

III. АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО ТА ПРОЦЕС. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

УДК 342.51

© 2011 р. В.І. Теремецький

Харківський національний університет внутрішніх справ, Харків

ФОРМИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

Дається загальна характеристика форм державного управління, визначається поняття й особливості форм адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні, проводиться їх детальна класифікація.

Ключові слова: податкові правовідносини, форм адміністративно-правового регулювання, форми управлінської діяльності, класифікації форм державного управління, адміністративний договір.

Постановка питання. Податкові правовідносини є специфічним видом фінансових відносин, що забезпечують надходження коштів від платників податків і зборів у власність держави (державного бюджету або державного цільового фонду). Відповідно до положень Податкового кодексу України до податкових правовідносин належать: 1) закріплення переліку податків та зборів; 2) порядок адміністрування податків та зборів; 3) закріплення правового статусу платників податків та зборів; 4) компетенція контролюючих органів та повноваження їх посадових осіб; 5) регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства [1, с. 9]. Зважаючи на зміст податкових правовідносин, особливої важливості набуває державне управління у сфері оподаткування, що здійснюється за допомогою форм і методів адміністративно-правового регулювання. Ці елементи державного управління визначають зовнішні прояви, прийоми та межі адміністративно-правового впливу відповідного суб'єкта регулювання на об'єкт.

Ступінь наукової розробки. Питання форм адміністративно-правового регулювання суспільних відносин досліджувались у працях В. Б. Авер'янова, А. П. Альохіна, О. М. Бандурки, Д. М. Бахраха, Ю. П. Битяка, В. В. Галунька, В. М. Гарашука, С. В. Ківалова, Ю. М. Козлова, Т. О. Коломоєць, А. Т. Комзюка, А. П. Коренева, Ю. М. Старілова, С. Г. Стеценка, В. К. Шкарупі тощо. Попри численні наукові розробки, особливості форм управлінської діяльності у сфері оподаткування були поза увагою науковців і наразі потребують глибокого вивчення.

Метою даної статті є визначення поняття й особливостей форм адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні, а також їх детальна класифікація.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні більшість вчених під формами державного управління розуміє зовнішній прояв конкретних

дій органів виконавчої влади або їх посадових осіб, що здійснюються для реалізації поставлених перед ними завдань в межах наданої компетенції [2, с. 134; 3, с. 166; 4, с. 170; 5, с. 276]. Найбільш ємне поняття форм державного управління пропонують Т. О. Коломоєць та Г. Ю. Гулевська, на їх думку, це волевиявлення виконавчо-розпорядчого органу (посадової особи), здійснене у рамках режиму законності та його комплекції для досягнення управлінської мети – вираження у зовнішньому вигляді конкретних дій державних органів, їхніх структурних підрозділів і посадових осіб, які здійснюються у процесі виконавчої діяльності й спрямовані на реалізацію функцій управління [6, с. 54]. На нашу думку, під формами державного управління у податковій сфері належить розуміти зовнішню діяльність спеціальних органів державної влади, до компетенції яких входить справляння податків і зборів, що здійснюється з метою виконання покладених на них завдань, регулюється адміністративно-правовими нормами й реалізується винятково у рамках чинного законодавства.

Наразі не існує єдиної загальноприйнятої класифікації форм державного управління. На думку Ю. П. Битяка, потрібно виділяти такі форми управлінської діяльності: 1) видання нормативних актів управління; видання індивідуальних (ненормативних, адміністративних) актів управління; проведення організаційних заходів; здійснення матеріально-технічних операцій [2, с. 135]. А. П. Коренев поділяє форми державного управління на правові й неправові. Правові, у свою чергу класифікуються 1) за змістом: правотворчі (правоустановчі) й правозастосовчі; 2) за цілеспрямованістю: внутрішні та зовнішні; 3) за способом вираження: словесні (письмові та усні) й конклюдентні. До неправових учений відносить організаційні й матеріально-технічні дії [7, с. 161-165]. Поділ форм державного управління на правові й неправові підтримує і Д. М. Бахрах,

проте до правових він відносить прийняття правових актів (рішень); укладення договорів; здійснення інших юридично-значимих дій), а до не правових – організаційні дії та матеріально-технічні операції [8, с. 151]. На особливу увагу заслуговує класифікація форм державного управління, запропонована Ю. М. Козловим. Він розкриває їх багатогранність, поділяючи за ступенем юридичного виразу; результатами; спрямованістю; обсягом; масштабністю; характером і методами вирішення питань компетенції; суб'єктами; умовами застосування; відношенню до інших суб'єктів державної влади; об'єктами; юридичним змістом [9, с. 202-203].

