

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
УПРАВЛІНСЬКОЇ
ТА ПРАВООХОРОННОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ
У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Колективна монографія

**За загальною редакцією
професора О. П. Рябченко**

Харків 2016

УДК 342.9
ББК 67.9(4 Укр)301я73
П 75

Рецензенти:

- заступник директора Юридичного інституту Національного авіаційного університету, дійсний член Міжнародної Академії інформатизації, академік Академії наук Вищої освіти України, доктор юридичних наук, професор **Р. А. Калюжний**;
- професор кафедри цивільно-правових дисциплін юридичного факультету Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, доктор юридичних наук, професор **Ж. В. Завальна**

*Рекомендовано до друку
Вченою радою Національного університету
державної податкової служби України від 26.11.2015 р.*

Правове регулювання управлінської та правоохоронної діяльності у сфері оподаткування : колективна монографія / за заг. ред. проф. О. П. Рябченко. – Х. : Панов, 2016. – 472 с.

ISBN

Монографія присвячена аналізу наукових джерел та розробок, узагальненню правозастосовної практики контролюючих і правоохоронних органів в сфері оподаткування, вітчизняного і зарубіжного законодавства та досвіду адміністративної діяльності державних органів, які виконують аналогічні функції, досліджено недоліки управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування та розроблено рекомендації щодо удосконалення законодавства в даній сфері та підвищення ефективності цієї діяльності.

Рекомендовано для студентів юридичних вищих навчальних закладів і факультетів, суддів, практичних працівників правоохоронних органів.

**УДК 342.9
ББК 67.9(4 Укр)301я73**

ISBN

© Рябченко О. П., Денисюк С. Ф.,
Джафарова О. В., та ін., 2016

ЗМІСТ

ВСТУП	6
--------------------	---

Розділ 1

ПОНЯТТЯ ТА ЗМІСТ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Сутність, види, особливості управлінської (адміністративної) діяльності в сфері оподаткування	8
1.2. Поняття та зміст правоохоронної діяльності	34
1.3. Особливості управлінської (адміністративної) та правоохоронної діяльності суб'єктів боротьби з корупцією	52
1.4. Застосування заходів адміністративного примусу податковою міліцією як один з напрямків її правоохоронної діяльності.....	82
1.5. Адміністративні юрисдикційні та неюрисдикційні провадження як процесуальна форма управлінської (адміністративної) та правоохоронної діяльності	102
Висновки до розділу 1.....	130

Розділ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ТА ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Теоретико-методологічні засади інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків	140
2.2. Правове регулювання збору інформації від платників податків, органів публічної влади та третіх осіб	179
Висновки до розділу 2.....	214

Розділ 3

ГАРАНТІЇ ЗАКОННОСТІ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Поняття, зміст та види гарантій законності здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування;	217
3.2. Регулятивні гарантії здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності.....	238
3.3. Охоронні гарантії здійснення управлінської та правоохоронної діяльності у податковій сфері на основі принципу законності.....	258
3.4. Судові гарантії законності управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування ..	269
Висновки до розділу 3	286

Розділ 4

ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

4.1. Зарубіжний досвід правового регулювання процедур погашення податкового боргу платника податків та шляхи його використання в Україні	293
4.2. Напрями уніфікації процедур погашення податкового боргу платника податків.....	325
4.3. Запозичення зарубіжного досвіду щодо звернення до адміністративних судів у податкових спорах	340
Висновки до розділу 4	360

ВИСНОВКИ	364
-----------------------	-----

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	372
---	-----

A.1. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України у зв'язку з проведенням реформи (щодо податкової міліції)»	421
A.2. Проект Постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України у зв'язку з прийняттям Положення про	

організацію підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»	443
А.3. Проект Постанови Кабінету Міністрів України «Про організацію підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»	445
А.4. Проект спільного наказу Міністерства освіти і науки та Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про факультет підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції Національного університету державної податкової служби України»	451

ВСТУП

Статтею 1 Конституції України визначено, що Україна є суверенною і незалежною, демократичною, соціальною правовою державою. Реалізація цієї норми передбачає цілеспрямовану, ефективну управлінську діяльність усіх державних органів у межах повноважень, наданих чинним законодавством, особливо щодо правоохоронної діяльності в сфері оподаткування. З іншого боку платники податків мають сприяти реалізації цієї конституційної норми через законослухняну поведінку, високий рівень правосвідомості та розуміння належного виконання кореспондуючого обов'язку щодо сплати податків і зборів в порядку і розмірах, встановлених законом, що прямо передбачено ст.67 Основного Закону.

Разом з тим, така модель поведінки у фінансово-економічній сфері є ідеальною, а її реалізація передбачає визначення, формування та реалізацію управлінських та правоохоронних заходів, їх належного закріплення правовою нормою. Серед таких заходів найбільш ефективними є планування, кадрове забезпечення, інформатизація та інші. Окрему групу заходів складають ті, які пов'язані із гарантуванням законності у податковій сфері, дотримання прав і свобод людини і громадянина, прав і законних інтересів юридичних осіб. Зазначене стосується контролю і нагляду, процедур адміністративного оскарження, позовного провадження в адміністративних судах.

Значний потенціал щодо забезпечення дотримання загальнообов'язкових правил у сфері оподаткування мають правоохоронні заходи, що застосовуються уповноваженими державними органами на підставах і у порядку, передбаченому адміністративно-правовою нормою, а також нормами, що врегульовують оперативно-розшукову діяльність.

Слід вказати і про міжнародно-правовий аспект адміністративно-правового регулювання відносин у сфері справляння податків, зборів, а також поступова інтеграція України у світовий фінансово-економічний простір визна-

час нагальну потребу опрацювання проблеми гармонізації вітчизняного адміністративного законодавства, яке регламентує організаційні відносини у сфері оподаткування. Нагальна необхідність гармонізації національного законодавства з відповідними нормами Європейського Союзу останнім часом постає пріоритетною задачею у розвитку правової, економічної та соціальної системи України. З одного боку, вона є одним із запланованих заходів і має на меті наблизити нашу державу до повноцінного членства у Європейському Союзі, а з іншого – дозволить удосконалити та уніфікувати існуючу базу законодавства, запобігти неоднозначному його тлумаченню і буде належним чином служити принципу верховенства права та задачам демократії.

Вивчення правового регулювання управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування особливої актуальності набуває у зв'язку із прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2014 р. № 442 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади».

Дослідження даної теми здійснювалось відповідно до тематики наукових досліджень Національного університету ДПС України та відповідно завданням, покладеним законодавством на Державну податкову службу України, Міністерство доходів і зборів, Державну фіскальну службу. Обрана тема була пов'язана із виконанням вимог Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року, затвердженого наказом ДПА України № 160 від 07.04.2003 р.

Розділ 1

ПОНЯТТЯ ТА ЗМІСТ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. СУТНІСТЬ, ВИДИ, ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОЇ (АДМІНІСТРАТИВНОЇ) ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Актуальність проблеми визначення сутності адміністративної діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування обумовлена принциповою новелізацією доктрини адміністративного права, переосмислення завдань контролюючих органів у податковій сфері як сервісної служби. Дана проблема безпосередньо стосується належної реалізації норми статті 1 Конституції України щодо України як суверенної і незалежної, демократичної, соціальної і правової держави¹, що, у свою чергу, передбачає високу ефективність діяльності усіх державних органів, а особливо – тих, функціонування яких спрямоване на забезпечення фінансової безпеки держави, формування дохідної частини державного бюджету і бюджетів усіх рівнів, наповнення державних цільових фондів як основи подальшого соціально-економічного зростання України. Вказане стосується у першу чергу контролюючих органів у сфері оподаткування (органів ДФС), що здійснюють фіскальну функцію у податковій сфері.

Використання терміну «органи доходів і зборів» для позначення суб'єкта контролю за дотриманням податкового законодавства визначене, насамперед, тим, що у чинному законодавстві даний термін застосовується поряд із те-

¹ Конституція України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1996 р. – № 30. – Ст. 141.

рмінами «фіскальна служба», «контролюючий орган». Так, в ст.183-3 Кодексу адміністративного судочинства України визначено особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів¹. Термін «контролюючий орган» застосовано у Податковому кодексі України², а термін «фіскальна служба» – у Постанові Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 «Про Державну фіскальну службу України»³. Вказане свідчить про необхідність удосконалення чинного законодавства у частині, що стосується термінологічної визначеності суб'єкта, уповноваженого здійснювати контроль за дотриманням податкового і митного законодавства. Враховуючи зазначене, застосування терміну «органи доходів і зборів, що здійснюють фіскальну функцію у податковій сфері» не протирічить чинному законодавству, проте дозволяє позначити суб'єкт, що здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства та належить до структури Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України).

У виконанні завдань органів ДФС значне місце посідає адміністративна діяльність як така, що спрямована не тільки на вирішення управлінських завдань, але пов'язана із реалізацією правоохоронних повноважень шляхом застосування заходів адміністративного примусу, притягнення до адміністративної відповідальності. При цьому адміністративне судочинство виступає, з одного боку, як правовий інститут, призначенням якого є захист порушених прав, свобод, законних інтересів фізичних і юридичних осіб – платників податків від порушень законності органами (посадовими особами) ДФС під час здійснення адміністративної діяльності, а, з іншого – формою реалізації орга-

¹ Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України // Голос України. – 2005 р. – № 158.

² Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17 /. – Стор. 556. – Ст. 112.

³ Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55 (18.07.2014). – Ст. 1507.

нами ДФС державного завдання щодо захисту державних інтересів шляхом звернення до адміністративного суду із поданням у випадках, передбачених частиною 1 статті 183-1 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ).

У наукових дослідженнях з адміністративного права і процесу питання про сутність адміністративної діяльності органів ДФС України ще не було предметом окремого наукового пошуку. Дослідники на рівні докторських дисертацій аналізували питання управління державною податковою службою¹, адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби², проблеми становлення, адміністрування та реформування системи оподаткування³. У контексті досліджуваної тематики викликає зацікавленість монографія В. В. Конопльова, присвячена питанням управлінських рішень в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ⁴.

Серед наукових досліджень слід відзначити наявність такого напрямку теоретичного аналізу як проблеми вирішення податкових спорів (Є. А. Усенко⁵, В. В. Тильчик¹ та

¹ Бандурка О. О. Управління державною податковою службою в Україні : організаційно-правові аспекти : монографія / О. О. Бандурка. – Харків : Нац. університету внутр. справ, 2005. – 506 с.

