

УДК 342.9

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

ДО ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРОЦЕДУР В ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

Постановка проблеми. Адміністративні процедури в діяльності податкових органів відіграють визначальну роль щодо забезпечення виконання покладених на них завдань та функцій. Вони проявляються у з безпосередніх діях працівників податкових органів, їх посадових (службових) осіб щодо застосування правових норм з реалізації діяльності податкових органів. Значення адміністративних процедур податкових органів розкриваються через їх характерні риси: вони встановлені нормами адміністративного та податкового права; являють собою форму реалізації передбачених законодавством функцій податкових органів, що реалізуються нормами; суб'єктом реалізації конкретної адміністративної процедури є відповідна уповноважена на її здійснення посадова чи службова особа податкового органу; ці процедури спрямовані на забезпечення публічних фінансових інтересів в сфері оподаткування за допомогою чітко визначених законодавством юридичних засобів, які реалізуються у повноваженнях податкових органів. Виходячи із наведеного можемо говорити про різноплановість адміністративних процедур, а відтак важливим є здійснення їх класифікації.

Стан дослідження. Проблема визначення та реалізації адміністративних процедур податковими органами у своїх наукових працях розглядали: І. В. Бойко, С. Г. Братель, В.Л. Андрущенко, С.Г. Братель, Р.М. Ляцук, О.І. Маслак, В.В. Серета, Т.М. Слінько, С.С. Штапаук, І.В. Ясько та багато інших. Втім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, в юридичній літературі відсутні комплексні дослідження, присвячені класифікації вказаних процедур.

Саме тому метою статті є: здійснити класифікацію адміністративних процедур в діяльності податкових органів.

Виклад основного матеріалу. Починаючи наукове дослідження слід звернути увагу на наукові погляди вчених з приводу окресленої у роботі проблематики. Так, основними критеріями поділу (класифікації) адміністративних процедур В. Ошовський визначає: 1) види адміністративної діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування (добровільні (диспозитивні) та обов'язкові (імперативні)); 2) права, свободи, законні інтереси, обов'язки фізичних (юридичних) осіб – учасників цих процедур (адміністративні

процедури, завданням яких є забезпечення (сприяння) здійснення природних прав, свобод, інтересів, обов'язків фізичних осіб; адміністративні процедури, завданням яких є забезпечення (сприяння) здійснення соціально-економічних прав, свобод, законних інтересів, обов'язків фізичних осіб); адміністративні процедури, завданням яких є забезпечення (сприяння) здійснення політичних прав, свобод, законних інтересів, обов'язків фізичних або юридичних осіб); 3) суб'єкти здійснення цих процедур (Кабінетом Міністрів України, центральними органами виконавчої влади, місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими суб'єктами); 4) суб'єкти ініціювання здійснення адміністративної процедури (адміністративні процедури, порушені за заявою фізичної особи (громадянина України, іноземця, особи без громадянства); адміністративні процедури, порушені за заявою юридичної особи; адміністративні процедури, порушені органами державної влади, місцевого самоврядування) [1, с. 66].

І Бойко виділяє різноманітні критерії класифікації адміністративних процедур, зокрема, за кількістю суб'єктів публічної адміністрації, що є учасниками процедури: здійснювані одним суб'єктом публічного управління та здійснювані кількома суб'єктами публічного управління. За наслідками для приватної особи адміністративну процедуру поділяють на правонадавальну (призначення пенсії, субсидії, реєстрація речових прав на нерухоме майно тощо), правообмежувальну (викуп земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна, що на них розміщені, для суспільних потреб), зобов'язальну (проведення контрольно-наглядових заходів). За змістовним наповненням адміністративна процедура може бути реєстраційною, дозвільною, ліцензійною, контрольно-наглядовою, екзаменаційною, експертною, акредитаційною, посвідчувальною, приватизаційною, із розгляду скарг тощо [2, с. 120-121].