Як бачимо, хоча найбільш обґрунтованим та поширеним серед теоретиків підходом до класифікації форм управлінської діяльності є їх поділ на правові й неправові, дане питання все ще залишається предметом наукових дискусій. Д. М. Бахрах з цього приводу відзначає, що всі адміністративісти розрізняють правові й неправові форми адміністративної діяльності, а вже потім виділяють різновиди першої та другої груп, відповідно можна вести мову про єдиний підхід до розуміння та класифікації форм державного управління [8, с. 151].

У процесі управлінської діяльності у сфері оподаткування суб'єкти адміністративно-правового регулювання використовують значну кількість форм управління, що потребують належного групування. Основною метою їх класифікації є розкриття сутності й особливостей державного управління у податковій сфері, чітке усвідомлення змісту та значення форм адміністративної діяльності усіма суб'єктами зазначених правовідносин, а також забезпечення найбільш ефективного практичного застосування кожної з таких форм державними органами та посадовими особами.

Усі форми управлінської діяльності закріплюються в нормах чинного законодавства: Конституції України, законах і підзаконних нормативно-правових актах, проте не всі вони можуть породжувати, змінювати або припиняти адміністративні правовідносини. Правові форми адміністративного регулювання мають властивість породжувати юридично значущі наслідки свого застосування, можуть виступати у якості юридичних фактів і спричиняти виникнення, зміну або припинення адміністративних правовідносин. Як правило, правові наслідки настають за результатами видання правових актів управління (нормативних або індивідуальних (ненормативних), укладання адміністративних договорів або угод, вчинення інших юридично значимих дій.

Неправові, або, як їх по-іншому називають, організаційні [10, с. 308] форми адміністративно-правового регулювання не пов'язані зі здійсненням юридично значущих дій, а отже, не можуть спричиняти виникнення, зміну або припинення адміністративних правовідносин. Вони спрямовані на забезпечення належного й ефективного функціонування органів державної влади та посадових осіб, які здійснюють управлінську діяльність, за часом настання можуть або передувати, або наставати після реалізації правових форм державного управління. До неправових форм державного управління відносять різноманітні організаційні заходи, а також матеріально-технічні операції, що носять допоміжний характер і призначені обслуговувати всі інші форми управлінської діяльності й необхідні для одноразового врегулювання управлінських відносин. Підтримуючи позицію класифікації форм державного управління залежно від юридичної сили наслідків їх реалізації, вважаємо за доцільне поділити форми адміністративно-правового регулювання податкових правовідносин на правові й організаційні.

Найпоширенішою правовою формою адміністративно-правового регулювання у сфері податкових відносин є видання правових актів управління. Ця форма управлінської діяльності передбачає видання державними органами нормативних актів, що конкретизують положення законів або указів Президента України (нормативні акти управління) чи спрямовані на врегулювання конкретних адміністративно-правових відносин (ненормативні або індивідуальні акти управління). Відповідно до п. 9 Положення про Державну податкову службу України ДПС України у межах своїх повноважень, на основі і на виконання Конституції та законів України, актів і доручень Президента України, актів Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України та доручень Міністра, видає накази організаційно-розпорядчого характеру, які підписуються Головою ДПС України [11]. Завдяки можливості видання правових актів управління суб'єкти адміністративно-правового регулювання у сфері податкових відносин наділяються можливістю оперативного управління підзвітною сферою й постійного контролю за чітким виконанням адміністративно-правових приписів. До нормативних актів управління, що регламентують відносини учасників податкових правовідносин, можна віднести:

1. Нормативні акти, що конкретизують завдання та структуру державних органів – учасників податкових правовідносин. Наприклад,

накази Державної податкової адміністрації України від 27.12.2011 р. № 300 «Про розподіл обов'язків між керівним складом ДПС України» від 26.09.2011 р. № 24 «Про затвердження Положення про Колегію ДПС України», від 09.06.2011 р. № 348 «Про закріплення платежів за структурними підрозділами ДПС України» тощо.