² Головач А. В. Керівник в органах Державної податкової служби : адміністративно-правовий статус : монографія / А. М. Головач. – Х. : Золота миля, 2011. – 584 с.

³ Угровецький О. П. Система оподаткування в Україні: становлення, адміністрування, реформування : монографія / О. П. Угровецький. – Х. : Золота миля, 2009. – 326 с.

⁴ Конопльов В. В. Управлінські рішення в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ: сутність та організаційно-правові питання підготовки і прийняття : монографія / В. В. Конопльов. – Сімферополь : Кримського юридичного інституту ХНУВС, ВДМВ «Таврія», 2006. – 356 с.

⁵ Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : монографія / Є. А. Усенко. – Х. : Право, 2011. – 182 с.

інші). Ряд наукових робіт присвячено дослідженню окремих аспектів визначення та реалізації органами доходів і зборів правового статусу (О. П. Дзісяк², А. М. Куліш³ та інші). Останнім часом активно розвивається напрямок дослідження сутності інформаційних відносин (І. В. Арістова, К. І. Беляков⁴, А. М. Новицький⁵ та інші). Разом з тим, питання характеристики законності як принципу адміністративної діяльності органів ДФС України не були предметно проаналізовані.

Зауважимо, що власне термін «адміністративна дія-

¹ Тильчик В. В. Адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / В`ячеслав В`ячеславович Тильчик ; Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2011. – 20 с.

² Дзісяк О. П. Правовий статус місцевих органів державної податкової служби в Україні : автореф. дис.. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право / Олег Петрович Дзісяк ; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2002. – 16 с.

³ Куліш А. М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України : дис.. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право / Анатолій Миколайович Куліш ; Національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2003. – 177 с.

⁴ Беляков К. І. Інформатизація в Україні : проблеми організаційного, правового та наукового забезпечення : монографія / К. І. Беляков. – К. : КВІЦ, 2008. – 576 с.

⁵ Там само.

⁵ Новицький А. М. Правові основи формування інститутів інформаційного суспільства в Україні: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Андрій Миколайович Новицький / Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – 40 с.

льність» у сучасній адміністративно-правовій науці використовується недостатньо широко, що пов'язано із: по-перше, використанням інших, більш усталених термінів, як «державне управління», «виконавчо-розпорядча діяльність», «адміністративно-правовий вплив», по-друге, відсутністю чітких підходів до визначення адміністративної діяльності органу виконавчої влади, її задач принципів, відмінності від інших видів діяльності, по-третє, неоднаковим розумінням співвідношення таких категорій як «функція органу виконавчої влади», «напрямок діяльності органу виконавчої влади», «вид діяльності органу виконавчої влади»; по-четверте, відсутністю у законодавстві прямого закріплення адміністративної діяльності як самостійного напрямку діяльності органів виконавчої влади¹.

Відповідно до Концепції адміністративної реформи в Україні, закріпленої Указом Президента «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні», її реалізація продовжує здійснюватись у кількох напрямках:

– створення нової правової бази, що регламентуватиме державне управління в Україні, в тому числі й інформаційне забезпечення цієї діяльності. В цьому напрямі було досягнуто низку позитивних результатів, а саме: в Україні сформовано більшість інститутів публічної адміністрації, створено нову правову базу, що регламентує державне управління та місцеве самоврядування. Найбільш вагомими з них є прийняття Кодексу адміністративного судочинства України², Закону України «Про Кабінет Міністрів України»³, Податкового ко-

¹ Редкоус В. М. К вопросу о понятии административной деятельности органов национальной безопасности государств-участников СНГ / В. М. Редкоус // Право и государство : теория и практика. – 2008. – № 6 (42). – С. 103-109.

² Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 6 лип. 2005 р. № 2747-IV // Офіц. вісник України. – 2005. – № 32. – Ст. 1918. – С. 11.

³ Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 7 жовт. 2010 р. № 2591-VI // Офіц. вісник України. – 2010. – № 79. – Ст. 2792. – С. 8.

дексу України¹ та ін. Такої ж думки дотримується Н. Т. Гончарук², яка вважає, що важливе значення для розвитку адміністративної реформи впродовж цього періоду мали наступні акти законодавства: Концепція розвитку законодавства про державну службу³, Концепція розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади⁴, Концепція державної регіональної політики⁵, а також інші нормативно-правові акти;

- формування нових інститутів організаційних структур та інструментів здійснення державного управління;

- кадрове забезпечення нової системи державного управління;

- зміцнення та формування нових фінансово-економічних основ функціонування державного управління, в тому числі адміністративної діяльності у сфері справляння податків;

- наукове та інформаційне забезпечення системи державного управління, формування механізмів наукового та інформаційного моніторингу її функціонування⁶.

¹ Кириї С. Л. Адміністративна діяльність як структурно-функціональний компонент державного управління / С. Л. Кириї // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2009. – № 1 (1). – С. 78-88.

² Гончарук Н. Т. Вітчизняний досвід здійснення адміністративної реформи України / Н. Т. Гончарук // Публічне управління: теорія та практика. – 2010. – № 2. – С. 11–16.

³ Про Концепцію розвитку законодавства про державну службу в Україні : Указ Президента України від 20 лют. 2006 р. № 140/2006 // Офіц. вісник України. – 2006. – № 8. – Ст. 421.

⁴ Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 лют. 2006 р. № 90-р // Офіц. вісник України. – 2006. – № 7. – Ст. 376.

⁵ Концепція державної регіональної політики : Указ Президента України від 25 трав. 2001 р. № 341/2001 // Офіц. вісник України. – 2001. – № 22. – Ст. 983.

⁶ Галуцько В. В. Напрями адміністративної реформи в Україні / В. В. Галуцько // Фінансове право – 2011. – № 1. – С. 199–205.

Проте, низка необхідних для врегулювання важливих суспільних відносин у сфері внутрішнього управління нормативно-правових актів, таких як Адміністративно-процедурний кодекс України, Інформаційний кодекс України та ряд інших, ще залишаються не прийнятими Верховною Радою України, їх метою повинно бути регулювання оптимізації органів управління на регіональному та місцевому рівні, уникнення дублювання функцій між територіальними підрозділами центральних органів виконавчої влади та місцевими органами виконавчої влади, а також вдосконалення взаємодії інститутів публічної адміністрації з громадянами.

Питанню адміністративної діяльності державних органів приділено увагу вітчизняних і зарубіжних учених у галузі теорії держави та права, теорії державного управління, адміністративного права та процесу, таких як: В. Б. Авер'янов¹, О. О. Бандурка², Д. М. Бахрах³, І. Л. Бачило⁴, Ю. П. Битяк⁵, І. П. Голосніченко, Я. Ю. Кондратьєв⁶, Л. В. Коваль⁷, А. П. Корєнев⁸, В. Я. Малиновський¹, Є. М. Мої-

¹ Адміністративна діяльність : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / [М. В. Ковалів, З. Р. Кісіль, Д. П. Катаянов та ін.]. – К. : Правова єдність, 2009. – 432 с.

² Бандурка О. О. Державна податкова служба в Україні: система, правовий статус, модернізація : монографія / О. О. Бандурка. – Х. : Вид-во НУВС, 2004. – 233 с.

³ Бахрах Д. Н. Административное право России : учеб. для вузов / Д. Н. Бахрах. – М. : Изд-во НОРМА (Издат. группа НОРМА-ИНФРА. М), 2000. – 640 с.

⁴ Бачило И. Л. Информационное право : учебник / И. Л. Бачило, В. Н. Лопатин, М. А. Федотов ; [под. ред. Б. Н. Топорнина]. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2001. – 778 с.

⁵ Битяк Ю. П. Административное право Украины: общая часть : учеб. пособ. / Ю. П. Битяк, В. В. Зуй. – Х., 1999. – 416 с.

⁶ Голосніченко І. П. Адміністративне право України: основні поняття : навч. посіб. / Голосніченко І. П., Стахурський М. Ф., Золотарьова Н. І. ; [За заг. ред. доктора юрид. наук, проф. І. П. Голосніченка]. – К. : ГАН, 2005. – 232 с.

⁷ Коваль Л. В. Адміністративне право України : курс лекцій / Л. В. Коваль. – К. : Основи, 1998. – 208 с.

⁸ Административная деятельность органов внутренних

сеєв, В. І. Олефір, Ю. І. Римаренко², В. Д. Приймаченко³, Ю. А. Тихомиров⁴ та ін.

У межах нашого дослідження вважаємо за доцільне дослідити, в першу чергу, сутність адміністративної діяльності та підходи до її визначення.

Під адміністративною діяльністю Л. В. Коваль⁵ розуміє видання нормативних та індивідуальних актів. І. П. Голосніченко, Я. Ю. Кондратьєв адміністративну діяльність визначають як діяльність органів державної виконавчої влади, яка спрямована на забезпечення охорони прав громадян, громадської безпеки, виявлення, припинення та попередження правопорушень⁶. А. П. Корєнєв⁷ характеризує адміністративну діяльність як реалізацію функцій по практичному забезпеченню особистої безпеки гро-

дел. Часть общая : учебник / [под ред. А. П. Коренева]. – М. : Моск. юрид. ин-т МВД России, изд-во «Щит-М», 2003. – 309 с.

¹ Малиновський В. Я. Словник термінів і понять з державного управління / В. Я. Малиновський ; Центр сприяння інституційному розвитку державної служби. – К., 2005. – 254 с.

² Адміністративна (поліцейська) діяльність органів внутрішніх справ (Загальна частина) : підручник // [Авт. колектив Ю. І. Римаренко, Є. М. Моїсеєв, В. І. Олефір – керівники]. – К. : КНТ, 2008. – 816 с.

³ Приймаченко Д. В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Д. В. Приймаченко ; Нац. акад. держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2007. – 477 с.

⁴ Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 1 (9). – С. 175–188.

⁵ Коваль Л. В. Адміністративне право України : курс лекцій / Л. В. Коваль. – К. : Основи, 1998. – С 116.

⁶ Голосніченко І. П. Адміністративне право України: основні поняття : навч. посіб. / Голосніченко І. П., Стахурський М. Ф., Золотарьова Н. І. ; [За заг. ред. доктора юрид. наук, проф. І. П. Голосніченка]. – К. : ГАН, 2005. – С 7.

