

ХРІДОЧКІН А. В.,доктор юридичних наук, доцент,
завідувач кафедри загальноправових
дисциплін*(Дніпровський гуманітарний
університет)***ЄВТУШЕНКО М. М.,**студент юридичного факультету
*(Дніпровський гуманітарний
університет)*

УДК 347.73.336.22 (477)

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736-2019-6-2-13>**ДО ХАРАКТЕРИСТИКИ ФОРМ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ
В СУЧАСНІЙ ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ**

Стаття присвячена характеристиці форм публічного адміністрування в сучасній податковій системі України. Розкрито зміст поняття «публічне адміністрування» на основі його порівняння з більш традиційним «державне управління» шляхом з'ясування кількісної та якісної відмінностей категорій «публічне» й «адміністрування», особливостей їх застосування в державній податковій системі. Розкрито коло суб'єктів публічного адміністрування в даній сфері з урахуванням специфіки діяльності, усієї внутрішньодержавної та закордонної широти публічного владного впливу, можливості залучення до таких процесів суб'єктів недержавного сектора. Визначено роль та способи групування форм публічного адміністрування в державній податковій системі. Установлено критерії ідентифікації правових форм владно-впорядковуючого впливу, на основі яких виокремлено та досліджено такі способи його зовнішнього вираження, як адміністративні акти, адміністративні договори, автоматизовані правові наслідки. Окрему увагу приділено попереднім рішенням і консультаціям як адміністративним актам із перехідними властивостями, що відіграють роль перешкод; установлено природу та проблеми позитивно-правового забезпечення податкового компромісу у справах про порушення податкових правил. Доведено, що правовими формами публічного адміністрування в державній податковій системі є такі способи його зовнішнього вираження, яким властива імперативна пов'язаність і наступність із правовим наслідком. Виокремлено форми публічного адміністрування в податковій сфері за досягнутими результатами, за спрямованістю, за суб'єктним складом, за суб'єктом ініціативи, за умовами застосування, за юридичним змістом і за способом вираження. Охарактеризовано методи публічного адміністрування в державній податковій системі, співвідношення прямих і непрямих методів із використанням традиційних та ліберальних засобів регулювання податкової діяльності, визначено закордонне та вітчизняне підґрунтя методології галузевого адміністрування в умовах конкурентного податкового простору.

Ключові слова: *оподаткування, податкова система, податок, публічне адміністрування, публічне управління, публічний орган, процедура, форма.*

The article is sanctified to description of forms of public administration in the modern tax system of Ukraine. Maintenance of concept “public administration” is exposed on the basis of his comparing to more traditional “state administration”



by finding out of quantitative and quality difference of categories is “public” and “administration”, features of their application in state tax to the system. The circle of subjects of public administration is exposed in the field of given taking into account the specific of activity, all domestic and foreign breadth of public imperious influence, possibility of bringing in to such processes of subjects non-state to the sector. A role and methods of grouping of forms of public administration are certain in state tax to the system. The criteria of authentication of legal forms of regulate influence, on the basis of that such methods are distinguished and investigational him external expression, are set, as administrative acts, administrative agreements automated law consequences. Separate attention it is spared to the previous decisions and consultations as to the administrative acts with transitional properties that play a impedimental role; nature and problems of the positively-legal providing of tax compromise are set in matters about violation of tax rules. It is well-proven that the legal forms of public administration in the state tax system are such methods him external expression, for that peculiar imperative tie-up and following with a legal consequence. Selection of form of public administration in a tax sphere on the attained results, after an orientation, after subject composition, after the subject of initiative, on the terms of application, on legal maintenance and on the method of expression. The methods of public administration are described in state tax to the system, correlation of direct and indirect methods with the use of traditional and liberal facilities of adjusting of tax activity, foreign and home soil of methodology of branch administration is certain in the conditions of competition tax space.