2. Нормативні акти, що покладають на суб'єктів реалізації управлінської діяльності у сфері податкових правовідносин спеціальні обов'язки або надають спеціальні повноваження. Прикладом можуть бути накази Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1035 «Про затвердження Порядку призначення та звільнення, а також функції та повноваження податкового керуючого» та від 22.12.2010 р. № 986 «Про затвердження Порядку формування Реєстру великих платників податків».

3. Нормативні акти, що визначають певні обмеження або заборони, пов'язані з реалізацією управлінської діяльності податковими органами. Зокрема, наказом Державної податкової адміністрації України від 18.06.2008 р. № 395 «Про затвердження Інструкції про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби» не допускається розголошення одержаних із звернень громадян відомостей про особисте життя громадян без їх згоди чи відомостей, що становлять державну або іншу таємницю, яка охороняється законом, конфіденційної та іншої інформації, якщо це обмежує права й законні інтереси громадян. Не допускається з'ясування даних про особу громадянина, які не стосуються звернення [12].

4. Нормативні акти, що врегульовують порядок заповнення та подання платниками податків окремих видів податкової звітності. Наприклад, порядок підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку визначається наказом Державної податкової адміністрації України від 10.04.2008 р. № 233 «Про подання електронної податкової звітності».

5. Нормативні акти, що визначають напрями та порядок взаємодії між різними елементами у межах системи адміністративно-правового регулювання податкових відносин, а також координації їх дій з іншими державними органами: фінансовими, органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державними митною та контрольно-ревізійною службами, іншими контролюючими органами, а також з податковими службами інших держав. До таких

правових актів належить спільний наказ Державної податкової адміністрації України та Державного казначейства України від 03.02.2011 р. № 68/23 «Про затвердження Порядку формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках», наказ Державної податкової адміністрації України від 24.12.2010 р. № 1032 «Про затвердження Порядку взаємодії між підрозділами державної податкової служби України під час роботи з безхазяйними речами та майном, що переходить у власність держави» тощо.

Наведений перелік нормативних актів управління у сфері податкових правовідносин носить узагальнюючий характер і може змінюватись або доповнюватись іншими групами, залежно від предмета правового регулювання нормативного акта.

Індивідуальні акти управління ще більше конкретизують державно-владні приписи та спрямовані на врегулювання кожного конкретного питання, що виникає в ході адміністративних правовідносин. В. К. Колпаков наголошує на тому, що ненормативні правові акти державного управління мають яскраво виражений правовиконавчий характер, розв'язують конкретні управлінські справи, персонально визначають поведінку адресата [13, с. 173]. Це стосується й податкових правовідносин, у процесі яких норми Конституції України, законів України, інших нормативно-правових актів органів державної влади реалізуються в індивідуальних актах управління: наказах, розпорядженнях, вказівках, прийнятих управлінських рішеннях, що встановлюють, змінюють або припиняють конкретні податкові правовідносини. До ненормативних актів управління у податковій сфері відносяться організаційно-розпорядчі документи керівників структурних підрозділів податкових органів з основної діяльності: про призначення або звільнення з посади працівників; затвердження посадових інструкцій або положень про структурні підрозділи; заохочення або накладення дисциплінарного стягнення; надання службових допусків і дозволів або їх позбавлення тощо.

Укладання адміністративних договорів є ще однією правовою формою адміністративного регулювання управлінських правовідносин, обумовленою розвитком договірних засад у публічно-правових відносинах. Адміністративний договір - це дво- або багатостороння угода, зміст якої складають права й обов'язки сторін, що впливають із владних управлінських функ-

цій суб'єкта владних повноважень, який є однією із сторін угоди [14]. Тобто особливістю такого виду угоди є не тільки її суб'єктний склад (одна або обидві сторони угоди наділені владними повноваженнями), але й предмет, що становить собою суть оформлених відносин і є істотною умовою адміністративного договору. На думку Ю. П. Битяка, адміністративний договір може мати нормативний характер (містити загальнообов'язкові правила поведінки) або індивідуальний (встановлювати, змінювати, припиняти конкретні правовідносини між його учасниками) [15, с. 98]. Зважаючи на нещодавнє становлення правового інституту укладення адміністративних договорів, учені зазначають, що право на його укладання має бути передбачене в нормах про компетенцію органу влади [10, с. 328].