⁷ Административная деятельность органов внутренних дел. Часть общая : учебник / [под ред. А. П. Коренева]. – М. : Моск. юрид. ин-т МВД России, изд-во «Щит-М», 2003. – С. 138

мадян, охороні громадського порядку та громадської безпеки. Іншої думки дотримується Ю. А. Тихомиров¹, який дає наступне визначення адміністративної діяльності – це державне управління у вузькому значенні, тобто діяльність органів виконавчої влади, виконавчо-розпорядчих органів держави щодо здійснення виконавчої влади на різних її рівнях.

Також необхідно відзначити низку сучасних наукових публікацій, присвячених адміністративній діяльності різних органів державної влади, зокрема, дослідження Р. В. Алієва, в якому автором розглядається адміністративна діяльність Державної пенітенціарної служби², Д. В. Голобородько – щодо адміністративної діяльності органів внутрішніх справ³, С. М. Гусарова, що стосується адміністративно-юрисдикційної діяльності органів внутрішніх справ⁴, В. О. Заросило – порівняльному аналізу адміністративної діяльності міліції України та поліції зарубіжних країн⁵, Б. М. Марченко, – адміністративній діяльності Дер-

¹ Тихомиров Ю.А. Административное право и процесс: полный курс / Ю.А. Тихомиров. – М : Издание г-на Тихомирова М.Ю., 2005. – С. 157.

² Алієв Р. В. Адміністративна діяльність кримінально-виконавчої інспекції щодо осіб, звільнених від відбування покарання з випробуванням : автореф дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Р. В. Алієв ; Нац. ун- т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с.

³ Голобородько Д. В. Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ щодо протидії нелегальній міграції : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Голобородько Денис Віталійович ; ДДУВС. – Дніпропетровськ, 2009. – 20 с.

⁴ Гусаров С. М. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів внутрішніх справ : дис. ... доктор юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Гусаров Сергій Миколайович. – К., 2009. – 462 с.

⁵ Заросило В. О. Порівняльний аналіз адміністративної діяльності міліції України та поліції зарубіжних країн (Великобританії, США, Канади та Франції) : дис. ... канд. юрид. наук

жавної прикордонної служби України¹, В. Б. Марченко – адміністративно-правовому регулюванню у сфері справляння податків², Т. О. Мацелик – адміністративному примусу в діяльності органів ДПС України³, Д. В. Приймаченко – адміністративній діяльності митних органів⁴, Л. В. Серватюк – адміністративно-юрисдикційній діяльності органів Державної прикордонної служби України⁵ та ін.

Авторським колективом українських і зарубіжних учених у підручнику «Адміністративна (поліцейська) діяльність органів внутрішніх справ» уперше комплексно розглянуто адміністративну діяльність у контексті поліцейського права, розкрито організаційно-правові та управлінські аспекти адміністративної діяльності органів внутрішніх справ.

: 12.00.07 / Заросило Володимир Олексійович ; Нац. акад. внутр. справ, – К., 2002. – 250 с.

¹ Марченко Б. М. Адміністративна діяльності Державної прикордонної служби України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Б. М. Марченко. – Дніпропетровськ, 2009. – 18 с.

² Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Марченко Віктор Борисович ; НУДПСУ. – Ірпінь, 2009. – 252 с.

³ Мацелик Т. О. Адміністративний примус в діяльності органів державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Мацелик Тетяна Олександрівна ; Нац. акад. держ. Податкової служби України. – Ірпінь, 2005. – 185 с.

⁴ Приймаченко Д. В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Д. В. Приймаченко ; Нац. акад. держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2007. – 477 с.

⁵ Серватюк Л. В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів Державної прикордонної служби України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Серватюк Людмила Василівна. – К. : НУВСУ, 2008. – 198 с.

Поряд із цим, аналізуючи наукові праці В. Я. Малиновського¹, нами встановлено, що окреме поняття «адміністративна діяльність» автором не розкрито, проте дані визначення пов'язані з таким поняттям, як «адміністративний менеджмент», «адміністративний орган», «адміністративні методи управління», «адміністрація», «адміністрування».

Слушною є думка С. К. Гречанюка², який зазначає, що загальним для всіх визначень адміністративної діяльності є розгляд цього виду діяльності крізь призму діяльності спеціального суб'єкта, спрямованої на досягнення певної конкретної мети визначеному напрямку державної діяльності. Адміністративну діяльність державних органів більшість науковців ототожнюють із державним управлінням. Ми погоджуємося з такими положеннями, оскільки адміністративна діяльність є організаційною діяльністю, видом управлінської діяльності.

В даних відносинах відображається нормотворча, правозастосовна та правоохоронна діяльність публічних органів, характер, форми і методи її здійснення, механізм її правового регулювання та наукові досягнення в цій галузі.

Поняття адміністративної діяльності розглядається як у загальному, так і прикладному аспектах. Найбільш загальне визначення адміністративної діяльності органів виконавчої влади сформульовано Д. М. Бахрахом: «Адміністративна діяльність – це систематична, безперервна організація, спрямована на збереження соціальної системи, її укріплення та розвиток»³.

¹ Малиновський В. Я. Державне управління [Текст] : навч. посіб. / В. Я. Малиновський. – [3-тє вид., переробл. та допов.]. – К. : Атіка. 2009. – 608 с.

² Гречанюк С. К. Адміністративна діяльність та окремі аспекти управління в установах та органах державної кримінально-виконавчої служби України/ С. К. Гречанюк // Право та управління. – 2011. – № 1. – С. 88–94.

³ Бахрах Д. Н. Административное право России. Учебник для вузов / Д. Н. Бахрах. – М. : НОРМА, 2000. – 640 с.

Дійсно, адміністративна діяльність органів влади є поняттям в деякому розумінні ширшим від поняття виконавчої влади. Передусім за суб'єктом її здійснення вона не збігається з виконавчою владою, яку здійснюють лише органи цієї гілки влади та спеціальні інституції, яким делеговані повноваження на здійснення функцій органів виконавчої влади. Тоді як адміністративну діяльність, як управлінську діяльність, урегульовану нормами адміністративного права, здійснюють не тільки органи виконавчої влади. Вона притаманна й органам інших гілок влади. Сюди відносяться, наприклад, суди, звичайно їх основна діяльність – це правосуддя. Але без організаційної діяльності в окремо взятому суді не обходиться і ця діяльність, урегульована адміністративним правом. Так само можна сказати й про організаційну діяльність прокуратури, секретаріату Верховної Ради України або адміністрації Президента, де виконуються функції адміністративної діяльності¹.

Отже, адміністративна діяльність є частиною державної діяльності і здійснюється в усіх органах державної влади, а також органах місцевого самоврядування, однак в кожному із названих органах вона має свою специфіку, у зв'язку з чим постає питання про з'ясування сутності адміністративної діяльності саме в органах ДФС України у податковій сфері.

Звернення до прикладних наукових досліджень вчених свідчить, що визначенню поняття «адміністративна діяльність» була приділена увага дослідників переважно проблем реалізації органами внутрішніх справ правового статусу, сутності управлінської діяльності зазначених органів.

Перші визначення адміністративної діяльності органів виконавчої влади були сформульовані ще за радянських часів. Так, Л. Л. Попов дає визначення адміністративної діяльності як діяльності, пов'язаної з охороною порядку

¹ Золотарьова Н. І. Співвідношення виконавчої влади та адміністративної діяльності / Н. І. Золотарьова // Вісник Національного технічного університету «КПІ». – 2011. – № 1 (9). – С. 45–54.

в громадських місцях, із забезпеченням безпеки руху транспорту та пішоходів, правил використання транспорту, з дотриманням паспортної системи¹. Дещо пізніше Л. Л. Попов та М. І. Еропкін під адміністративною діяльністю розуміють діяльність міліції, в процесі практичного здійснення якої її апарати, служби, співробітники керуються адміністративним законодавством².

Фактично адміністративна діяльність ототожнювалась з правоохоронною діяльністю. У вищенаведених визначеннях не містилось посилянь на її управлінський, організуючий характер. Приналежність діяльності до адміністративної визначалась вказівкою на її урегульованість нормами адміністративного права, що, не зовсім повно відображає її сутність. Крім того, у вищенаведених визначеннях не відображена сервісна орієнтація діяльності органів публічної адміністрації.

Сучасна наука адміністративного права розширила розуміння адміністративної діяльності. Під нею розуміють врегульовану нормами адміністративного права специфічну, виконавчо-розпорядчу, підзаконну, державно-владну діяльність з організації та здійснення охорони прав і свобод громадян, громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, попередження й припинення правопорушень³.

Також, існує думка, що адміністративна діяльність міліції являє собою виконавчо-розпорядчу діяльність щодо організації роботи підпорядкованих служб, співробітників

¹ Попов Л. Л. Убеждение и принуждение. Организационно-воспитательные и административно-правовые средства охраны общественного порядка в деятельности советской милиции / Л. Л. Попов. – М. : Московский рабочий, 1968. – С. 28.

² Еропкин М. И. Административно-правовая охрана общественного порядка / М. И. Еропкин, Л. Л. Попов – Л. : Лениздат, 1973. – С. 34.

³ Рябченко О. П. Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ. Загальна частина : підручник / О. П. Рябченко. – Х. : ХНУВС, 2009. – С. 17; Остапенко О. І. Адміністративна діяльність : Навчальний посібник / О. І. Остапенка. – Л. : ЛІВС, 2002. – С. 30.

та практичного здійснення адміністративно-правовими засобами охорони громадського порядку та забезпечення громадської безпеки¹.

В даних визначеннях вже містяться посилання на організуючий характер адміністративної діяльності та наявність як зовнішнього (охорона громадського порядку та громадської безпеки), так і внутрішнього її напрямку (організація роботи підпорядкованих служб).

Російські вчені розуміють адміністративну діяльність органів внутрішніх справ як цілеспрямовану, організуючу, виконавчу і розпорядчу діяльність, що полягає в безпосередньому, повсякденному, практичному здійсненні завдань і функцій держави у сфері внутрішніх справ². Дане визначення є найбільш загальним із усіх наведених і може бути використано для характеристики адміністративної діяльності будь-якого органу виконавчої влади.

