

ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВИМИ ОРГАНАМИ ТА МІСЦЕ СЕРЕД НИХ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ**LEGAL PRINCIPLES OF IMPLEMENTATION OF ADMINISTRATIVE PROCEDURES BY TAX AUTHORITIES AND THE PLACE OF ADMINISTRATIVE AND LEGAL REGULATION AMONG THEM**

Костюк Т.В.

доцент кафедри загальноправових дисциплін

Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ

ORCID ID: 0000-0002-1030-2745

Актуальність статті полягає в тому, що на сьогодні загальні питання адміністративної процедури, в тому числі принципи її реалізації, регламентуються у багатьох нормативно-правових актах, різної спрямованості та юридичної сили. Дійсно, правові засади реалізації адміністративних процедур податковими органами закріплені нормативно-правовими актами, що є різними як за своєю юридичною силою, так і за ступенем деталізації правового регулювання здійснення адміністративних процедур податковими органами. Метою статті є проведення аналізу правових засад реалізації адміністративних процедур податковими органами та встановлення місця серед них адміністративних-правових засад. Проведено класифікацію правових засад реалізації адміністративних процедур податковими органами України. Акцентовано увагу на різноманітності юридичних основ роботи податкових органів, яку складають норми юридичної галузі права. Визначено базове значення Конституції України в системі правового регулювання діяльності податкових органів та реалізації ними адміністративних процедур. Доведено, що адміністративно-правове регулювання складає основу нормативно-правового забезпечення адміністративних процедур, що здійснюються податковими органами. Зроблено висновок, що правові засади реалізації адміністративних процедур податковими органами містяться у багатьох нормативно-правових актах, які є різними за своєю юридичною силою. Серед них окремо слід визначити конституційні засади здійснення адміністративних процедур податковими органами. Хоча Конституція України безпосередньо не розкриває правове забезпечення специфіки функціонування податкових органів, проте визначає загальні засади відносин публічних органів влади та населення, а також права та обов'язки громадян як напрямок забезпечувальної діяльності органів державної влади, у тому числі податкових органів. Міжнародні нормативно-правові акти визначають стандарти діяльності органів влади по відношенню до забезпечення прав населення, недопущення корупційних проявів в їх діяльності. Серед законів України основу правового регулювання адміністративної діяльності становить Податковий кодекс та інші акти законодавства, зокрема й ті, які врегульовують загальні аспекти здійснення адміністративних процедур безвідносно до суб'єктів їх здійснення. Також існує значна кількість підзаконних нормативно-правових актів, які забезпечують правове регулювання специфіки адміністративних процедур, обумовлених певними особливостями обставин їх здійснення.

Ключові слова: податкові органи України, адміністративні процедури, правові засади адміністративних процедур, адміністративно-правове регулювання.

The relevance of the article lies in the fact that today the general issues of the administrative procedure, including the principles of its implementation, are regulated in many normative legal acts of different orientations and legal force. Indeed, the legal basis for the implementation of administrative procedures by tax authorities is established by normative legal acts, which differ both in their legal force and in the degree of detailing of the legal regulation of the implementation of administrative procedures by tax authorities. The purpose of the article is to conduct an analysis of the legal bases for the implementation of administrative procedures by tax authorities and to determine the place of administrative and legal bases among them. The classification of the legal basis for the implementation of administrative procedures by the tax authorities of Ukraine has been carried out. Attention is focused on the variety of legal bases for the work of tax authorities, which are made up of the norms of several branches of law. The basic meaning of the Constitution of Ukraine in the system of legal regulation of the activities of tax authorities and their implementation of administrative procedures is determined. It has been proven that administrative and legal regulation forms the basis of regulatory and legal support of administrative procedures carried out by tax authorities. It was concluded that the legal basis for the implementation of administrative procedures by tax authorities is contained in many normative legal acts, which differ in their legal force. Among them, the constitutional principles of implementation of administrative procedures by tax authorities should be determined separately. Although the Constitution of Ukraine does not directly disclose the legal support for the specifics of the functioning of tax authorities, it nevertheless defines the general principles of relations between public authorities and the population, as well as the rights and obligations of citizens as a direction of the enforcement activities of state authorities, including tax authorities. International normative legal acts determine the standards of activity of authorities in relation to ensuring the rights of the population, preventing corruption in their activities. Among the laws of Ukraine, the basis of legal regulation of administrative activity is the Tax Code and other acts of legislation, in particular those that regulate the general aspects of the implementation of administrative procedures regardless of the subjects of their implementation. There is also a significant number of secondary regulatory legal acts that provide legal regulation of the specifics of administrative procedures due to certain features of the circumstances of their implementation.

