

АЛІНА МИКОЛАЇВНА ЧОРНА,

доктор юридичних наук, доцент,

Харківський національний університет внутрішніх справ

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

На підставі аналізу наукових поглядів учених і норм чинного законодавства України визначено найбільш важливі шляхи вдосконалення адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. Наголошено, що запропоновані у статті шляхи вдосконалення відповідного адміністративно-правового механізму не претендують на повноту й вичерпність, однак їх запровадження у практичну діяльність дозволить суттєво підвищити якість, ефективність і результативність забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності взагалі та у сфері оподаткування зокрема.

Ключові слова: *вдосконалення, адміністративно-правовий механізм, забезпечення прав, суб'єкт, підприємницька діяльність, сфера оподаткування.*

Оригінальна стаття

Постановка проблеми

Комплексний, багатоелементний характер економіки як явища вимагає для її вдосконалення не лише окреслення загальної, концептуальної моделі економічного розвитку та визначення основних напрямків його здійснення, але й визначення напрямків, форм і методів поліпшення окремих складових елементів системи економіки. Саме тому кожна з ухвалених протягом років незалежності програм соціально-економічного розвитку містить цілу низку концептуальних положень і стратегічних напрямків розвитку як національної економіки у цілому, так і її окремих компонентів. Зокрема, суттєва увага в них приділяється питанням удосконалення податкової системи держави, захисту і сприяння розвитку приватного сектора підприємництва, особливо середнього та малого, в тому числі шляхом зменшення бюрократичного тиску на нього. Отже, важливе значення мають дослідження, присвячені вдосконаленню адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування.

Стан дослідження проблеми

Окремі проблемні питання адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування у своїх наукових працях розглядали Є. О. Алісов, О. І. Безпалова, Н. Н. Бриганська, В. М. Виноградня, С. М. Гусаров, І. А. Канцір, Ю. В. Ковбасюк, І. Є. Криницький,

Ю. В. Оніщук, З. І. Перощук, А. О. Селіванов, З. К. Шмігельська, О. О. Шишов та багато інших. Утім, незважаючи на чималу кількість розробок, у науковій літературі відсутні комплексні дослідження, присвячені вдосконаленню вказаного адміністративно-правового механізму.

Мета і завдання дослідження

Метою статті є визначення напрямків удосконалення адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. Відповідно до мети сформульовано такі *завдання*: визначити передумови вдосконалення адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування та опрацювати напрямки вдосконалення діяльності Державної податкової служби України.

Наукова новизна дослідження

Наукова новизна цього наукового дослідження визначається тим, що воно забезпечить комплексний підхід до формування напрямків удосконалення адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування та дозволить встановити основні напрямки вдосконалення національного адміністративного законодавства.

Виклад основного матеріалу

Починаючи наукове дослідження, варто зазначити, що питання про вдосконалення

податкової системи, що відповідає стратегії євроінтеграційного розвитку України і сприяє інноваційно-інвестиційній моделі економічного зростання, перебуває в центрі уваги наукової та громадської думки з моменту проголошення незалежності України. Сьогодні на державному рівні визнано гостроту проблеми оподаткування, пов'язаної з надмірністю податкового тягаря, що є однією з причин фінансової нестабільності підприємств, зменшення сукупного попиту і частини податкових надходжень до бюджету й економічної кризи [1]. Зокрема, М. І. Мельник зауважує, що, оцінюючи стан податкових відносин в Україні, більшість учених, експертів і політиків сходяться на тому, що основними вадами податкової системи є її надмірна фіскальна спрямованість та нерівномірний розподіл податкового навантаження, спричинений масштабними ухиленнями від сплати податків. Система оподаткування в Україні розвивається поступово, а зміни, які відбувалися за роки незалежності, були позитивними: кількість податків було зменшено, податкові ставки знижено, зменшилась також кількість звільнень від оподаткування, водночас розширилася база оподаткування та значно поліпшилося надходження податків. І все ж таки система оподаткування має значні недоліки, основними з яких є нестабільна та неузгоджена законодавча база. Це позбавило підприємства можливостей не лише перспективного планування своєї діяльності, а й оперативного, що серйозно гальмує розвиток економіки. Окремою проблемою є податкові пільги [1].