Крім того, адміністративну діяльність розуміють як виконавчо-розпорядчу діяльність органів державної влади, що врегульована нормами адміністративного права і спрямована на реалізацію прав і свобод громадян в управлінській сфері³. Причому, як зазначає А. Ф. Мельник, виконавчий характер діяльності органів виконавчої влади полягає у практичному втіленні в життя законодавчих актів, оперативному та динамічному управлінні економічною і соціальною сферами, а також державно-політичною діяльністю (оборона, безпека, митна та податкова справа). Розпорядчий характер державно-управлінської діяльності полягає у

¹ Бородин С. С. Административная деятельность органов внутренних дел : Словарь терминов и понятий / Бородин С.С., Иванов П. В., Оськин Ф. Ф. – СПб. : Лань, 2000. – 240 с.

² Кирий С. Л. Адміністративна діяльність як структурно-функціональний компонент державного управління / С. Л. Кирий // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2009. – № 1 (1). – С. 78-88.

³ Грובה В. П. Адміністративний аспект державного управління / В. П. Грובה // Актуальные проблемы права : теория и практика. Сборник научных трудов. – 2010. – № 18. – С. 298-304.

виданні органами виконавчої влади постанов, розпоряджень, наказів, інструкцій, правил та інших підзаконних актів. Це дає змогу забезпечити виконання норм та принципів Конституції України, законів, інших нормативних актів та ефективно управляти галузями економіки і соціально-культурної сфери¹. В цьому визначенні вже враховано основне призначення адміністративної діяльності органів публічної адміністрації – реалізація і захист прав і свобод громадян.

Однак, органи ДФС України, що здійснюють фіскальну функцію у податковій сфері у процесі своєї повсякденної діяльності здійснюють ряд специфічних дій, особливості яких не може не вплинути на сутність і зміст їх адміністративної діяльності. Формулювання поняття адміністративної діяльності зазначених органів вимагає з'ясування питання щодо ознак цього специфічного виду діяльності, тобто таких рис, які її індивідуалізують.

В якості принципового положення слід відзначити, що органи контролю, як суб'єкти адміністративного права, беруть участь у таких видах адміністративних правовідносин: публічного управління; відносини адміністративних послуг; відносини відповідальності публічної адміністрації за неправомірні дії або бездіяльність; відносини відповідальності суб'єктів суспільства (індивідуальних і колективних) за порушення встановленого публічною адміністрацією порядку і правил². Саме ці групи відносин характеризуватимуть види адміністративної діяльності органів ДФС України.

Питанням виокремлення ознак адміністративної діяльності органів ДФС України (так само як і ознакам адміністративної діяльності державної податкової служби України, органів доходів і зборів) увага вчених не приділялась, а

¹ Державне управління : навч. посіб. / [Мельник А. Ф., Оболенський О. Ю., Васіна А. Ю., Гордієнко Л. Ю. та ін..] ; під ред. А. Ф. Мельник. – К. : Знання-Прес, 2003. – 343 с.

² Мацелик Т. О. Предмет адміністративного права: оновлення парадигми / Т. О. Мацелик, В. К. Колпаков // Право України. – 2010. – №8. – С. 110–115.

тому скористаймося доробками прикладних досліджень адміністративної діяльності інших органів публічної адміністрації.

Так, В. В. Конопльов виділяв такі ознаки адміністративної діяльності органів внутрішніх справ: державно-владний характер; підзаконна діяльність; головною метою є виконання чинного законодавства з питань, які входять до компетенції органів внутрішніх справ; здійснюється на основі норм адміністративного права; є найбільш значною й великою за обсягом, до її реалізації залучена більшість працівників органів внутрішніх справ; під час здійснення адміністративної діяльності працівники міліції вступають у численні адміністративно-правові відносини з громадянами, їх об'єднаннями, підприємствами, установами, організаціями, а також між собою (відносини влади і підпорядкування); здійснюється за двома взаємопов'язаними напрямками: внутрішньо-організаційним та зовнішньо-адміністративним; може викликати настання юридичних наслідків (правові форми адміністративної діяльності, які мають місце як під час внутрішньо-організаційної, так і під час зовнішньо-адміністративної діяльності), а може і не викликати (організаційні форми адміністративної діяльності); має творчий характер, оскільки, реалізуючи владні повноваження, їх працівники враховують особливості оперативної обстановки, проявляють ініціативу та творчий підхід у вирішенні як зовнішньо-адміністративних, так і внутрішньо-організаційних питань¹.

Д. В. Приймаченко вважає, що адміністративній діяльності митних органів притаманні такі ознаки: державно-владний характер адміністративної діяльності, оскільки це різновид діяльності, що є прерогативою відповідних компетентних органів держави – митних органів; публічність адміністративної діяльності, яка полягає в тому, що вона

¹ Конопльов В. В. Управлінські рішення в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ: сутність та організаційно-правові питання підготовки і прийняття : монографія / В. В. Конопльов. – Сімферополь : Кримського юридичного інституту ХНУВС, ВДМВ «Таврія», 2006. – 356 с.

здійснюється не для задоволення приватних, особистих потреб тих, на кого вона покладається, а в інтересах «усіх і кожного»; підзаконність; виконавчо-розпорядчий характер цієї діяльності; включає в себе як правотворчу, так і правозастосовну діяльність; є різновидом організаційної діяльності органів виконавчої влади; є безперервною, постійною та планомірною; є процесуалізованою, тобто нормативно регламентованою системою послідовно здійснюваних митними органами та їх посадовими особами в установлених процесуальними формами дій, операцій; носить засвідчувано-пошуковий характер, який полягає в тому, що митні органи для виконання своїх завдань та функцій повинні збирати, накопичувати, аналізувати, офіційно підтверджувати, реєструвати (посвідчувати), оформляти інформацію, яка дозволить прийняти законне та обґрунтоване рішення; характеризується раціональним поєднанням централізованого керівництва з безпосереднім (оперативним) управлінням; підпорядкованість та підконтрольність адміністративної діяльності відповідним державним інституціям; є професійною діяльністю; має профілактичний характер¹.

Сформульовані В. В. Конопльовим та Д. В. Приймаченком ознаки можуть бути покладені в основу визначення ознак адміністративної діяльності органів ДФС України. При цьому слід виділити такі головні (провідні) ознаки як урегульованість нормами адміністративного права і державна владність. Однак для цілісного уявлення про адміністративну діяльність органів ДФС України необхідно розглянути її складові.

В літературі з державного управління адміністративну діяльність розглядають як систему, до якої входять такі елементи: планування, організація, управління персоналом, керівництво, координація, звітність, укладання бю-

¹ Приймаченко Д. В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави : дис.. ... доктора юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Дмитро Володимирович Приймаченко ; Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2007. – 477 с.

джету¹. Однак деякі вчені заперечують проти такого підходу, бо він поєднує різні рівні узагальнення функції державного управління з конкретними етапами її виконання. Так, на думку С. Кирія в системі адміністративної діяльності необхідно виділити такі підсистеми: інституційну, інституціональну, функціональну, організаційну, комунікаційну й кадрову².

Інституційна підсистема – це сукупність органів публічного адміністративного управління та посадових осіб, формалізованих на основі законів України, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України та адміністрацій відповідних рівнів управління, які здійснюють організаційно-розпорядчі функції держави³. Стосовно органів ДФС України, то інституційна система їх адміністративної діяльності включає три рівні: центральний – Державна фіскальна служба України; регіональний – Головні управління Державної фіскальної служби України в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі; місцевий – державні податкові інспекції. Крім того, на всіх рівнях функціонує спеціальний правоохоронний підрозділ – податкова міліція.

Інституціональна підсистема – це сукупність формальних і неформальних правил, які сприяють адміністративній діяльності, або на основі яких вона здійснюється. До них можна віднести нормативно врегульовані та неформальні правила взаємодії між суб'єктами та об'єктами публічного управління⁴. Такі аспекти адміністративної діяльності органів ДФС України врегульовано пунктом 5 Положення про Державну фіскальну службу України, згідно якого

¹ Державне управління : словник-довідник / [Бакуменко В. Д., Безносенко Д. О., Варзар І. М. та ін..] ; під ред. В. М. Князева, В. Д. Бакуменка. – К. : УАДУ, 2002. – 228 с.

² Кирій С. Л. Адміністративна діяльність як структурно-функціональний компонент державного управління / С. Л. Кирій // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2009. – № 1 (1). – С. 79.

³ Там само. – С. 80.

⁴ Там само. – С. 81.

ДФС України з метою організації своєї діяльності: 1) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх реалізацією в апараті ДФС, її територіальних органах; 2) здійснює добір кадрів в апарат ДФС та на керівні посади в територіальні органи, формує кадровий резерв на відповідні посади, організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників апарату ДФС, її територіальних органів; 3) організовує планово-фінансову роботу в апараті ДФС та її територіальних органах, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку в установленому законодавством порядку; 4) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, разом з відповідними центральними органами виконавчої влади контроль за використанням державних коштів, передбачених для реалізації проектів, виконання програм, зокрема міжнародних; 5) забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, мобілізаційну підготовку та мобілізаційну готовність органів і установ; 6) організовує свою роботу і роботу територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління; 7) надає територіальним органам ДФС методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить перевірку стану такої роботи; 8) координує та контролює діяльність своїх територіальних органів та організовує їх взаємодію з державними органами та органами місцевого самоврядування; 9) забезпечує згідно із законодавством надання державним органам інформації з реєстрів, банків та баз даних ДФС; 10) співпрацює з інститутами громадянського суспільства, забезпечує участь громадськості у реалізації державної політики за напрямками діяльності ДФС та інформує її про свою роботу; 11) організовує роботу з укомплектування, зберігання, обліку та використання архівних документів; 12) організовує інформаційно-аналітичне забезпечення ДФС та автоматизацію її діяльності; 13) організовує ведення діловодства відповідно до вста-

новлених правил¹. Крім того, статтею 20 Податкового Кодексу України (далі – ПК України) встановлено права контролюючих органів у взаємовідносинах із платниками податків та органами влади, а статтею 21 – обов'язки та відповідальність. Аналіз та систематизація приписів указу Президента України від 21.05.2014 № 236 «Про Державну фіскальну службу України», а саме – пункту 6, статті 20 ПК України², Закону України «Про міліцію»³, якими регламентовано застосування деяких заходів адміністративного примусу податковою міліцією, дозволив виділити види заходів, які застосовуються органами ДФС України, що здійснюють фіскальну функцію у податковій сфері, в адміністративній діяльності. При цьому слід враховувати, що розпорядча діяльність органів ДФС України здійснюється у межах реалізації управлінських функцій, а також у зв'язку із реалізацією компетенції у фінансово-правовій сфері. У зв'язку з цим доцільно вказати на адміністративну та фінансово-правову діяльність органів ДФС України. Причому, остання здійснюється за допомогою застосування, зокрема, заходів фінансово-правового примусу.