С. Братель наголошує на тому, що найбільш поширеною класифікацією адміністративних процедур є їх поділ на юрисдикційні та неюрисдикційні. Юрисдикційними слід вважати процедури, спрямовані на вирішення справ про адміністративні правопорушення та інші правові спори, тобто вони передбачають наявність конфлікту при

вирішенні. На відміну від неюрисдикційних проваджень (справ позитивного характеру), основним завданням юрисдикційних проваджень є вирішення спору, а одним із результатів юрисдикційних проваджень є негативні наслідки для однієї із сторін спору або застосування адміністративних стягнень для порушника норм адміністративного законодавства. Класифікація адміністративних процедур має широке розмаїття критеріїв їх поділу, що залежить від правової сфери, суб'єктів діяльності, мети виконання, обов'язковості участі у здійсненні адміністративних процедур, ініціативи виконання, функціональної спрямованості. Єдиних критеріїв для подібних класифікацій не існує, і, беззаперечно, важливою залишається проблема розмежування адміністративних процедур за сферами функціонування, оскільки це допоможе поліпшити гарантування виконання реалізаційних заходів із забезпечення врегулювання відносин між державою та громадянами [3, с. 219].

Одним із основних критеріїв класифікації адміністративних процедур в тих чи інших суспільних правовідносинах можна вважати їх зміст, оскільки він обумовлює сутність адміністративних процедур. Зокрема за змістом, адміністративні процедури охорони права власності О. Сукманова поділяє на: 1) заявну; 2) дозвільно-ліцензійну; 3) контрольно-інспекційні; 4) процедуру надання адміністративних послуг; 5) процедуру притягнення до адміністративної відповідальності [4, с. 184]. Слід погодитися із вказаною думкою, оскільки саме зміст адміністративних процедур найбільш повно відображає специфіку діяльності суб'єктів їх здійснення. Види адміністративних процедур в діяльності податкових органів обумовлені напрямками діяльності податкових органів, іншими словами, основні напрямки діяльності податкових органів визначають різновиди вчинюваних ними адміністративних процедур.

Як зазначає К. Жадько, перше місце серед завдань податкових органів посідає податковий контроль. Податковий контроль – це єдина система обліку платників податків, а також контроль за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, порядком проведення розрахунків, обліку товарів та коштів. Важливе значення має: формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб та єдиного банку даних про юридичних осіб – платників податків та інших податкових платежів; прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань оподаткування; роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків та внесення пропозицій щодо його вдосконалення [5].

Адміністративні процедури податкового контролю багато в чому залежать від конкретних форм здійснення податкового контролю. Разом із цим в

правовій літературі виділяють такі загальні стадії здійснення податкового контролю: констатацію фактів і перевірку виконання планів, завдань, прийнятих рішень; критичну оцінку фактів або оцінку того, що якісні та кількісні показники досягнуті підконтрольним об'єктом; розробку заходів щодо поліпшення роботи та усунення виявлених недоліків. Практична реалізація цих стадій може виражатися у проведенні таких заходів, які б мали профілактичний, запобіжний характер і були б пов'язані не тільки з безпосереднім попередженням порушень, але й з підвищенням дієвості й ефективності роботи власне податково-контрольного апарату [6, с. 134]. В Україні триває процес вдосконалення механізмів здійснення податкового контролю. Як підкреслює Ю. Васюк, обґрунтованою є необхідність розроблення та впровадження не лише спеціальних механізмів реалізації податкового контролю, адекватних для його здійснення в умовах системних реформ, а й потреба у врахуванні зарубіжного досвіду з цього питання, зокрема країн Європейського Союзу [7, с. 33].

Процедури адміністративного оскарження займають особливе місце серед інших адміністративних процедур податкових органів. В правовій літературі виділяють як позитивні, так і негативні риси адміністративного оскарження. О. Бондаренко зазначає, що адміністративна форма вирішення податкових спорів є необхідним елементом механізму вирішення конфліктних ситуацій між контролюючими органами та платниками податків, її очевидними перевагами є: 1) відносна простота, що дозволяє практично будь-якій особі самостійно подати скаргу, без необхідності використання сторонньої юридичної допомоги; 2) дешевизна, оскільки використання даної форми не передбачає необхідності сплати скаржником якихось обов'язкових зборів; 3) оперативність вирішення справи; 4) зменшує навантаження на судову владу, а також дозволяє скаржнику, якщо адміністративне вирішення справи не задовольнило його інтереси і він має намір звернутися за вирішення спору до суду, більш ретельно та змістовно підготуватися до судового розгляду. До негативних рис О. Бондаренко відносить серед іншого те, що юрисдикційний орган, який вирішує спір, належить до тієї ж владної вертикалі, що й контролюючий орган, який виступає стороною спору, і має по відношенню до останнього організаційно-управлінські повноваження, що дає суттєві підстави сумніватися в тому, що дана форма забезпечує неупереджене та об'єктивне вирішення спору [8, с. 117-118].

