 5 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну службу» принцип добросовісності є «спрямованістю дій державного службовця на захист публічних інтересів та відмови державного службовця від превалювання приватного інтересу під час здійснення наданих йому повноважень». Тобто, вказаний принцип становить собою бар'єр для неетичної поведінки службовців органів публічної служби, що здійснюються АПСОПТ, мінімізує корупційні ризики на державній службі та сприяє режиму службової дисципліни у відповідних суб'єктах публічної адміністрації.

Висновки. Підводячи підсумок викладеному, можемо дійти висновку, що на сьогоднішній день існує складна система принципів АПСОПТ, в якій особливе місце займають галузеві адміністративно-правові принципи – фундаментальні засадничі ідеї та норми суспільно корисної поведінки компетентних суб'єктів АПСОПТ, що сформульовані у вигляді доктринальних положень й закріплені в нормах адміністративного законодавства, відображаючи належні форми та методи відповідного адміністрування податків із метою задоволення публічного інтересу. Оцінка соціально-правового значення цих принципів дозволяє дійти думки, що відповідна підсистема взаємопов'язаних керівних ідей: 1) дозволяє у практичній дійсності встановлювати рамки здійснення такого адміністрування; 2) скореговує мету та завдання відповідної діяльності компетентних суб'єктів; 3) є ідейною основою, на підставі якої посадові особи суб'єктів адміністрування податків спроможні діяти у площині, що неналежним чином врегульована чинним законодавством; 4) є концептуальною основою, що визначає розвиток адміністрування податків у досліджуваній сфері та шляхи оптимізації функціонування відповідних компетентних органів. Поряд із тим, слід звернути увагу на те, що у чинному законодавстві не закріплено галузеві принципи АПСОПТ, що повинно бути виправлено шляхом доповнення Податкового кодексу України статтею «Принципи адміністрування податків, зборів, платежів».

Література

1. Бугайчук К. Л. Інституціональні принципи публічного адміністрування в органах Національної поліції України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Вип. 1, Т. 1. С. 163–169.
2. Гаршина О. Є. Принцип як наукова категорія. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 282–289.
3. Деменко О. Є. Принципи адміністрування податків. *Європейські перспективи*. 2013. № 1. С. 55–61.
4. Рівіс М. М. Публічне адміністрування транскордонного співробітництва України та країн-учасниць ЄС: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2018. 217 с.

5. Шура Н. О. Принципи публічного адміністрування як регулятори соціально-економічних процесів у національній економіці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 14. С. 260–263.

6. Абасов В. А. Генезис принципу підзвітності в аудиті ефективності бюджетних витрат. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2017. Вип. 25, Ч. 2. С. 165–168.

7. Hladky V. The Manifestation of Corruption in Eastern Europe. *Path of Science*. 2018. Vol. 4, № 1. P. 1–12. doi:10.22178/pos.30-5.

8. Сушкова О. Є., Ошуркевич В. В. Система адміністрування акцизного податку в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. № 9, Ч. 5. С. 199–203.

Анотація

Кононенко С. В. Галузеві принципи адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів. – Стаття.

Стаття присвячена визначенню сутності та структури галузевих адміністративно-правових принципів адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів в Україні. Галузеві принципи адміністрування податків у досліджуваній сфері пропонується розуміти в якості фундаментальних ідей та норм суспільно корисної поведінки компетентних суб'єктів публічної адміністрації, що сформульовані у вигляді доктринальних положень й закріплені в нормах адміністративного законодавства, відображаючи належні форми та методи адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів із метою задоволення публічного інтересу. Автором доводиться, що розглядувані галузеві принципи поділяються на дві групи засадничих ідей. Першу групу галузевих принципів складають засади, що стосуються процесу здійснення адміністрування податків й ґрунтуються на ідеології належного врядування (принципи об'єктивності: прозорості: підзвітності та підконтрольності: сталості, довгострокової орієнтованості та гнучкості). Друга група галузевих принципів охоплюють засади, котрі поширюються на професійних публічних службовців, які здійснюють адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів (принципи професіоналізму; патріотизму; добросовісності та етичної поведінки суб'єктів публічної адміністрації). У висновках до статті узагальнюються результати проведеного дослідження.

Ключові слова: адміністрування податків, національна система адміністрування податків, підакцизний товар, принципи, суб'єкти оподаткування, сфера обігу підакцизних товарів.

Аннотация

Кононенко С. В. Отраслевые принципы администрирования налогов в сфере оборота подакцизных товаров. – Статья.

Статья посвящена определению сущности и структуры отраслевых административно-правовых принципов администрирования налогов в сфере оборота подакцизных товаров в Украине. Отраслевые принципы администрирования налогов в исследуемой сфере предлагается понимать в качестве фундаментальных идей и норм общественно полезного поведения компетентных субъектов публичной администрации, сформулированных в виде доктринальных положений и закреплённых в нормах административного законодательства, отражая соответствующие формы и методы администрирования налогов в сфере оборота подакцизных товаров с целью удовлетворения публичного интереса. Автором

доказывается, что рассматриваемые отраслевые принципы делятся на две группы основополагающих идей. Первую группу отраслевых принципов составляют принципы, касающиеся процесса осуществления администрирования налогов и основывающиеся на идеологии надлежащего управления (принципы объективности: прозрачности: подотчётности и подконтрольности: устойчивости, долгосрочной ориентированности и гибкости). Вторая группа отраслевых принципов охватывает основы, распространяющиеся на профессиональных публичных служащих, осуществляющих администрирование налогов в сфере оборота подакцизных товаров (принципы профессионализма; патриотизма; добропорядочности и этического поведения субъектов публичной администрации). В выводах к статье обобщаются результаты проведённого исследования.

Ключевые слова: администрирования налогов, национальная система администрирования налогов, подакцизные товары, принципы, субъекты налогообложения, сфера обращения подакцизных товаров.

Summary

Kononenko S. V. Sectoral principles of tax administration in the field of circulation of excisable goods. – Article.

The article focuses on clarifying the essence and structure of sectoral administrative and legal princi-

ples of tax administration in the field of the excisable goods circulation in Ukraine. The sectoral principles of tax administration in the studied area are proposed to be considered as fundamental ideas and norms of socially useful behavior of the public administration competent subjects, formulated as the doctrinal provisions and enshrined in the norms of administrative legislation, reflecting the appropriate forms and methods of administering taxes in the field of the excisable goods circulation with a view to satisfy public interest. The author proves that the sectoral principles under consideration are divided into two groups of basic ideas. The first group of sectoral principles consists of the ones related to the process of tax administration and is based on the ideology of good governance (principles of objectivity; transparency; accountability and ownership; sustainability, long-term focus and flexibility). The second group of sectoral principles cover the foundations that apply to professional public servants administering taxes in the field of the excisable goods circulation (principles of professionalism; patriotism; integrity and ethical behavior of public administration entities). The conclusions to the article summarize the results of the study.

Key words: excisable goods, national tax administration system, principles, sphere of the excisable goods turnover, tax administration, tax subjects.