Key words: tax authorities of Ukraine, administrative procedures, legal basis of administrative procedures, administrative and legal regulation.

Постановка проблеми. Як справедливо зазначено в літературі, на сьогодні загальні питання адміністративної процедури, в тому числі принципи її реалізації, регламентуються у багатьох нормативно-правових актах, різної спрямованості та юридичної сили [1, с. 92–93]. Дійсно, правові засади реалізації адміністративних процедур податковими органами закріплені нормативно-правовими актами, що є різними як за своєю юридичною силою, так і за ступенем деталізації правового регулювання здійснення адміністративних процедур податковими органами.

Стан дослідження проблеми. Стан, особливості та структура правового регулювання процесу реаліза-

ції адміністративних процедур податковими органами нашої держави досліджувались у роботах значного кола науковців, наприклад, Д. Крилова, Г. Купалова, Т. Курусь, О. Лега, Ю. Корнева, Л. Костюченка, Ю. Комарова, В. Колпакова, Н. Козьмука, С. Данілова, А. Дербини та багатьох інших. Водночас, незважаючи на актуальність даної проблеми, окремі її аспекти все ще залишаються недостатньо освітленими з точки зору комплексності наукових концепцій та логічних висновків, як приклад, правові засади реалізації адміністративних процедур податковими органами та місце і роль в їх складі адміністративно-правового регулювання.

Мета і завдання статті. Метою даного наукового дослідження визначено проведення аналізу правових засад реалізації адміністративних процедур податковими органами та встановлення місця серед них адміністративних-правових засад. Завданнями статті, ґрунтуючись на побудованій меті, є: 1) провести класифікацію правових засад реалізації адміністративних процедур податковими органами; 2) визначити основи механізму правового регулювання адміністративних процедур; 3) встановити місце адміністративно-правового регулювання у контексті регулювання адміністративних процедур в роботі податкових органів.

Наукова новизна дослідження. Наукова новизна статті обумовлена тим, що це перше наукове дослідження в рамках якого розглянуто не тільки систему правових засад реалізації адміністративних процедур податковими органами, але й побудовано нову наукову позицію стосовно місця серед них адміністративно-правового регулювання.

Виклад основного матеріалу. Д. Криловим було надано авторську класифікацію нормативно-правових актів, які визначають адміністративно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики: 1) Конституція України та законодавчі акти (які регулюють питання оподаткування та сервісної складової функціонування всіх державних інституцій); 2) міжнародні нормативно-правові акти, які визначають необхідність демократичних перетворень та стандарти надання публічних послуг органами публічної адміністрації в цілому; 3) програмні документи (стратегії, концепції, програми), що закладають фундамент для вироблення державної податкової політики в цілому та щодо здійснення публічно-сервісної діяльності зокрема; 4) акти Уряду та Президента України, які визначають процедурні складові реалізації публічно-сервісної діяльності при реалізації державної податкової політики; 5) нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямована на реалізацію економічної, фінансової, соціальної та іншої державної політики; 6) нормативні та індивідуальні акти Міністерства фінансів України як органу, що спрямовує і координує діяльність Державної податкової служби України; 7) нормативні та індивідуальні акти Державної податкової служби України, які безпосередньо регламентують процедуру здійснення публічно-сервісної діяльності як напрямку податкової політики [2, с. 15].

Запропонована класифікація поєднує в собі як критерій юридичної сили актів нормативно-правового забезпечення, так і ступінь деталізації нормативно-правового забезпечення процедурної діяльності податкових органів. Погортаючись з доцільністю та обґрунтованістю такої класифікації, розглянемо основний зміст актів, що визначають правові засади реалізації адміністративних процедур податковими органами та їх значення.