Виконавчо-розпорядча адміністративна діяльність органів ДФС України реалізується шляхом використання таких заходів адміністративно-правового впливу:

- здійснення перевірок платників податків, крім Національного банку України, і звірки відповідно до вимог законодавства України;

- запрошення платників податків або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, інших платежів, додержання вимог

¹ Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55 (18.07.2014). – Ст. 1507.

² Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17 /. – Стор. 556. – Ст. 112.

³ Про міліцію : Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 4. – Стор. 95. – Ст. 20.

іншого законодавства, здійснення контролю за додержанням якого покладено на органи ДФС України;

- перевірка документів, які посвідчують особу під час проведення перевірок у платників податків – фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків – юридичних осіб;

- реалізація права вимоги від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів;

- реалізація права вимоги від посадових або службових осіб платника податків надання повноважних осіб для спільного з представниками органів ДФС України зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження ним діяльності, що перевіряється;

- доступ під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування або використовуються для отримання доходів (прибутку) чи пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу у порядку, передбаченому Податковим кодексом України;

- при виявленні порушення вимог податкового та іншого законодавства України право і обов'язок надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів, що безпосередньо пов'язані з виявленими порушеннями;

- складання стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколів про адміністративні правопорушення в порядку, визначеному законодавством, а також винесення постанови у справах про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом;

- реалізація права вимоги від керівників та відповідних посадових осіб фізичних і юридичних осіб – платників

податків, які перевіряються, припинення дій, що перешкоджають здійсненню законних повноважень службовими (посадовими) особами органів ДФС, усунення виявлених порушень податкового та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на органи ДФС, та контролювати виконання законних вимог службових (посадових) осіб органів ДФС;

– прийняття рішення про зміну основного місця обліку та переведення великих платників податків на облік у спеціалізовані органи ДФС та знімати їх з обліку і переводити до інших територіальних органів;

– застосування заходів фізичного впливу, спеціальних засобів та вогнепальної зброї та інші.

Функціональна підсистема – це сукупність функцій, виконуваних суб'єктами державного управління в процесі здійснення адміністративної діяльності. До неї належать основні функції державного управління: планування, мотивація, організація, контроль¹. Такі функції органів ДФС (контролюючих органів) визначені статтею 19-1 ПК України та включають: здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством; формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб; роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків; запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесенням законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення, реалізацію державної податкової політики

¹ Кирій С. Л. Адміністративна діяльність як структурно-функціональний компонент державного управління / С. Л. Кирій // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2009. – № 1 (1). – С. 82.

та політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та ряду інших функцій передбачених ПК України¹. Відповідно, можемо зробити висновок, що адміністративна діяльність органів ДФС має не тільки правозахисний, але й правозабезпечувальний характер.

Організаційна підсистема включає механізми організації та здійснення адміністративної діяльності². Як частині адміністративної діяльності, адмініструванню податків і платежів присвячено розділ 2 ПК України, яким врегульовано порядок: надання податкових консультацій (глава 3), оскарження рішень органів ДФС (глава 4); проведення та види перевірок (глава 8); обліку платників податків (глава 6); застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав (глава 10); способи здійснення податкового контролю та органи податкового контролю (глава 5); процедури погашення податкового боргу платників податків (глава 9); визначено види та порядок застосування відповідальності за порушення податкового законодавства (глава 11). Крім того, порядок притягнення до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства врегульовано Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП)³. Окремі види адміністративної діяльності також врегульовано Законами України: «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у

¹ Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17 /. – Стор. 556. – Ст. 112.

² Кирий С. Л. Адміністративна діяльність як структурно-функціональний компонент державного управління / С. Л. Кирий // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2009. – № 1 (1). – С. 78-88.

³ Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984 р. – № 51. – Ст. 1122.

сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»¹, «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»², указом Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки»³ та іншими нормативними актами.

Комунікаційна підсистема пов'язана зі способами збирання, аналізу, обробки інформації в процесі проведення адміністративної діяльності⁴. Так, Розділ 2 ПК України встановлює порядок подання податкової звітності та осіб, які відповідальні за таке подання (глава 2 розділу 2 ПК України), порядок інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби (глава 7, розділу 2 ПК України), що являє собою комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами ДФС покладених на них функцій та завдань (стаття 71 ПК України). В тому числі у ПК України дається визначення видів інформації, яка підлягає збору (стаття 72 ПК України), порядок її отримання та суб'єктів її надання (стаття 73 ПК України), обробки і використання (стаття 74 ПК України).

Кадрова підсистема пов'язана з підбором висококваліфікованих кадрів, роботою з особовим складом, зі ство-

¹ Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1995 р. – № 28. – Ст. 205.

² Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1995 р. – № 46. – Ст. 345.

³ Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки : Указ Президента України від 12 червня 1995 року № 436/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436/95>.

⁴ Кирій С. Л. Адміністративна діяльність як структурно-функціональний компонент державного управління / С. Л. Кирій // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2009. – № 1 (1). – С. 82.

ренням необхідних умов для здійснення адміністративної діяльності¹. Основи правового статусу працівників органів ДФС встановлено розділом 18¹ ПК України². Порядок прийняття на службу в органи ДФС, її проходження та припинення встановлено Законом України «Про державну службу»³.

Загалом усі компоненти адміністративної діяльності в процесі її здійснення взаємопов'язані та взаємообумовлені і у своїй сукупності утворюють цілісну динамічну систему⁴.

Сутність адміністративної діяльності органів ДФС впливає з історії становлення податкової служби і полягає у контрольній, реєстраційній та правоохоронній діяльності, спрямованій на реалізацію державної податкової політики, боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування заходами адміністративно-правового характеру. Ця діяльність має переважно виконавчо-розпорядчий характер і лише по окремих її напрямках законодавством передбачено застосування погоджувальних, роз'яснювальних, договірних процедур.

Таким чином можемо зробити висновок, що адміністративна діяльність органів ДФС здійснюється за такими напрямами:

1) В залежності від виду адміністративних правовідносин, в які вступає орган ДФС, або його посадова особа: публічне управління (утворення, реорганізація, ліквідація територіальних органів ДФС, видання правових актів управління нормативного характеру та інше); відносини адміністративних послуг (реєстрація платників податків, реєстраторів розрахункових операцій, видача ліцензій, патентів, довідок, надання податкових консультацій та інше); відносини відповідальності публічної адміністрації за неправомірні дії або бездіяльність (оскарження рішень дій чи

¹ Там само. – С. 82.

² Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17 /. – Стор. 556. – Ст. 112.

³ Про державну службу : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2012 р. – № 26. – Ст. 273.

⁴ Кирій С. Л. Вказана праця. – С.83.

бездіяльності органів ДФС в адміністративному чи судовому порядку; притягнення посадових осіб органів ДФС до дисциплінарної відповідальності); відносини відповідальності платників податків за порушення встановленого публічною адміністрацією порядку і правил (притягнення їх до адміністративної відповідальності, застосування заходів адміністративного примусу);

2) В залежності від виду здійснюваної процедури: неюрисдикційні (видання нормативних та індивідуальних актів управління, реєстрація, ліцензування, патентування, видача довідок, надання податкових консультацій, розгляд заяв і пропозицій громадян, прийняття на службу до органів ДФС, заохочення її працівників та інше) та юрисдикційні (розгляд скарг громадян, притягнення до адміністративної та дисциплінарної відповідальності, проведення перевірок, застосування процедур погашення податкового боргу та інших заходів адміністративного примусу).

Однак, найбільш загальним буде розгляд реалізації адміністративної діяльності органів ДФС за такими двома напрямками: зовнішньо-адміністративний (зовнішній) і внутрішньо-організаційний (внутрішній). Зовнішньо-адміністративний (зовнішній) напрямок діяльності органів ДФС пов'язаний із реалізацією ними державних функцій на підставі норм адміністративного права. Внутрішньо-організаційний (внутрішній) – із організацією функціонування системи органів ДФС.

Отже, проведений аналіз особливостей правового регулювання діяльності органів ДФС, а також здобутків вчених, які характеризували сутність адміністративної діяльності органів внутрішніх справ, довели доцільність формулювання поняття адміністративної діяльності органів ДФС за дотриманням податкового законодавства як підзаконної, державно-владної діяльності, що пов'язана із здійсненням контрольних, реєстраційних, правоохоронних дій, а також внутрішньо-організаційної діяльності, що урегульовані нормами адміністративного права і спрямовані на реалізацію державної податкової політики, прав громадян та їх захист, боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування, а також організацією функціонування органів ДФС. Ця дія-

льність має переважно виконавчо-розпорядчий характер і лише по окремих її напрямках законодавством передбачено застосування погоджувальних, роз'яснювальних, договірних процедур.

Адміністративна діяльність органів ДФС у податковій сфері складається із таких підсистем: інституційної, як сукупності фіскальних органів, що складається із двох рівнів: центрального – Державної фіскальної служби України, територіального – територіальні органи ДФС. У складі ДФС та її територіальних органах діють підрозділи податкової міліції; інституціональної, як сукупності формально визначених правил взаємодії як самої системи органів ДФС, так і її взаємодії з платниками податків; функціональної, яка являє собою сукупність функцій контролюючих органів, закріплених статтею 19-1 ПКУ; організаційної, яка передбачає організацію та здійснення як внутрішньо-, так і зовнішньоуправлінської адміністративної діяльності зазначених органів; комунікаційної, яка включає формально визначений порядок збору, отримання, обробки та використання податкової інформації; кадрової, яка встановлює порядок добору кадрів для органів ДФС, проходження та звільнення із публічної служби.

1.2. ПОНЯТТЯ ТА ЗМІСТ ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Для підготовки звіту у частині, що стосується поняття та змісту правоохоронної діяльності, використано матеріал дисертаційного дослідження С.Ф. Денисюка «Громадський контроль за правоохоронною діяльністю в Україні: адміністративно-правові засади» на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук (2010 р.)¹.