Key words: *taxation, tax system, tax, public administration, public management, public organ, procedure, form.*

Вступ. Публічне адміністрування у сфері оподаткування являє собою абстрактне явище для органів контролю, а для суб'єктів оподаткування – єдиний шлях сприйняття ідеї та порядку його здійснення. Спрямованість на забезпечення податкового інтересу, гласність, готовність до координації й інші якісні характеристики сучасного урядування стають очевидними приватним особам завдяки зміні співвідношення існуючих і впровадження нових форм. Дотримання вимог кожної з форм, їх адекватне застосування дозволяють розрізнити реальний і декларований зміст публічного адміністрування. Зокрема, орієнтовні показники суми оподаткування впроваджуються з відступом від вимог п. 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України), оскільки вони можуть розцінюватися лише як інформація, що змусила сумніватися у правильності визначення суми податків, хоча їх оприлюднення і не звільняє від обґрунтування причин відмови у визначенні суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядку їх сплати й оскарження рішень контролюючих органів або витребування податкових документів. Натомість у п. 3.2. ст. 54 ПК України передбачено, що у випадках спрацювання електронної системи аналізу й управління ризиками за напрямом перевірки правильності визначення суми оподаткування посадова особа перевіряє відомості, які містяться в документах, що підтверджують заявлене податкове зобов'язання, відповідно до чинного законодавства України, запитує додаткові документи [1]. З огляду ж на закріплення цією статтею вичерпного переліку підстав для запиту і не зарахування до нього показників системи управління ризиками можемо констатувати, що законодавчий припис свідчить про порушення таких фундаментальних засад галузевого публічного адміністрування, як законність, економічність оподаткування, додержання прав і охоронюваних законом інтересів осіб тощо.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття своєрідності форм публічного адміністрування в сучасній податковій системі України.

Результати дослідження. Публічне адміністрування в державній податковій системі характеризується існуванням спеціалізованих дорадчих структур, що сприяють обстоюванню інтересів невіддільних суб'єктів, наявністю механізмів урахування громадської думки у процесі підзаконної нормотворчої діяльності та позиції приватних осіб у процесі



правозастосування. Внутрішнім способом устрою адміністративної діяльності є процесуальна форма, яка закладає програму, алгоритм діяльності, забезпечує порядок, цілеспрямований рух суб'єктів і учасників цієї діяльності до досягнення певного, заздалегідь визначеного, бажаного результату [2, с. 165]. Юридичний процес історично пов'язаний із правосуддям, і саме так сприймається в більшості країн світу, а включення до його змісту адміністративної правотворчості і правозастосування призводить до «розмивання» понять.

Нагомість на позначення управлінського процесу як порядку діяльності інших органів державної влади у вітчизняній науці утвердився термін «процедура», зміст якого може охопити і позитивні, і юрисдикційні, і правотворчі адміністративні провадження [3, с. 77–78]. Саме податкове законодавство одним із перших сприйняло новий термін і забезпечило його становлення в конкретно-прикладному галузевому обсязі – «податкові процедури». Щоправда, зміст цих процедур отримав дещо неоднозначне викладення у ПК України 2010 р. у зв'язку з наявністю суміжних понять: «сукупність рішень і процедур контрольних органів», «процедури адміністративного оскарження». Податкове законодавство зберігає поняття «процедура» і в загальному розумінні, а саме як порядку діяльності у сфері публічного адміністрування, що забезпечує організовану послідовність втілення певних формальностей, зокрема і порядку направлення гарантованих вимог щодо сплати податкових платежів (ст. 40 ПК України), провадження контрольної діяльності (ст. 41 ПК України), збору доказів, необхідних для проведення документальної перевірки (ст. 42 ПК України).

Відсутність чіткої і зрозумілої процедури може мати два негативні наслідки. Перший – це неадекватне застосування матеріальної норми права, коли природно необхідний порядок адміністрування утверджується неформально, що зазвичай супроводжується порушенням інших загальнообов'язкових приписів і в багатьох випадках є неприйнятним концептуально. Другий негативний наслідок – це ускладнена або взагалі унеможливлена реалізація правового припису. Наприклад, неврегульованість порядку розстрочення і відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків (ст. 100 ПК України), що виключає можливість набуття відповідного статусу, щодо порядку видачі відповідних дозволів із використанням засобів інформаційних технологій залишається неприйнятною, оскільки ускладнює відповідний сектор галузевого адміністрування, особливо в частині контролю грошових зобов'язань або податкового боргу в межах процедури відновлення платоспроможності боржника, яка використовується згідно із законодавством із питань банкрутства.