Визначаючи місце адміністративних договорів в управлінській діяльності податкової служби України, підкреслимо, що для угод, укладених за участю податкових органів, характерні такі особливості: 1) основною метою укладання адміністративного договору є виконання зовнішніх і внутрішніх публічно-правових завдань податкових органів; 2) адміністративний договір викликає, змінює або припиняє правовідносини за участю податкових органів, тобто є правовою формою регулювання таких відносин; 3) договір укладається на підставі адміністративних і фінансових норм, що встановлюють його основні умови; 4) право на укладення адміністративних договорів передбачається нормативно-правовими актами, що регулюють діяльність органів державної податкової служби; 5) обов'язковою стороною адміністративного договору є орган державної податкової служби; 6) адміністративний договір має публічно-владний характер. До внутрішніх адміністративних договорів належать ті, що укладаються органами державної податкової служби з працівниками, які приймаються на службу до податкових органів. Прикладом зовнішніх адміністративних договорів можуть бути договори, що укладаються органами державної податкової служби з платниками податків у порядку п. 20.1.32 Податкового кодексу України з метою врегулювання умов надання відстрочення або розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

На окрему увагу заслуговують податкові угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання податковим ухиленням. Вони укладаються на урядовому рівні держав – сторін-учасниць, а не між податковими службами. У даному випадку на Державну

податкову службу України покладеться функція внесення пропозицій та розробки проектів міжнародних договорів з питань оподаткування, а також забезпечення їх виконання в межах, визначених законодавством [11; 16]. На сьогоднішній день урядом України укладено такі угоди з урядами близько сімдесятьох країн світу. Основною метою податкових угод є організація економічного співробітництва й розвитку між державами, спрямована на уникнення або зменшення подвійного оподаткування, а також запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та капітал. Такими угодами визначаються особливості оподаткування доходів від нерухомого майна, прибутку від підприємницької діяльності, міжнародних перевезень, дивідендів, процентів і роялті, доходів від відчуження майна, що виникають у Договірній Державі й сплачуються резиденту іншої Договірної Держави та інших доходів, передбачених положеннями угоди.

Здійснення юридично значущих дій, як форма адміністративно-правового регулювання податкових відносин, передбачає діяльність посадових осіб органів державної податкової служби щодо формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків і Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб; проведення планових і позапланових виїзних перевірок у рамках контролю за дотриманням податкового законодавства; складання протоколів за фактами виявлених податковою міліцією правопорушень, що віднесені до їх компетенції [11] тощо.

Організаційні (неправові) заходи є окремою формою управлінської діяльності у сфері податкових правовідносин, що не тягне за собою настання юридичних наслідків. Як зазначалося вище, вони спрямовані на забезпечення ефективної діяльності певної системи управління та поділяються на організаційні дії та матеріально-технічні операції. До організаційних дій у сфері податкових правовідносин належать: проведення Державною податковою службою України виїзних семінарів-нарад для інспектування та інструктування територіальних державних податкових адміністрацій та інспекцій; видання методичної літератури з питань оподаткування; надання безоплатних консультацій (в усній, письмовій або електронній формі), навчань, семінарів з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства; систематичне інформування населення про результати роботи податкових органів і зміни у податковому законодавстві; вивчення позитивного досвіду роботи закордон-

них податкових служб та його впровадження в роботу органів державної податкової служби України тощо.

До матеріально-технічних операцій, що здійснюються в процесі управління податковими правовідносинами, належать: документальне забезпечення діяльності органів державної податкової служби відповідно до Типової інструкції з діловодства в органах державної податкової служби України, затвердженої наказом ДПА України від 01.07.1998 № 315, та інших законодавчих, розпорядчих, нормативних і методичних документів з питань діловодства; організаційно-аналітична робота щодо планування та звітності за результатами управлінської діяльності у сфері податкових відносин; вжиття заходів щодо забезпечення адміністративно-господарської діяльності в податкових органах; організаційне забезпечення розвитку та зміцнення матеріально-технічної бази органів державної податкової служби та підвідомчих підприємств, установ і організацій; створення необхідних виробничих, санітарно-технічних і соціально-побутових умов для роботи структурних підрозділів податкових органів; господарське і технічне забезпечення проведення колегій, нарад, семінарів та інших заходів, що здійснюються органами державної податкової служби тощо.