¹ Денисюк С.Ф. Громадський контроль за правоохоронною діяльністю в Україні: адміністративно-правові засади: дис. д.ю.н. 12.00.07/ Денисюк Станіслав Федорович/ Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. – Дніпропетровськ, 2010. – С. 113-132.

Сьогодні в Україні особливої ваги набуває питання визначення місця та ролі правоохоронних органів у системі органів державної влади стосовно побудови громадського контролю за правоохоронною діяльністю, який є складовою громадянського суспільства. Однак, не зважаючи на важливість вказаної проблеми, вона і сьогодні є відкритою, оскільки немає єдиного підходу щодо визначення теоретичного підґрунтя, сутності та нормативно-правового забезпечення діяльності правоохоронних органів.

Окремі питання зазначеної проблеми розглядалися провідними ученими В. Б. Авер'яновим, О. Ф. Андрійко, О. М. Бандуркою, В. Т. Білоусом, Ю. П. Битяком, В. М. Гарашуком, І. П. Голосніченко, С. Т. Гончаруком, В. М. Горшеневим, В. М. Марчуком, М. І. Мельником, О. Є. Лунковим та іншими. Однак, вироблення теоретико-методологічних засад функціонування системи правоохоронних органів потребує застосування системного підходу, який дозволив би врахувати всі потреби та реалії сьогодення щодо побудови громадянського суспільства.

Новітні умови життєдіяльності потребують і відповідного перегляду ролі, завдань і місця багатьох державних органів. Насамперед, це стосується системи правоохоронних органів як гаранта правопорядку і стабільності в суспільстві. Не можна будувати правову державу і громадянське суспільство при величезному послабленні правоохоронних органів, зростанні злочинності, втраті населенням почуття захищеності. Саме безпека громадян є першою і необхідною умовою розвитку громадянського суспільства і кожного окремого громадянина.

Роль правоохоронних органів у побудові громадянського суспільства в сучасних умовах тісно пов'язана з проблемами становлення громадянського суспільства в Україні. Як частина єдиного цілого державного організму, правоохоронні органи відчувають на собі вплив нового, демократичного соціального середовища з його здобутками і проблемами: співробітникам правоохоронних органів сьогодні доводиться працювати у нових, постійно змінюваних умовах, у майже невідомих раніше ситуаціях надзвичайного характеру – масових заворушень, громадянської непоко-

ри, вільного самовиявлення особистості, без достатнього рівня відповідальності тощо.

Більшість чинників, що безпосередньо чи опосередковано впливають на роль правоохоронних органів у цьому процесі залежить від вирішення економічних, соціально-політичних завдань. Особливо впливовими чинниками, які відіграють вирішальне значення, є: сумісна участь населення і правоохоронних органів у боротьбі з правопорушеннями, злочинністю, іншими формами порушення чинного законодавства, досягнення взаєморозуміння між правоохоронними органами і населенням, всебічний прояв правового нігілізму, відсутність чіткого нормативного визначення поняття правоохоронних органів, зміна форм і методів діяльності правоохоронних органів в умовах демократизації та становлення громадянського суспільства тощо.

На сьогоднішній день питання щодо розуміння понять «правоохоронні органи», «правоохоронні функції», «правоохоронна діяльність» є одними з найбільш дискусійних у теорії права. Термін «правоохоронні органи» порівняно недавно почав вживатися у правовій літературі для визначення органів, уповноважених державою здійснювати контроль і нагляд за додержанням законів, охорону правопорядку та боротися з правопорушеннями. Виникнення цього терміну має свою історію. Після перемоги Великої Жовтневої соціалістичної революції та встановлення Радянської влади, в умовах жорстокої класової боротьби, проведення нової економічної політики, підготовки країни до відбиття зовнішньої агресії, ці органи іменувались каральними. Пізніше на зміну цьому найменуванню прийшов термін «адміністративні органи», який іноді застосовується і тепер. Але застосування зазначеного терміну може бути здійснене не лише до тих державних органів, які здійснюють функцію охорони права, а й до тих, діяльність яких не пов'язана із зазначеною функцією, як, наприклад, місцева державна адміністрація чи виконавчий орган сільської, селищної, міської ради. Найповніше відображає зміст і характер діяльності прокуратури, органів внутрішніх справ та державної безпеки термін «правоохоронні органи».

Зміст поняття «правоохоронні органи» має важливе теоретичне і практичне значення. Адже йдеться про ті органи держави, на які безпосередньо покладається функція боротьби з правопорушеннями та охорони правопорядку в країні. Без апарату, здатного примушувати додержувати норм права – право є ніщо.

У чинній Конституції України поняття «правоохоронні органи» вживається в частині 3 статті 17, де спеціальне завдання щодо забезпечення державної безпеки і захисту державного кордону покладається на відповідні військові формування та правоохоронні органи держави, організація і порядок діяльності яких визначаються законом¹. Правоохоронні органи, зазначені у розділі I статті 2 Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» від 11 грудня 1998 року № 312-XIV, наводяться у такому переліку: «Правоохоронні органи – органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України, Національне антикорупційне бюро України, органи охорони державного кордону, органи ДФС, органи і установи виконання покарань, слідчі ізолятори, органи державного фінансового контролю, рибохорони, державної лісової охорони, інші органи, які здійснюють правозастосовні або правоохоронні функції»². Як бачимо, і в цьому Законі законодавець залишив за собою право коментувати та відносити інші органи до статусу «правоохоронних», не обмеживши їх чітким законодавчим визначенням. Водночас у відповідних статусних законах прямо названі правоохоронними лише кілька із структур: Служба безпеки України, Управління державної охорони України, Державна прикордонна служба України та Військова служба правопорядку у Збройних Силах України. В статті 1 Закону України «Про

¹ Коментар Конституції України / [ред. кол.: В. Ф. Опришко та ін.] – К. : Інститут законодавства Верховної Ради України, 1996. – 733 с.

² Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів : Закон України від 23.12.93 № 3781-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 11. – С. 50.

основи національної безпеки України» наведено наступне визначення: «правоохоронних органів – це органи державної влади, на які Конституцією і законами України покладено здійснення правоохоронних функцій»¹ ..

Згідно з абзацом другим частини 1 статті 2 Закону України «Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів», який на сьогодні визначає перелік правоохоронних органів, зазначено, що державному захисту підлягають також працівники Антимонопольного комітету України. Додамо, що поняття правоохоронних функцій, тлумачення якого могло б дати змогу визначити коло правоохоронних органів, у цьому Законі відсутнє.

У статтях 1 та 29 Закону України «Про Антимонопольний комітет України»² також вказано, що особисті і майнові права працівників Антимонопольного комітету України охороняються законом нарівні з працівниками правоохоронних органів.

До теперішнього часу проблемою залишається визначення **критерію**, за яким той або інший державний орган можна віднести до правоохоронного. Такий критерій був закріплений Законом України «Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними органами держави»³. Стаття 1 цього Закону визначає правоохоронні органи як «державні органи, які відповідно до законодавства здійснюють правозастосовні або правоохоронні функції».

Однак визначення правоохоронних органів за названим критерієм є очевидно недосконалим і не дозволяє чітко

¹ Про основи національної безпеки України : Закон України від 19.06.2003 № 964-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 39. – Ст. 351.

² Про Антимонопольний комітет України : Закон України від 26.11.1993 № 3659-ХІІ (зі змінами і доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 50. – Ст. 472.

³ Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними органами держави : Закон України від 19.06.2003 № 975-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 46. – Ст. 366.

встановити коло існуючих у країні правоохоронних органів, оскільки, по-перше, чинне законодавство не містить визначення понять «правоохоронні» і «правозастосовні» функції, по-друге, немає жодного державного (і недержавного) органу, який би у своїй діяльності не застосовував правові норми, тобто не виконував би правозастосовні функції.

Звернемося до поглядів науковців щодо зазначеної проблеми. С. Я. Ліхова пропонує віднести до правоохоронних органів ті, які, по-перше, у своїй діяльності виступають від імені держави, по-друге, наділені владними повноваженнями і, по-третє, діють в інтересах усього суспільства¹. Р. Тевлін вважає, що державні органи, які спеціально створені для забезпечення законності та правопорядку, боротьби з правопорушеннями і злочинністю і яким з цією метою надані повноваження застосовувати передбачені законом заходи державного примусу та перевиховання правопорушників, належать до правоохоронних².

М. І. Мельник наголошує на тому, що правоохоронний орган – це державний, як правило, озброєний орган, який виконує правоохоронні функції й у зв'язку з цим потребує специфічного матеріального та іншого забезпечення. З метою ефективного виконання своїх обов'язків працівники наділяються різноманітними специфічними правами, мають відповідні пільги, зовнішні ознаки приналежності до правоохоронних органів, користуються підвищеним правовим захистом³. Таке визначення правоохоронних органів можна побачити і в роботі І. В. Бондаренко⁴.

¹ Ліхова С. Про визначення поняття «правоохоронні органи» / С. Ліхова // Радянське право. – 1984. – № 11. – С. 74–76.

² Тевлін Р. Про поняття «правоохоронні органи» у вузькому та широкому розумінні / Р. Тевлін // Радянське право. – 1985. – № 7 – С. 52–54.

³ Мельник М. І. Правоохоронні органи та правоохоронна діяльність : [навч. посібн.] / М. І. Мельник, М. І. Хавронюк. – К. : Атіка, 2002. – С. 43–44.

⁴ Бондаренко І. Правоохоронна діяльність і правоохоронні органи: поняття та ознаки / І. Бондаренко // Право України. – 2003. – № 4. – С. 18–21.

О. М. Бандурка зазначає, що правоохоронні органи – це державні заклади й організації, які функціонують у суспільстві, головною метою діяльності яких є забезпечення законності, боротьба зі злочинністю та іншими правопорушеннями¹.

Деякі автори відносять до правоохоронних також органи адвокатури і нотаріату, а інші це заперечують, при цьому зазначаючи, що основним завданням органів адвокатури є надання юридичної допомоги громадянам і організаціям. Ніякими владними повноваженнями щодо боротьби з правопорушеннями їх не наділено. Органи державного нотаріату сприяють громадянам, підприємствам, установам, організаціям, громадським організаціям у здійсненні їх прав і захисті законних інтересів, засвідчуючи договори та інші угоди, оформляючи право спадкування, здійснюючи виконавчі приписи та інші нотаріальні дії.