Не менш важливі процеси спрощення податкового контролю й автоматизації процедур податкового контролю і податкового оформлення, які можна визнати одними із ключових чинників забезпечення ефективності галузевого публічного адміністрування, інтеграції до міжнародного конкурентного податкового простору тощо. У ПК України передбачена спрощена система оподаткування і звітності (гл. 1 р. XIV ПК України), що є проявом методу заохочення; подальше використання юридичними і фізичними особами спрощеного способу декларування й оподаткування (ст. 291 ПК України); полегшений порядок вжиття окремих податкових заходів. Отже, можна помітити тенденцію до спрощення внутрішньої форми публічного адміністрування, що є частиною методу заохочення і засобом оптимізації галузевого владного впливу.

Таким чином, якщо процедура виступає гарантією, тобто дозволяє уникнути свавілля держави, засобом забезпечення режиму законності і демократизму [4, с. 43], вона, безумовно, має поширюватися на більшу частину галузевого публічного адміністрування, що не є юрисдикційною.

Узагальнення вітчизняних наукових досягнень дозволяє виокремити групи проваджень, що вимагають детального врегулювання процедурної форми: контрольно-наглядові й інші неюрисдикційні провадження (їхня підстава – наявність загрози негативних наслідків для приватної сторони, яка зазвичай не бажає вжиття певних заходів і не готова до них); юрисдикційні провадження, серед яких притягнення до відповідальності (підстава для них – відсутність конкретизованого порядку може призвести до необґрунтованого стягнення); адміністративне або судове оскарження (підставою стає необхідність зваженого вирішення публічно-правового спору, що виник і набув загострення у процесі адміністрування).



Крім обмежувальних і юрисдикційних заходів, впорядкування і структуризації потребують і заявні провадження, адже безпідставна відмова в реалізації прав або задоволенні законних інтересів не менш негативна, ніж необґрунтоване покладення додаткових обов'язків. Тому процедурна форма є способом устрою публічного адміністрування, за надання податковими органами різноманітних дозволів.

Зважаючи на необмеженість «офіційного встановлення» юридичними засобами і можливість прийняття «за звичаєм», цілком виправданим є розгляд категорії «соціальні процедури», які включають і правові, і етичні, і регламентні, і спеціальні режимні порядки (ст. ст. 209, 220 ПК України) тощо. В аспекті організації діяльності державного службовця дослідниками виокремлюються такі процедури, як формування іміджу служби, діловодства, підготовки і проведення нарад тощо [5, с. 188]. Стадійна послідовність останніх включає: визначення теми (переліку питань); з'ясування доцільності проведення наради; визначення складу учасників; організація (встановлення часу, місця, ресурсів тощо); проведення наради; протоколювання.

Отже, процедурна форма – це спосіб внутрішньої організації публічного адміністрування в державній податковій системі, який включає різні за детальністю залежно від характеру матеріальних приписів правові процедури і, у деяких випадках, позаправові процедури як науково обґрунтовані, узвичаєні або закріплені в офіційний неюридичний спосіб послідовності, що гарантують раціональність адміністрування.

Водночас визнання неправових процедур не дає підстав стверджувати, що частина публічного адміністрування позбавлена правового підґрунтя. Навіть тоді, коли йдеться про організаційні способи зовнішнього вираження владно-розпорядчого впливу, порядок втілення яких установлений наукою або усталеною практикою, мінімальною основою для вжиття таких заходів має бути відповідний компетенційний припис. Згідно із ч. 2 ст. 19 Конституції України, «органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України».

Отже, якщо в законодавстві прямо не закріплене повноваження владного суб'єкта вживати заходів публічного адміністрування в державній податковій системі, він не може цього зробити. Цитована конституційна норма не поширюється безпосередньо на деяких суб'єктів галузевого адміністрування (носії делегованих повноважень, закордонні утворення), але спеціально-дозвільний тип правового регулювання характерний для них також, а можливо, і «у першу чергу», оскільки вони здебільшого перебувають поза сферою вітчизняного урядування і можуть увійти до неї лише на основі конкретного юридичного припису, будучи змушеними керуватися правилами: «дозволено лише те, що прямо передбачено» або «все, що не дозволено, – заборонено».

Форми публічного адміністрування в державній податковій системі поділяються за різними критеріями.

І. Щодо змісту існують: 1.1. Процедурна форма – правове впорядкування структури адміністрування. Саме про неї йдеться у випадках, коли форми адміністрування, без деталізації способу взаємозв'язку зі змістом, поділяються на процедурні та процесуальні [6, с. 145]. Підставою розмежування в цьому випадку є ступінь розробленості порядку; 1.2. Форми зовнішнього вираження адміністрування; 1.3. Правова форма закріплення і розвитку адміністрування. Інші соціальні регулятори теж можуть бути засобом фіксування.