Процедуру адміністративного оскарження доволі чітко врегульовано нормами ст. 56 Податкового кодексу, згідно якої скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового

повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується. Протягом шести місяців з дати закінчення строку, встановленого абзацом першим цього пункту, платник податків має право подати скаргу разом з клопотанням про поновлення пропущеного строку на подання скарги в адміністративному порядку та копіями підтверджуючих документів поважності причин його пропуску (за наявності). У скарзі може міститися клопотання про поновлення пропущеного строку на подання скарги в адміністративному порядку. Контролюючий орган вищого рівня, розглядаючи клопотання платника податків, поновлює пропущений строк на подання скарги в адміністративному порядку, якщо визнає причини його пропуску поважними. Скарги на рішення територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, подаються до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику [9].

Серед інших різновидів адміністративних процедур можна виокремити адміністративно-нормотворчі, серед повноважень Державної податкової служби у п. 4 вказано на те, що вона узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів, розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності Державної фіскальної служби, розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів та ін. Перелічені нормотворчі повноваження потребують чіткого як внутрішньо-організаційного врегулювання (виконавці, строки, умови тощо), так і нормативного забезпечення процедур зовнішньої взаємодії органів Державної податкової служби з іншими суб'єктами як носіями владних повноважень, так і з платниками податків.

Отже слід зазначити, що з урахуванням змісту конкретних функцій податкових органів можна виділити основні напрямки реалізації цими суб'єктами адміністративних процедур, зокрема: адміністрування податків; нормотворчі адміністративні процедури; дозвільні процедури; обліково-реєстраційні; правоохоронні; інформаційні та ін.

Підкреслюючи значення адміністративних процедур в діяльності податкових органів, слід погодитися з думкою В. Теремиського про те, що адміністративні процедури у податковій сфері супроводжують або обслуговують відносини, що виникають між державою та іншими суб'єктами податкового права щодо руху коштів від грошо-

вих фондів платників податків і зборів до бюджетів і централізованих грошових фондів держави. Наявність адміністративних процедур у податковому праві переслідує кілька цілей: по-перше, встановити найбільш доцільний, надійний та ефективний порядок взаємодії контролюючих органів та платників податків. По-друге, необхідність суворої процедури забезпечує захист прав та законних інтересів платників податків від можливих зловживань та проявів свавілля з боку повноважних суб'єктів [10, с. 98-99]. Разом із цим слід вказати, що зазначений автор у своєму дослідженні акцентує увагу насамперед на зовнішніх адміністративних процедурах, оскільки вказує на обслуговування адміністративними процедурами відносин між державою та іншими суб'єктами податкового права, тоді як адміністративні процедури податкових органів охоплюють як зовнішні, так і внутрішньо-організаційні відносини, що складаються в їх діяльності з організації та виконання поставлених перед ними завдань.

Висновок. Таким чином, види адміністративних процедур можна виявити шляхом їх диференціації за різноманітними критеріями. Зокрема за суб'єктами здійснення, наприклад, ті, що проводяться управлінням обслуговування платників, слідчим управлінням фінансових розслідувань тощо. За напрямками діяльності податкових органів можна виділити внутрішні та зовнішні адміністративні процедури. Внутрішні адміністративні процедури – ті, що спрямовані на впорядкування діяльності самих податкових органів, забезпечення належного виконання їх посадовими (службовими) особами своїх функціональних прав та обов'язків, зокрема процедури дисциплінарного провадження. Зовнішні адміністративні процедури податкових органів спрямовані на забезпечення виконання їх функціональних повноважень шляхом взаємодії із зовнішніми суб'єктами (платниками податків, контролюючими органами державної влади, представниками громадськості тощо).