Цікавою є думка Є. П. Григониса, стосовно визначення правоохоронних органів. Так, правоохоронні органи слід розглядати в широкому (теоретичному) та вузькому (законодавчому) значенні. У широкому значенні це – суд, прокуратура, поліція, а у вузькому – тільки поліція. Також він надає критерії, за якими той чи інший орган належить до правоохоронних. По-перше, це органи виконавчої влади; по-друге, всі вони виконують правоохоронну діяльність, яка спрямована на боротьбу з правопорушеннями у вигляді певних форм, які передбачені законодавством; по-третє, це озброєні органи, які мають певний порядок прийняття на службу та проходження служби. Адвокатура та нотаріат визначаються як недержавні правоохоронні органи².

В. С. Ковальський до правоохоронних органів відносить лише органи прокуратури, досудового слідства та дізнання, які безпосередньо діють у межах кримінального су-

¹ Судебные и правоохранительные органы Украины : [учебник для ВУЗов МВД Украины] / [подгот. А. М. Бандурка и др.]; под ред. А. М. Бандурки; МВД Украины, Ун-т внутр. дел. – Х. : Ун-т внутр. дел, 1999. – С. 21-23.

² Григонис Е. П. Правоохранительные органы : [учебник] / Е. П. Григонис . – СПб : Питер, 2002. – С. 16-18.

дочинства засобами, встановленими кримінально-процесуальним законодавством України, ведуть боротьбу з найтяжчими порушеннями законності – злочинами. Усі інші державні органи, які, охороняючи право, діють у межах адміністративної, дисциплінарної та цивільно-правової (майнової) відповідальності, тобто за межами кримінального судочинства, він відносить до правозахисних органів¹.

На думку Т. О. Пікуля до правоохоронних належать органи, які поряд з другорядними (допоміжними) виконують одну або кілька головних правоохоронних функцій, які є визначальними в їх діяльності (профілактичну, захисну, ресоціалізаційну, оперативно-розшукову, розслідування злочинів, судового розгляду справ, розгляду справ про адміністративні правопорушення, розгляду справ про фінансові та адміністративно-господарські правопорушення, виконання вироків, рішень, ухвал і постанов судів, постанов органів дізнання і досудового слідства та прокурорів). До правоохоронних органів у широкому розумінні, на думку автора, належать суд, прокуратура і правоохоронні органи по боротьбі зі злочинністю, у вузькому – тільки правоохоронні органи по боротьбі зі злочинністю (органи міліції, податкової міліції, Служби безпеки України, Управління державної охорони, Державної прикордонної служби, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України, державної митної служби, Державного департаменту України з питань виконання покарань)². Відомо також, що правоохоронні органи спеціально створюються для виконання правоохоронної діяльності та наділені відповідними повноваженнями. Вони є незалежними один від одного й утворюють єдину систему, системоутворюючим фактором якої є пріоритетне завдання, що полягає у забезпеченні законності та правопорядку.

¹ Суд, правоохоронні та правозахисні органи України: [навч. посібник]. / [за ред. Я. Кондратьєва]. – К., 2002. – 380 с.

² Пікуля Т. О. Правоохоронні органи в механізмі держави України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Т. О. Пікуля. – К. : Національна академія внутрішніх справ України, 2004. – С. 179.

Діяльність правоохоронних органів – стрижень усього режиму законності в державі. Розгляд поняття правоохоронних органів пов'язаний з питанням про правоохоронну діяльність.

Термін «правоохоронна діяльність» є порівняно молодим і був запроваджений в юридичний обіг в кінці 50-х – початку 60-х р.р. Частково цим можна пояснити той факт, що це поняття ще немає чіткого «закріплення», навколо чого йдуть активні суперечки, висловлюються різні думки, а разом з тим – і різні думки про те, які органи треба вважати правоохоронними.

В юридичній літературі можна виділити вузьке і широке розуміння правоохоронної діяльності.

У широкому розумінні правоохоронна діяльність – це діяльність усіх державних органів та недержавних організацій щодо забезпечення дотримання прав і свобод громадян, їх реалізації, забезпечення законності та правопорядку. У вузькому розумінні правоохоронна діяльність – це діяльність спеціально уповноважених державних органів з метою охорони прав і свобод громадян, правопорядку та забезпечення законності, що реалізується в установленій законом формі та в межах повноважень, наданих цим органам¹.

Ідея про необхідність виділення в державному механізмі самостійної групи органів, які здійснюють правоохоронну діяльність, у літературних джерелах останніх років знайшла досить чітке оформлення. При цьому під правоохоронною розуміється така державна діяльність, яка здійснюється з метою охорони права спеціально уповноважени-

¹ Бондаренко І. Правоохоронна діяльність і правоохоронні органи: поняття та ознаки / І. Бондаренко // Право України. – 2003. – № 4. – С. 18–21; Судебные и правоохранительные органы Украины : [учебник для ВУЗов МВД Украины] / [подгот. А. М. Бандурка и др.]; под ред. А. М. Бандурки; МВД Украины, Ун-т внутр. дел. – Х. : Ун-т внутр. дел, 1999. – С. 8-9; Чувилов А. А. Правоохранительные органы : [учеб. пособие] / Чувилов А. А., Чувилов А. А. – М. : Юриспруденция, 2000. – С.3-4.

ми органами шляхом вжиття юридичних заходів впливу¹. Зазначимо, що слово «охороняти» означає «оберігати, стерегти»². Можна було б вважати відповідні державні інститути правоохоронними на тій підставі, що вони здійснюють охоронну діяльність за допомогою правових засобів. Практика, однак, свідчить про те, що правоохоронні органи широко використовують у своїй діяльності не тільки правові, але й організаційні засоби. Аналіз правового стану державних органів, які не дуже точно називають правоохоронними, дозволяє зробити висновок, що своїм об'єднанням під таким найменуванням вони зобов'язані наявній у них можливості діяти методом примусу³. Тобто це – органи примусової підтримки правопорядку. Примус тут розуміється широко, як використання беззастережних односторонніх приписів, що містить у собі не тільки прямі (фізичні), але й опосередковані його форми, у тому числі різні перевірки, заборони, обмеження, стягнення тощо. Йдеться, по суті, про «право примусові» органи. У цьому зв'язку варто зазначити, що термін англосаксонської правової теорії і практики «law enforcement agency», який у вітчизняній юридичній літературі зазвичай перекладається як «правоохоронний» чи «правозастосовчий орган», в суворому розумінні означає «правопримусовий орган» (англійське «enforcement» – це тиск, примус; примусовий)⁴.

¹ Судебные и правоохранительные органы Украины : [учебник для ВУЗов МВД Украины] / [подгот. А. М. Бандурка и др.]; под ред. А. М. Бандурки; МВД Украины, Ун-т внутр. дел. – Х. : Ун-т внутр. дел, 1999. – С. 7.

² Ожегов С. И. Словарь русского языка / под ред. Н. Ю. Шведовой. – 14-е изд., стереотип. – М. : Рус. яз., 1983. – С. 429.

³ Скакун О. Ф. Теория государства и права: [учебник] / О. Ф. Скакун. – Х. : Консум; Ун-т внутр. дел. 2000. – С. 139.

⁴ Комзюк А. Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації: [монографія] / За заг. ред. проф. О. М. Бандурки. – Х. : Вид-во Нац. ун-т. внутр. справ, 2002. – С. 15.

Правоохоронну діяльність пов'язують з діяльністю спеціалізованих органів, єдиним або головним призначенням яких є правоохоронна функція. Так, наприклад, К. Ф. Гуценко дає наступне визначення правоохоронної діяльності: «це така державна діяльність, яка здійснюється з метою охорони права спеціально уповноваженими органами шляхом застосування юридичних заходів в строгій відповідності до закону і при неухильному дотриманні встановленого їм порядку»¹. На думку К. Ф. Гуценко, до напрямів правоохоронної діяльності слід було віднести: конституційний контроль, правосуддя, організаційне забезпечення діяльності судів, прокурорський нагляд, виявлення і розслідування злочинів, надання юридичної допомоги і захист у кримінальних справах².

Таким чином, правоохоронна діяльність в широкому її розумінні припускає не тільки цілеспрямовані дії компетентних державних органів щодо захисту порушених прав, профілактики правопорушень, але і діяльність недержавних організацій, а також самих громадян з метою протидії протиправним посяганням і відновленню порушеного права.

У цьому ж ключі висловлюється Ю. Е. Аврутін, який вважає, що правоохоронна діяльність може розглядатися як специфічна форма активності, яка реалізується у сфері забезпечення правопорядку і законності за допомогою спеціальних інститутів, форм і методів її здійснення³.

А. М. Куліш, аналізуючи юридичну літературу, визначає головні характерні ознаки правоохоронної діяльності у її вузькому розумінні, до яких відносить:

— владний характер цієї діяльності, що має полягати у захисті певних суспільних відносин компетентними орга-

¹ Гуценко К. Ф. Правоохранительные органы. [учебник для юридических вузов и факультетов] / К. Ф. Гуценко, М. А. Ковалев; под ред. К. Ф. Гуценко. – М. : Зерцало-М, 2001. – С. 8.

² Там само. – С. 21.

³ Аврутин Ю. Е. Эффективность правоохранительной деятельности (опыт системного исследования) / Ю. Е. Аврутин. – СПб., 1998. – С. 17.

нами. Саме необхідність владного забезпечення вказаних відносин у процесі правового регулювання зумовлює застосування права. Організація та діяльність установ, які здійснюють правоохоронну діяльність, детально регламентується у законодавчому порядку, вони комплектуються відповідним чином підготовленими спеціалістами, у першу чергу – юристами. Це – певний різновид суспільної і державної діяльності, яка здійснюється від імені та за дорученням держави відповідними (уповноваженими) посадовими особами, їх приписи є обов'язковими для адресатів;

– підзаконність діяльності, що передбачає здійснення повноважень у чітко регламентованих законом процесуальних (процедурних) межах і формах, які навіть у певних випадках утворюють самостійні процесуальні галузі права (наприклад, кримінально-процесуальне)¹. Як правило, процес застосування правових норм у правоохоронній діяльності складається з низки чітко визначених і детально регламентованих стадій, по завершенню яких видається певний правозастосовчий акт, де фіксуються індивідуально-конкретні правові приписи. Це обумовлено тим, що у реальності правоохоронну діяльність в окремих напрямках здійснюють декілька правоохоронних органів. Наприклад, у кримінально-правовій юрисдикції реалізують свої повноваження державні органи дізнання, досудового слідства, прокуратура, суд, пенітенціарні установи, а також недержавні інституції – адвокатські об'єднання або особи, котрі мають свідоцтво про право на заняття адвокатською діяльністю;

– правозастосовчий характер рішень, що ухвалюються, відмінність яких полягає не у встановленні нових норм права, а лише у застосуванні відповідних чинних норм, характерних своїм правоохоронним спрямуванням. Дії та їх результати (індивідуально-конкретні правові приписи) суб'єктів правоохоронної діяльності спрямовані не на себе,

¹ Куліш А. М. Організаційно-правові засади діяльності правоохоронної системи України : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Куліш Анатолій Миколайович. – Х., 2008. – 422 с.