Проведений аналіз форм адміністративно-правового регулювання податкових правовідносин свідчить про всебічне – правове й організаційне - регулювання управлінської діяльності у сфері оподаткування. У результаті прийняття нового Податкового кодексу України відбулася значна уніфікація податкового законодавства, проте й досі багато нормативних актів у цій сфері потребують змін і доповнень. Численність форм управлінської діяльності вказує на масштабність податкових правовідносин і необхідність їх подальшого дослідження.

Список літератури

1. Податковий кодекс України : науково-практичний коментар : у 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я. Азарова]. - К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – Т. 1. – 2010. – 448 с.

2. Адміністративне право України : підручник / Ю. П. Битяк (кер. авт. кол.), В. М. Гаращук, В. В. Богущький та ін.; за заг. ред. Ю. П. Битяка, В. М. Гаращука, В. В. Зуй. – Х. : Право, 2010. – 624 с.

3. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навчальний посібник / С. Г. Стеценко. – К. : Атіка, 2007. – 624 с.

4. Адміністративне право України : підручник / за заг. ред. С. В. Ківалова. – Одеса : Юридична література, 2003. – 896 с.

5. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник : у 2 т. / ред. колегія : В. Б. Авер'янов (голова). – К. : Юридична думка, 2004. – Т. 1. Загальна частина. – 2004. – 584 с.

6. Адміністративне право України : навчальний посібник / за заг. ред. Т. О. Коломоєць, Г. Ю. Гулевської. – К. : Істина, 2007. – 216 с.

7. Коренев А. П. Административное право России : учебник : в 3-х частях / А. П. Коренев. – М. : МЮИ МВД России. Изд-во «Щит», 1999. – Часть 1. – 1999. – 280 с.

8. Бахрах Д. Н. Административное право : ученик для ВУЗов / Д. Н. Бахрах. – М. : БЕК, 1996. – 355 с.

9. Алехин А. П. Административное право Российской Федерации : учебник / А. П. Алехин, А. А. Кармолицкий, Ю. М. Козлов. – М. : Зерцало-М, 2003. – 608 с.

10. Адміністративне право України. Загальна частина. Академічний курс : [підруч.] / за заг. ред. академіка НАПрН України О. М. Бандурки. – Х. : Золота миля, 2011. – 584 с.

11. Про Положення про Державну податкову службу України : указ Президента України : від 12.05.2011 р. № 584/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 16. – Ст. 739.

12. Про затвердження Інструкції про порядок розгляду звернень та особистого прийому громадян в органах державної податкової служби: наказ Державної податкової адміністрації України : від 18.06.2008 р., № 395 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 48. – Ст. 1574.

13. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підручник / В. К. Колпаков. — К. : Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.

14. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35, 36, 37. – Ст. 446.

15. Виконавча влада і адміністративне право / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. — К. : Ін Юре, 2002. — 668 с.

16. Про державну податкову службу в Україні : Закон України : від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.

Стаття надійшла до редколегії 2 листопада 2011 року.

Рекомендована до опублікування у "Віснику" відповідальним секретарем Р.О. Гаврилюк.

V.I. Teremetsky

The Forms of administrative and legal regulation of the tax relation in Ukraine

Summary

In this article the author gives general description of the forms of governance, defines the notion and features of forms of administrative and legal regulation of tax relations in Ukraine, conducts their detailed classification.

Key words: tax legal relations, the forms of administrative and legal regulations, the forms of management activities, the classifications of forms of public governance, the administrative contract.

В.И. Теремецький

Формы административно-правового регулирования налоговых отношений в Украине

Аннотация

Дается общая характеристика форм государственного управления, определяется понятие и особенности форм административно-правового регулирования налоговых отношений в Украине, проводится их детальная классификация.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, формы административно-правового регулирования, формы управленческой деятельности, классификации форм государственного управления, административный договор.