Внутрішні адміністративні процедури розкривають зміст діяльності податкових органів як й інших органів публічної влади, діяльність яких спрямована на реалізацію державно-владних повноважень у взаємодії з населенням. Вони покликані забезпечити належну поведінку працівників державних органів, насамперед, посадових (службових) осіб з метою підтримання авторитету відповідного органу як представника волі і інтересів держави. Зовнішні види адміністративних процедур в діяльності податкових органів обумовлені основними напрямками їх діяльності, що розкриті через основні повноваження податкових органів. Таким чином, зовнішні адміністративні процедури виявляють функціональну специфіку змісту діяльності податкових органів.

На основі аналізу норм Податкового кодексу України серед інших можна виділити деякі різновиди адміністративних процедур податкових органів за таким класифікаційним критерієм, як функціональний зміст діяльності податкових органів: 1) адміністрування податків, зборів, платежів; 2) надання адміністративних послуг платникам податків, зборів, платежів; 3) здійснення реєстраційних та облікових адміністративних процедур; 4) здійснення адміністративних заходів податкового контролю; 5) здійснення дозвільних, у тому числі й ліцензійних адміністративних процедур; 6) консультаційні адміністративні процедури, адміністративні процедури нормотворчого характеру; 7) адміністративно-інформаційні процедури; 8) адміністративні процедури правоохоронного характеру; 9) процедури адміністративного оскарження.

Література

1. Ошовський В.І. Принципи адміністративних процедур в діяльності державної пенітенціарної служби України. *Європейські перспективи*. № 8. 2014. С. 65-69.
2. Бойко І. В. Адміністративна процедура: поняття, ознаки й види. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2017. Вип. 33. С. 113-124. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dbms_2017_33_12.
3. Братель С. Г. Класифікація адміністративних процедур. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2014. Т. 14. С. 214-220. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nponyua_2014_14_23.
4. Сукманова О. Особливості видів адміністративних процедур щодо охорони права власності в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 3. С. 184-189.
5. Жадько К.С. Правове регулювання та здійснення податкового контролю в Україні. Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.2/114.pdf>.
6. Буглаєва О. Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. *Наукові праці НДФІ*. №4 (49). 2009. С. 131-137.
7. Васюк Ю.М. Податковий контроль в умовах реформ в Україні. *Аспекти публічного управління*. 2015. № 3. С. 27-36. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aplup_2015_3_6.
8. Бондаренко О. Адміністративна форма вирішення податкового спору: переваги та недоліки.

Підприємництво, господарство і право. № 5. 2019. С. 115-119.

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.

10. Тереміцький В. Адміністративні процедури у сфері податкових відносин. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. № 1. 2012. С. 95-100.

Анотація

Костюк Т. В. До проблеми класифікації адміністративних процедур в діяльності податкових органів. – Стаття.

У статті, на основі аналізу наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства України, запропоновано авторський підхід до класифікації адміністративних процедур в діяльності податкових органів, які запропоновано ділити за наступними критеріями: 1) в залежності від суб'єктів здійснення адміністративних процедур; 2) за напрямками діяльності податкових органів; 3) за функціональним змістом діяльності податкових органів.

Ключові слова: класифікація, критерії, процедури, адміністративні процедури, податкові органи.

Аннотация

Костюк Т. В. К проблеме классификации административных процедур в деятельности налоговых органов. – Статья.

В статье, на основе анализа научных взглядов ученых и норм действующего законодательства Украины, предложен авторский подход к классификации административных процедур в деятельности налоговых органов, которые предложено делить по следующим критериям: 1) в зависимости от субъектов осуществления административных процедур; 2) по направлениям деятельности налоговых органов; 3) по функциональному содержанию деятельности налоговых органов.

Ключевые слова: классификация, критерии, процедуры, административные процедуры, налоговые органы.

Summary

Kostiuk T. V. On the problem of classification of administrative procedures in the activities of tax authorities. – Article.

The article, based on the analysis of scientific views of scientists and current legislation of Ukraine, proposes an author's approach to the classification of administrative procedures in the activities of tax authorities, which are proposed to be divided according to the following criteria: 1) depending on the subjects of administrative procedures; 2) by areas of activity of tax authorities; 3) on the functional content of the activities of tax authorities.

Key words: classification, criteria, procedures, administrative procedures, tax authorities.