Аналіз сучасної наукової літератури та норм чинного законодавства України дає змогу констатувати, що об'єктивними передумовами вдосконалення адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування є такі: 1) низький рівень довіри підприємців органам податкової служби; тотальна недовіра суб'єктів підприємницької діяльності органам Державної податкової служби свідчить про те, що перші сумніваються у правоті та прозорості дій других, вбачають у них загрозу для свого благополуччя і не впевнені, що зможуть належним чином захистити (відстояти) свої права і законні інтереси перед державно-владним суб'єктом; 2) високий рівень корупції в органах Державної податкової служби; 3) недосконалий механізм правового регулювання надання податкових консультацій органами Державної податкової служби; 4) низький рівень якості та ефективності функціонування адміністративно-правового ме-

ханізму забезпечення прав і законних інтересів суб'єктів підприємницької діяльності як платників податків; 5) низький рівень прозорості діяльності податкових органів; 6) недосконалий механізм спрощення процедури адміністрування податків.

Виходячи з викладеного вище, можна з упевненістю констатувати той факт, що першочерговим кроком на шляху вдосконалення адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування має бути покращення відповідного адміністративного законодавства. Не викликає сумнівів те, що чинне законодавство, яке регулює відносини у сфері оподаткування, потребує подальшого вдосконалення, при цьому особлива увага має бути приділена тим правовим положенням, що гарантують захищеність прав і законних інтересів суб'єктів підприємницької діяльності як платників податків від протиправних дій (бездіяльності) з боку органів і посадових осіб Державної податкової служби.

Необхідно зауважити, що проблематика вдосконалення законодавства не є новою для України, вона супроводжує нашу державу з того самого моменту, як вона отримала свою незалежність. Утім, незважаючи на надзвичайну важливість та гостроту, повноцінного вирішення ця проблема до сьогодні так і не знайшла. Звісно, з ухваленням Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI було зроблено чимало важливих кроків на шляху вдосконалення організаційно-правового підґрунтя сфери оподаткування, однак на практиці, як свідчать дані соціологічних досліджень, більшість підприємців не помітили суттєвої зміни ситуації в податковій сфері на краще. Це пояснюється, на нашу думку, перш за все тим, що чинне податкове законодавство в цілому за своєю концепцією хоча і є досить непоганим, проте має низку прогалин і недоліків, які, як ми зазначали вище, дозволяють правозастосовним органам тиснути на суб'єктів підприємницької діяльності.

Здійснений нами аналіз норм чинного законодавства показав, що основними напрямками вдосконалення національного адміністративного законодавства, яке регламентує забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування, є такі: 1) удосконалення законодавчого закріплення повноважень (прав та обов'язків) Державної податкової служби (доведено, що абсолютно необхідною є чітка законодавча визначеність конкретних обов'язків органів та посадових осіб податкової служби, оскільки відсутність

такої конкретики досить часто дозволяє їм ухилитися від належного виконання своїх функціональних обов'язків, прикриваючись відмовкою: «закон нас не зобов'язує цього робити»); 2) удосконалення законодавчого регламентування інституту податкової консультації (запропоновано закріпити на законодавчому рівні, що якщо платник податків діяв у чіткій відповідності до наданої йому податкової консультації, то він звільняється як від відповідальності, так і від виконання будь-яких податкових зобов'язань, що були ним не виконані чи виконані неналежним чином (недовиконані)); 3) удосконалення процедури подання податкової декларації; 4) упорядкування допуску контролюючих органів до перевірок, особливо коли законом на певний період часу встановлюються спеціальні умови для ведення бізнесу, наприклад, запровадження мораторію на податкові перевірки.

Наступним не менш важливим питанням, якому необхідно приділити увагу в межах зазначеної проблематики, є підвищення рівня й ефективності забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. З метою вдосконалення цього питання, на нашу думку, необхідно: по-перше, закріпити в Кодексі адміністративного судочинства України визначення поняття «акт індивідуальної дії»; по-друге, в Податковому кодексі прямо передбачити, що індивідуальна податкова консультація оскаржується в суді як акт індивідуальної дії; по-третє, на законодавчому рівні закріпити право підприємця оскаржувати податкові консультації не лише в судовому, а й в адміністративному порядку, тобто до вищого контролюючого органу; по-четверте, закріпити норму, яка заборонятиме контролюючим органам вимагати від підприємця належного виконання своїх податкових зобов'язань, якщо він доведе, що подав платіжний документ до фінансової установи у встановлені строки і що на його рахунку (рахунках) було достатньо коштів для сплати податків і зборів; по-п'яте, передбачити у законодавстві обставини, які пом'якшують чи обтяжують відповідальність платника податків, та відмовитися від усіченої конструкції складу податкового правопорушення, наявність якої впливає з його офіційного визначення, а саме: податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених кодексом та іншим законодавством,

контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Окрему та особливу увагу в контексті вказаної проблеми необхідно звернути на питання покращення організаційної структури Державної податкової служби. До речі, О. П. Буряк і Р. С. Филипів указують, що організаційна структура податкових органів є одним з основних засобів створення ефективних технологій адміністрування податків, її реалізація повинна забезпечувати виконання цими органами влади поставлених перед ними завдань і досягнення визначених цілей [2; 3]. А, наприклад, О. Б. Моргулець розуміє організаційну структуру управління як упорядковану сукупність взаємопов'язаних елементів, що перебувають між собою у стійких взаємовідносинах, які забезпечують їх функціонування і розвиток як єдиного цілого. Науковець зазначає, що елементами структури можуть бути як окремі працівники та служби, так і окремі ланки апарату управління, а взаємозв'язки між ними підтримуються через горизонтальні та вертикальні зв'язки, які мають лінійний і функціональний характер. У межах структури управління здійснюється управлінський процес (рух інформації та ухвалення управлінських рішень), між учасниками якого розподіляються завдання і функції управління, а й відповідно – права і відповідальність за їх виконання [4]. Таким чином, організаційна структура Державної податкової служби України – це сукупність її структурних, розташованих за певними принципами елементів (підрозділів, структурних одиниць), а також їх взаємозв'язків, що обумовлюють місце та роль кожного із цих елементів в ієрархії системи ДПС України [5].

На нашу думку, з метою вдосконалення організаційної структури Державної податкової служби доцільно запропонувати: по-перше, детальніше переглянути обов'язки різних функціональних ланок системи ДПС України, особливо її центрального апарату, який хоча останнім часом і скоротили, проте залишається доволі-таки розгалуженим; по-друге, більш активно запроваджувати елементи матричної організаційної структури, зберігаючи при цьому, безумовно, пріоритет функціональної моделі; по-третє, більш активно розвивати концепцію запровадження спеціалізованих офісів ДПС України по роботі з окремими категоріями платників податків; по-четверте, підвищити якість роботи Центрів обслуговування платників податків, зокрема за рахунок збільшення кількості працівників, зайнятих консультативно-роз'яснювальною роботою; по-п'яте, переглянути коло функціональних

обов'язків усіх структурних ланок контролюючих органів на предмет їх перенавантаження.

Не можна також не звернути увагу на необхідність покращення взаємодії ДПС України з іншими органами державної влади та громадськістю з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування. У сучасних умовах суспільно-політичного розвитку взаємодія між державою та громадськістю є запорукою надійного забезпечення прав, свобод і законних інтересів громадян, а також установа тисних партнерських відносин між останніми (тобто громадянами) та державними інституціями. Зрозуміло, що це повною мірою стосується і діяльності ДПС України, адже, з одного боку, вона виступає структурною ланкою апарату держави і не може функціонувати ізольовано від його інших складових елементів, а з іншого, – відповідно до існуючої сьогодні концепції розвитку цього органу виконавчої влади він позиціонується як сервісний (тобто першочерговою для нього є функція надання відповідних послуг), а отже, саме взаємодія, а не примус має виступати основною формою його взаємовідносин із платниками податків.

Із метою вдосконалення взаємодії органів Державної податкової служби з іншими державними органами та громадськістю з питань забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування було окреслено такі напрямки її покращення:

а) підвищення ролі законодавчого регулювання в питанні налагодження та реалізації взаємодії органів Державної податкової служби України з іншими органами влади й органами місцевого самоврядування;

б) посилення системності та систематичності взаємодії органів ДПС України з іншими органами влади, адже сьогодні реалізація зазначеної взаємодії в роботі контролюючих органів, як, власне кажучи, і в роботі абсолютної більшості інших ланок апарату держави, має фрагментарний характер, а наявна сього-

дні державно-владна взаємодія не має комплексного та послідовного характеру;

в) упровадження у взаємодію елементів координації, оскільки застосування координаційних заходів у контексті взаємодії органів ДПС України з іншими органами влади дозволить більш грамотно організувати цю взаємодію та ефективніше управляти процесом її реалізації;

г) більш широке впровадження у процес взаємодії інформаційних та комп'ютерних технологій, що має суттєво підвищити оперативність взаємодії;

г) приділення більшій увазі поглибленню соціального партнерства, яке виступає вищою формою соціальної взаємодії.