Конституція України – нормативно-правовий акт найвищої юридичної сили, який визначає правові засади більшості правовідносин, що виникають в державі. Слід зазначити, що норми Конституції України не конкретизовані відносно здійснення адміністративних процедур податковими органами, разом із цим Основний Закон містить норми, які визначають загальні засади діяльності податкових органів, зокрема й основоположні принципи їх діяльності, які стосуються й реалізації ними адміністративних процедур. Стаття 6 визначає, що державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову, органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України. Окремі норми Конституції визначають права громадян, які кореспондують відповідні обов'язки органів держави [3].

Основним законом, який встановлює правові засади адміністративних процедур податкових органів, слід назвати Податковий кодекс України. Норми Податкового кодексу визначають загальні функціональні повноваження податкових органів, а також засади проведення адміністрування податків, у складу якого входить: 1) облік платників податків; 2) збір, обробка та використання податкової інформації; 3) проведення перевірок; 4) проведення податкових консультацій; 5) засади притягнення до відповідальності за податкові правопорушення тощо [4].

Окрім Податкового кодексу, який не містить вичерпного змісту кожної з адміністративних процедур податкових органів, правове регулювання останніх відбувається в межах законів, які визначають окремі різновиди адміністративних процедур безвідносно конкретної специфіки їх реалізації окремими суб'єктами, зокрема податковими органами. До таких законів слід віднести Закон України «Про адміністративні послуги», який визначає принципи, порядок, строки, платність надання адміністративних послуг та інші загальні засади їх проведення [6]. Також Закон України «Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності» визначає правові та організаційні засади функціонування дозвільної системи у сфері господарської діяльності і встановлює порядок діяльності дозвільних органів, уповноважених видавати документи дозвільного характеру, та адміністраторів [7].

Специфіку дозвільних процедур податкових органів розкриває Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального», який визначає основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібною торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодним та зерновим дистилятом, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодним, дистилятом виноградним спиртовим, спиртом-сирцем плодним, біоетанолом, алкогольними напоями, тютюновими виробами та паливом, забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян, а також посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального на території України. В цьому законі доволі детально встановлено порядок видачі, призупинення, анулювання ліцензій на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового та зернового дистиляту, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, дистиляту виноградного спиртового, спирту-сирцю плодового, біоетанолу, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і пального, що відносить до виключної компетенції податкових органів [8].

Окрім законів адміністративно-процедурна діяльність податкових органів регулюється й значною кількістю підзаконних нормативно-правових актів. Розглянемо деякі із основних нормативно-правових актів, що конкретизують адміністративні процедури податкових органів.

Порядок періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом встановлює процедуру періодичного подання органам державної податкової служби суб'єктами інформаційних відносин або подання за письмовим запитом таких органів податкової інформації. Порядком визначено зміст податкової інформації, зміст запиту, порядок та умови його подання та інші процедурні питання [9].

Примірний регламент центру обслуговування платників визначає порядок організації роботи центру обслуговування платників (далі – ЦОП), порядок дій керівників ЦОП та їх взаємодії із підрозділами ГУ ДФС, відповідальними за надання послуг в ЦОП [11].

Положення про Єдиний державний веб-портал електронних послуг визначає мету, основні завдання, функціональні можливості та суб'єктів Єдиного державного веб-порталу електронних послуг «Портал Дія», зміст інформації на ньому та порядок її внесення, а також інші питання функціонування зазначеного веб-порталу. Цей портал призначений для реалізації права кожного на доступ до електронних послуг та інформації про адміністративні та інші публічні послуги, звернення до органів виконавчої влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, отримання інформації з національних електронних інформаційних ресурсів, яка необхідна для надання послуг, а також для проведення моніторингу та оцінки якості послуг у випадках, визначених цим Положенням. Положенням передбачено й порядок надання на Портал Дія інформації, що здійснюється у тому числі шляхом внесення до неї змін, здійснюється через системи електронної взаємодії або через встановлену інформаційну взаємодію з електронних інформаційних ресурсів суб'єктів розгляду звернень. У разі коли взаємодія з Порталом Дія не встановлена, суб'єкти розгляду звернень надають інформацію через електронні кабінети користувача, які вони створюють на веб-порталі [12].