Основна ж увага зазвичай приділяється другій формі публічного адміністрування як способу зовнішнього вираження владно-впорядковуючого впливу (нормативно-правові акти, адміністративні акти, адміністративні договори тощо). Засоби, що традиційно називалися формами державного управління, а нині позначаються словосполученням «форми публічного адміністрування» (адміністративні акти, адміністративні договори тощо), отримують у науці різні найменування. Із деякими уточненнями видаються прийнятними терміни: «форми діяльності органів виконавчої влади» [7, с. 136]; «адміністративно-правові форми» [8, с. 99]. Видається, у цьому разі відбувається відступ від напрацьованих загальнотеоретичної юриспруденції, адже право і владна діяльність різні за суттю, а форма права – спосіб зовнішнього вираження загальнообов'язкових правил поведінки за допомогою нормативних актів;



вкоріненість у вітчизняній правовій свідомості радянського трактування єдності адміністративного права і державного управління можемо назвати основною передумовою вищезазначеного підходу, хоча він подекуди має місце і в західноєвропейських публічно-правових ученнях [9, с. 103].

Із викладеного стає зрозуміло, що перші дві проблеми вже усунуто в межах форм публічно адміністрування. Стосовно ж останньої вважаємо необхідним у контексті терміна «форма» вести мову про акти, договори, дії, заходи, а не їх «видання», «укладення», «здійснення», адже ці слова позначають динаміку/активність, яка не корелюється з узагальнюючим словом, але відповідала б «інструментам діяльності». Не вбачаючи об'єктивних підстав для записання закордонної термінології, і надалі характеризуватимемо «форми» публічного адміністрування в державній податковій справі.

II. За наслідками: 2.1. Правові, які приводять до юридично значущих наслідків у державній податковій системі (притягнення до відповідальності тощо). Часто вони характеризуються як такі, що приводять до конкретного юридичного результату або мають правовий ефект, юридичний сенс у вигляді встановлення і застосування правових норм; 2.2. Організаційні, які не мають безпосереднього юридичного значення для державної податкової системи (нарада, обмін інформацією з іншими державними органами або суб'єктами оподаткування, інформування про податкові правила, проведення податкових експертиз (ст. 84 ПК України) тощо).

Під час виокремлення цієї групи акцентується саме на безпосередніх наслідках, адже ці форми мають опосередковане юридичне значення, виступаючи основою або прикладним організаційним супроводженням правових форм. Іменування ж способів зовнішнього вираження публічного адміністрування «неправовими» відображає властивості прямих результатів відповідних дій і не повинно сприйматися як ознака режиму здійснення таких, виключати їхнє юридичне компетентнісне, а інколи й процедурне, підґрунтя або ототожнюватися з «неправомірністю» (протиправністю) [10, с. 215–216].

Наведене унеможлиблює визнання некоректною усталену класифікацію форм або використану для її позначення термінологію. Підтримуючи тезу про первинність вивчення правових форм у межах юридичної науки, вважаємо за необхідне виокремлювати і неправові форми публічного адміністрування в державній податковій системі, які пов'язані і навіть якісно взаємно детермінуються з першими. Так, податкові експертизи, згідно зі ст. 84 ПК України, проводяться з метою виявлення характеристик, визначальних для: класифікації податків, зборів, платежів; перевірки задекларованої суми оподаткування; уникнення подвійного оподаткування; узгодження суми податкового боргу в міжнародних правовідносинах; відкликання податкових повідомлень міжнародних відносин.

III. За характером і правовою природою форми публічного адміністрування в державній податковій системі: 3.1. Видання адміністративних актів (нормативних та індивідуальних); укладення адміністративних договорів; 3.2. Учинення інших юридично значущих дій; 3.3. Проведення організаційних дій (наради, збори, обговорення, розробка прогнозів, діяльність дорадчих інституцій тощо); 3.4. Виконання матеріально-технічних операцій (статистичних, довідкових, інформаційно-технологічних тощо). Перші три форми є правовими, а остання – неправова.