Слід також зауважити, що глибока та конструктивна взаємодія органів ДПС України з іншими органами державної влади і громадськістю, без сумніву, є важливою запорукою високої якості й ефективності забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності. Усвідомлюючи це, органи влади з питань реалізації державної податкової політики останніми роками активно намагаються встановити тісні партнерські, тобто такі, що ґрунтуються на взаємній довірі й повазі, відносини з бізнесом. Однак поки що хоча певні позитивні зрушення у цьому напрямку і є, в цілому стан взаємодії контролюючих органів із суб'єктами підприємницької діяльності є далеким від ідеального і вимагає подальшого вдосконалення.

Висновок

Запропоновані нами шляхи вдосконалення адміністративно-правового механізму забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування не претендують на повноту і вичерпність. Однак ми переконані, що їх запровадження у практичну діяльність дозволить суттєво підвищити якість, ефективність і результативність забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності взагалі та у сфері оподаткування зокрема.

Список бібліографічних посилань

1. Мельник Н. І. Шляхи удосконалення податкової системи // Наукові конференції : сайт. URL: <http://intkonf.org/melnik-n-i-shlyahi-udoskonalennya-podatkovoyi-sistemi-ukrayini> (дата звернення: 21.05.2020).
2. Податковий менеджмент : підручник / уклад.: Б. П. Ярема, В. П. Маринець, Н. В. Савчук та ін. Львів : «Магнолія 2006», 2013. 352 с.
3. Податкові перевірки всупереч мораторію: як захиститися? // Юридична Газета online : сайт. 16.07.2015. URL: <http://jur-gazeta.com/golovna/podatkovi-perevirki-vsuperech-moratoriyu-yak-zahistitsya.html> (дата звернення: 21.05.2020).
4. Моргулець О. Б. Менеджмент у сфері послуг : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2012. 384 с.
5. Чорна А. М. Поняття організаційної структури Державної фіскальної служби. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2016. № 1. С. 198–201.

Надійшла до редколегії 27.05.2020

ЧЕРНАЯ А. Н. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНИЗМА ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРАВ СУБЪЕКТОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

На основе анализа научных взглядов ученых и норм действующего законодательства Украины определены наиболее важные пути совершенствования административно-правового механизма обеспечения прав субъектов предпринимательской деятельности в сфере налогообложения. Отмечено, что предложенные в статье пути совершенствования соответствующего административно-правового механизма не претендуют на полноту, однако их внедрение в практическую деятельность позволит существенно повысить качество, эффективность и результативность обеспечения прав субъектов предпринимательской деятельности в целом и в сфере налогообложения в частности.

Ключевые слова: совершенствование, административно-правовой механизм, обеспечение прав, субъект, предпринимательская деятельность, сфера налогообложения.

CHORNA A. M. WAYS TO IMPROVE ADMINISTRATIVE AND LEGAL MECHANISM FOR ENSURING THE RIGHTS OF BUSINESS ENTITIES IN THE FIELD OF TAXATION

The author of the article, based on the analysis of scientific views of scholars and current legislation of Ukraine, elaborates the ways to improve administrative and legal mechanism for ensuring the rights of business entities in the field of taxation. It is substantiated that the objective prerequisites for improving administrative and legal mechanism for ensuring the rights of business entities in the field of taxation are: 1) low level of trust of entrepreneurs in the tax service; 2) high level of corruption in the agencies of the State Tax Service; 3) imperfect mechanism of legal regulation of tax advice; 4) low level of quality and efficiency of functioning of administrative and legal mechanism of ensuring the rights and lawful interests of business entities as taxpayers, etc. It was stated that the first step towards improving administrative and legal mechanism for ensuring the rights of business entities in the field of taxation should be the improvement of the relevant administrative legislation. The expediency of improving the organizational structure of the State Tax Service is substantiated. Emphasis was placed on the need to improve the interaction of the State Tax Service with other public authorities and the public on ensuring the rights of business entities in the field of taxation. It is noted that the deep and constructive interaction of the State Tax Service of Ukraine with other public authorities and the public is undoubtedly an important guarantee of high quality and efficiency for ensuring the rights of business entities.

Key words: improvement, administrative and legal mechanism, provision of rights, subject, business activity, sphere of taxation.