Як підкреслюють Ю. Дорогозов та Д. Черніков, органи Державної податкової служби України найчастіше керуються внутрішніми організаційно-розпорядчими документами обмеженого доступу, які значно розширюють права контролюючих органів та іноді прямо суперечать вимогам чинного законодавства. Зокрема, такими організаційно-розпорядчими документами було, або є до прикладу: наказ ДФС України від 28.07.2015 р. № 543 «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ», наказ ДПС України від 05.07.2013 р. № 245 «Про базову систему оперативного реагування та подолання проявів тіншової економіки», Методичні рекомендації щодо організації та проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок, затверджені наказом ДПА України від 22.04.2011 р. № 236. Кожен з цих наказів встановлює додаткові інструменти тиску на бізнес або додаткове обмеження прав платників податків [13, с. 11]. Узгодження адміністративно-правового забезпечення процедурних аспектів діяльності податкових органів представляється можливим на основі прийняття єдиного нормативно-правового акту на рівні закону, який би забезпечував правове регулювання основних адміністративних процедур, що реалізуються податковими органами. Такий рівень обумовлений вимогами ст. 92 Конституції України, яка зазначає, що виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори [3]. Засади реалізації адміністративних процедур податковими органами мають важливе значення для забезпечення належного функціонування податкової системи країни, тому саме на рівні закону має бути визначено їх правове забезпечення.

Нагальна потреба у реформуванні нормативно-правової бази, що регламентує адміністративні процедури податкових органів, неодноразово підкреслювалася у правовій літературі.

Як справедливо підкреслює О. Закаленко, на сьогодні в Україні не систематизовано законодавство щодо адміністративних процедур, більшість адміністративних процедур регламентована нормами, що містяться в підзаконних нормативно-правових актах та в цих актах не міститься чіткої регламентації адміністративної процедури. На сьогодні в Україні не існує єдиного нормативно-правового акту, яким би встановлювалися загальні положення щодо всіх, або більшості адміністративних процедур та нагальною є необхідність прийняття єдиного кодифікованого адміністративно-процедурного акту [13, с.9-10].

У світі по-різному підходять до правового регулювання адміністративної процедури. Так, починаючи з 20-х років ХХ століття і до сьогодні багато держав стало на шлях систематизації законодавства про адміністративну процедуру та прийняття окремих законодавчих актів (Австрія – 1925 р., Польща і Чехословаччина – 1928 р., Югославія – 1930 р., США – 1946 р., Угорщина – 1957 р., Іспанія – 1958 р., ФРН – 1976 р., Данія – 1985 р., Італія, Австрія – 1990 р., Нідерланди – 1992 р. (діє з 1994 р.), Японія – 1994 р. тощо). Саме з процесом кодифікації пов'язують виникнення так званого адміністративного процедурного права [14, с. 34].

Д. Кирилов у своєму дослідженні акцентує увагу на доцільності розроблення проекту Концепції розвитку Державної податкової служби України на 2020–2025 роки, а також окремого підзаконного нормативно-правового акта – Положення про публічно-сервісну діяльність Державної податкової служби України та її структурних підрозділів [15, с. 15].

Отже, слід погодитися з думками авторів щодо необхідності консолідації адміністративно-процедурних норм у єдиному законодавчому акті, що сприятиме узгодженню правового регулювання адміністративних процедур, недопущення правових колізій та прозорості і відкритості їх реалізації.

Висновки. Таким чином, правові засади реалізації адміністративних процедур податковими органами містяться у багатьох нормативно-правових актах, які є різними за своєю юридичною силою. Серед них окремо слід визначити конституційні засади здійснення адміністративних процедур податковими органами. Хоча Конституція України безпосередньо не розкриває правове забезпечення специфіки функціонування податкових органів, проте визначає загальні засади відносин публічних органів влади та населення, а також права та обов'язки громадян як напрямок забезпечувальної діяльності органів державної влади, у тому числі податкових органів. Міжнародні нормативно-правові акти визначають стандарти діяльності органів влади по відношенню до забезпечення прав населення, недопущення корупційних проявів в їх діяльності. Серед законів України основу правового регулювання адміністративної діяльності становить Податковий кодекс та інші акти законодавства, зокрема й ті, які врегульовують загальні аспекти здійснення адміністративних процедур безвідносно до суб'єктів їх здійснення. Також існує значна кількість підзаконних нормативно-правових актів, які забезпечують правове регулювання специфіки адміністративних процедур, обумовлених певними особливостями обставин їх здійснення.