Часто вказані чотири способи зовнішнього вираження адміністрування виокремлюються на основі іншого критерію – ступеня правової регламентації. Визнаючи можливість його субсидіарного застосування, не вважаємо послідовним зменшення обсягу правового впорядкування від нормативних адміністративних актів до матеріально-технічних операцій: організаційні заходи можуть бути більш регламентовані, ніж нормотворчість деяких суб'єктів, а матеріально-технічні операції – ніж порядок укладення адміністративних договорів тощо.

Виокремлюються також інші види форми публічного адміністрування: за досягнутими результатами – позитивне регулювання і реакція на негативні явища; за спрямованістю – зовнішні та внутрішні; за колом осіб – загальнообов'язкові й адресовані конкретним суб'єктам; за суб'єктом складом – односторонні, дво- або багатосторонні; за суб'єктом ініціативи – ініційовані публічною адміністрацією або приватними особами; за умовами застосування – за звичайних умов і за надзвичайного стану; за юридичним змістом – зобов'язуючі,



забороняючі та дозвольні; за ступенем юридичного вираження – основні (видання правових актів) і похідні; за способом вираження – письмові, усні та конклюдентні [11, с. 104].

Узагальнюючі розглянуті варіанти групування форм, варто сказати: по-перше, вони в багатьох випадках орієнтовані на особливості змісту впорядковуючого впливу і могли б бути використані для видового розподілу публічного адміністрування, що ще раз підтверджує діалектичний зв'язок форми і змісту; по-друге, існуючі класифікації значною мірою враховують і наслідують розроблені в загальнотеоретичній юриспруденції форми діяльності державних органів (правотворчість і правозастосування, яке, у свою чергу, поділяється на позитивне і негативне); по-третє, усі згадані вище види форм мають місце і у процесі публічного адміністрування в державній податковій системі.

Висновки. Під формами владного впливу публічної адміністрації розуміються способи його зовнішнього вираження, які правильніше називати формами публічного адміністрування. Терміни «форми діяльності органів виконавчої влади», «адміністративно-правові форми», «форми адміністративного права», «форми адміністративно-правового захисту права власності суб'єктів господарювання» або «інструменти діяльності публічної адміністрації» використовуються на позначення лише частини форм публічного адміністрування, що є наслідком беззмістовного запозичення закордонної термінології, або характеризують відмінні від адміністрування аспекти правової реальності. Правовими формами публічного адміністрування в державній податковій системі є такі способи його зовнішнього вираження, яким властиві імперативна пов'язаність і наступність із правовим наслідком; останній водночас може виникати в результаті усвідомлених вольових або інколи неусвідомлених діянь і знаходить прояв у: виникненні, зміні, припиненні правовідносин; виникненні, зміні, припиненні, призупиненні, поновленні об'єктивного і суб'єктивного права/обов'язку матеріального або процедурно змісту (зокрема, відповідні модифікації правових статусів); неможливості виникнення суб'єктивних прав і/або правовідносин (право перешкоджання).

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
2. Логвин А.В. Аналіз сучасного стану нормативно-правового регулювання адміністрування податків в Україні. *Правова позиція*. 2017. № 1. С. 163–173.
3. Костенко Ю.О. Податкова реформа: деякі аспекти адміністрування податків та зборів. *Наука і правоохорона*. 2016. № 4. С. 76–81.
4. Скапоущенко О.Д. Правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2017. Вип. 3. С. 40–50.
5. Єсімов С.С. Нормативно-правове регулювання інформаційного забезпечення діяльності податкового адміністрування. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. Серія «Юридична». 2016. Вип. 2. С. 186–196.
6. Греца С.М. Правовий статус суб'єктів адміністрування податку на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія «Право». 2016. Вип. 40 (1). С. 145–147.
7. Костенко Ю.О. Нове в податковому адмініструванні України. *Правничий часопис Донецького університету*. 2016. № № 1–2. С. 135–141.
8. Медведєв М.Ю. Щодо класифікації суб'єктів публічного адміністрування в податковій системі України. *Право та інновації*. 2017. № 4. С. 96–102.
9. Христофоров А.Б. Щодо визначення адміністрування податків і зборів. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського*. Серія «Юридичні науки». 2018. Т. 29 (68). № 3. С. 102–108.
10. Коваль О.О. Методологічні засади реалізації процесу адміністрування податків та зборів. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2015. Вип. 1 (2). С. 215–219.
11. Дегтярьова С.В. Значення податкового адміністрування в Україні в умовах реформування. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2017. № 4. С. 102–108.