Адміністративно-правове регулювання складає основу нормативно-правового забезпечення адміністративних процедур, що здійснюються податковими органами. Означене обумовлюється, по-перше, тим, що мова йде про необхідність забезпечення чіткого механізму реалізації послідовних дій, які призводять до визначеного результату (взяття на облік платника податку, отримання ним індивідуальної консультації, отримання дозволу (ліцензії) на здійснення відповідного виду діяльності тощо). По-друге, адміністративні процедури здійснюються владними суб'єктами – податковими органами, тому їх правове регулювання пов'язано з імперативним способом правового регулювання. По-третє, адміністративно-правове регулювання адміністративних процедур серед іншого має за мету недопущення свавілля посадових осіб податкових органів, боротьбу з корупційними проявами, а також захист прав та законних інтересів платників податків.

Слід також підкреслити, що наразі спостерігається чітка тенденція чинного законодавства, згідно якої більш детальне регулювання адміністративних процедур податковими органами здійснюється саме на рівні підзаконних

нормативно-правових актів. Таку ситуацію не можна вважати повністю виправданою з точки зору оперативності внесення змін саме до підзаконних нормативно-правових актів на основі апробації ефективності саме такого процедурного порядку. Представляється доцільним визначити

деталізацію адміністративних процедур саме на більш високому юридичному рівні, наприклад, шляхом прийняття Адміністративно-процедурного кодексу Державної податкової служби, який би врегулював основні адміністративні процедури, що реалізуються податковими органами.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Соловйова О., Сьоміна В. Щодо принципів адміністративної процедури. *Адміністративна процедура: особливості формування української концепції* : матеріали Круглого столу, м. Харків, 15 вересня 2017 р. Харків : Національна академія правових наук України, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, 2017. 112 с. С. 92–100.
2. Крилов Д. В. Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект : автореф. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Дніпро, 2020. 36 с.
3. Конституція України. Закон України від 28.06.1996 №254к/96-ВР.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#Text L>.
5. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я Азарова]. К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. 2389 с..
6. Про адміністративні послуги : Закон України від 06.09.2012 № 5203-VI. *Відомості Верховної Ради*. 2013. № 32, ст. 409.
7. Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності : Закон України від 06.09.2005. № 2806-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005, № 48, ст.483.
8. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального : Закон України від 19.12.1995. № 481/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995, № 46, ст. 345.
9. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1245. *Офіційний вісник України* 2011 р., № 1, стор. 103, стаття 30.
10. Про затвердження Порядку ведення Реєстру адміністративних послуг : Постанова Кабінету міністрів України від 30 січня 2013 р. № 57. *Офіційний вісник України* 2013 р., № 9, стор. 43, стаття 339 (Постанова втратила чинність на підставі Постанови КМ № 514 від 14.05.2021).
11. Про затвердження документів, які регламентують діяльність ЦОП : Наказ Державної України від 16.11.2018 № 739. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0739872-18#n16>. (Наказ втратив чинність на підставі Наказу Державної фіскальної служби № 739 від 16.11.2018)
12. Питання Єдиного державного веб-порталу електронних послуг та Єдиного державного порталу адміністративних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2019 р. № 1137. *Офіційний вісник України* 2020 р., № 3, стор. 150, стаття 136.
13. Дроговоз Ю., Черніков Д. Як та навіщо реформувати державну фіскальну службу України. Європейський інформаційно-дослідницький центр. Київ. 2015. 17 с. http://radaprogram.org/sites/default/files/infocenter/publications/reformuvaty_derzhavnu_fiskalnu_sluzhbu.pdf.
14. Закаленко О.В. Адміністративні процедури : навчально-методичний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання) / Закаленко О.В., Козачук Д.А., Осадчий А.Ю. Одеса : Фенікс, 2019. 48 с.
15. Крилов Д. В. Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект : автореф. ... докт юрид наук : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. Дніпро. 2020. 36 с.