а на інші суб'єкти, створюючи, змінюючи, підтверджуючи або припиняючи права й обов'язки останніх;

— використання примусу як запобіжного заходу з метою припинення протиправної діяльності та спроб уникнути відповідальності чи перешкодити провадженню встановленої законом процедури розслідування (розгляду справи). Саме необхідність використання державного примусу головним чином і обґрунтовує потребу в спеціальній (правоохоронній) діяльності із застосування права. Окрім цього, використання державного примусу обумовлює необхідність наявності спеціального суб'єкта — компетентного органу, покликаного перевіряти законність, обґрунтованість та доцільність застосування державно-примусових заходів, а у необхідних випадках у передбачених законом межах конкретизувати їх та визначати порядок використання, здійснювати індивідуально-правове регулювання¹.

Таким чином, можна зазначити, що правоохоронна діяльність є складовою частиною державного управління, метою якої є забезпечення стійкого, цілісного функціонування і розвитку соціального суспільства як єдиного цілого. Будучи особливим державно-правовим видом соціального управління, правоохоронна діяльність водночас є особливим, специфічним видом соціальної діяльності.

Сутність правоохоронної діяльності полягає в тому, що:

— це специфічний вид людської діяльності, здійснюваний з метою життєзабезпечення соціуму за допомогою спеціальних механізмів (правових, моральних, психологічних, організаційних);

— це специфічний вид людської діяльності, що є результатом природно-історичного професійного розподілу праці, пов'язаний з формуванням тієї сфери життєдіяльності суспільства, що пов'язана із охороною прав і свобод громадян, правопорядком та забезпеченням законності;

— це специфічний вид людської діяльності, що реалізується в установленій законом формі та в межах повно-

¹ Куліш А. М. Організаційно-правові засади діяльності правоохоронної системи України : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Куліш Анатолій Миколайович. – Х., 2008. – С. 24.

важень, наданих державним органам як спеціально для цього створеним, так і тим, правоохоронні повноваження яких надані для забезпечення виконання інших функцій.

На погляд автора, широке трактування правоохоронної діяльності більшою мірою відображає існуючий порядок реалізації охоронної функції права і правоохоронної функції держави.

У зв'язку з невизначеністю розуміння правоохоронної діяльності дискусійним залишається і поняття «правоохоронні органи». Це пов'язано з тим, що, з одного боку, останнє поняття об'єктивно існує й активно використовується, причому не тільки в юридичній практиці, але і поза нею, а з іншого боку – понині є невизначеність стосовно складу правоохоронних органів.

Розглядаючи поняття «правоохоронна діяльність» більш широко, можна зробити висновок, що практично всі органи держави виконують цю функцію. Апарат держави має певну структуру, й, отже, правові акти вищих органів є обов'язковими для нижчих. Вищі органи держави контролюють виконання правових актів (нормативних і індивідуальних) нижчими. Крім того, будь-який орган держави вирішує, що перебуває в його віданні шляхом видання, змін актів, адміністративних договорів, підписання цивільно-правових договорів (від імені підприємства) й, отже, контролює цю діяльність і діяльність підлеглих посадових осіб. Коли порушуються ці норми, відповідний державний орган вживає заходів державного примусу – юридичну відповідальність.

Виходячи з цього, необхідно розмежовувати поняття «суб'єкт правоохоронної діяльності» і «правоохоронні органи». Ці терміни співвідносяться як загальне та частка цілого. Останній з наведених термінів застосовується виключно до суб'єктів, що наділені державно-владними повноваженнями, та мають статус державного органу (зрештою це відображено і в самій термінології). Більш того, правоохоронними слід називати ті державні органи, для яких ця специфічна (правоохоронна) діяльність є основою.

Таким чином, суб'єктами правоохоронної діяльності є:

— правоохоронні (державні) органи, для яких правоохоронна діяльність є основною, саме для здійснення цієї діяльності вони були створенні і функціонують;

— державні органи, для яких правоохоронна діяльність є неосновною.

При цьому ті інститути, які здійснюють правоохоронну діяльність не постійно, для яких правоохоронна функція є не основною, можуть бути віднесені до «непостійних суб'єктів правоохоронної системи». Такими (тобто суб'єктами цієї системи) вони стають лише тоді, коли виникли обставини, здійснити правову охорону тих чи інших правовідносин.

Що ж стосується правоохоронних органів, то вони, поза сумнівом, є основою правоохоронної системи, і можна констатувати що це – спеціально уповноважені органи держави, основною функцією яких є охорона законності і правопорядку, захист прав і свобод людини, боротьба зі злочинністю.

Правоохоронні органи здійснюють професійну правоохоронну діяльність, у цьому полягає відмінність від усіх інших суб'єктів правоохоронної системи. А. І. Числов зазначає, що професійна правоохоронна діяльність є складовою частиною системи управління державою і суспільством, і визначає її таким чином: це «специфічна форма поведінки, в рамках якої, встановлюються межі допустимої поведінки суб'єктів правовідносин і реалізуються заходи державної дії негативного характеру стосовно осіб, що порушили правові приписи»¹.

На думку автора, під правоохоронними органами слід розуміти систему органів, які уповноважені державою здійснювати нагляд і контроль за точним і неухильним додержанням законів усіма громадянами, службовими особами, підприємствами, установами та організаціями, забезпечувати правопорядок, застосовувати засоби державного

¹ Числов А. И. Профессиональная правоохранительная деятельность (Теоретико-правовое исследование) : дис. доктора юрид. наук : 12.00.01 / Числов Александр Иванович. – СПб., 2000. – С. 4.

примусу до його порушників. До цієї системи повинні входити як державні органи, так і громадські організації. Для перших згадані функції становлять основний зміст їх діяльності, для других вони є лише однією із складових здійснюваних ними виховних заходів.

Таке визначення правоохоронних органів дозволяє чітко встановити їх коло. Це – органи, які, по-перше, у своїй діяльності виступають від імені держави, по-друге, наділені владними повноваженнями і, по-третє, діють в інтересах усього суспільства.

При всій багатогранності визначень правоохоронної діяльності центральними категоріями, які відображають її суть, виступають такі категорії: об'єкт охорони і предмет правоохоронної діяльності. *Об'єктом охорони виступають суспільні відносини, які регулюються правом і яким потенційно може бути нанесена або завдається шкода. Безпосередньо предметом правоохоронної діяльності є забезпечення реалізації прав і свобод людини і громадянина.*

Зупинимося на напрямках правоохоронної діяльності держави, які базуються на багатогранності цієї діяльності та виявляються у її основних функціях, які, у свою чергу, визначають, відповідно, функціональний розподіл та наявність певних підвидів у системі правоохоронних органів. Зокрема, до провідних напрямів (функцій) вказаної діяльності вчені відносять: прокурорський нагляд, досудове розслідування кримінальних справ, захист у кримінальних та цивільних справах і надання іншої юридичної допомоги; охорону громадського порядку і безпеки громадян, боротьбу із злочинністю, а також правосуддя, і відповідно до провідних напрямів – правоохоронні органи, що їх здійснюють, а саме: суди, прокуратура, органи, які виявляють та розслідують правопорушення, органи й установи юстиції, адвокатури та деякі інші, що виконують правоохоронні функції¹, або конституційний контроль, правосуддя, організа-

¹ Організація судових та правоохоронних органів : [навч. посібн.] / [Марочкін І. Є., Сибільова Н. В. та ін.]. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 1996. – 138 с.

ційне забезпечення діяльності судів, прокурорський нагляд, виявлення і розслідування злочинів, надання юридичної допомоги; і, відповідно, такі правоохоронні органи, як суди, прокуратура, деякі з тих органів, що покликані виявляти і розслідувати злочини, органи юстиції¹. Кожний напрямок правоохоронної діяльності має власну внутрішню структуру, структуру організаційних та субординаційних зв'язків. На думку В. С. Ковальського, напрямками правоохоронної діяльності є:

- а) діяльність державних органів щодо забезпечення правосуддя;
- б) діяльність органів прокуратури;
- в) діяльність органів попереднього слідства;
- г) діяльність з охорони конституційного та громадського порядку;
- д) діяльність з попередження порушень права та відновлення прав громадян та правомірних інтересів юридичних осіб².

М. І. Мельник та М. І. Хавронюк виділяють наступні напрямки правоохоронної діяльності: *головні*, тобто ті, що безпосередньо пов'язані з боротьбою зі злочинністю та правопорушеннями тягнуть за собою юридичну відповідальність у сфері публічного права. До них відносять: профілактичну (профілактика правопорушень, які тягнуть за собою юридичну відповідальність у сфері публічного права), захисну (захист життя, здоров'я, прав, свобод та законних інтересів фізичних осіб), охоронну (охорона громадського порядку, громадської безпеки і власності), ресоціалізаційну (ця функція є найбільш характерною для органів і служб у справах неповнолітніх, служб, що здійснюють адміністративний нагляд за особами, звільненими з місць по-

¹ Азаров В. Я. Борьба с организованной преступностью: российский опыт законотворчества и прогнозы / В. Я. Азаров // Полиция в XXI веке: прогнозы, модели, деятельность. – Омск, 2000. – С. 35–42.

² Ковальський В. С. Соціальна цінність правоохоронної діяльності / В. С. Ковальський // Вісник Запорізького державного університету. – 2003. – №1. – С. 2.

збавлення волі), оперативно-розшукову, розслідування злочинів, судового розгляду справ (проте, як було зазначено раніше, ця функція притаманна виключно судам і ніяким іншим правоохоронним органам, тому суди ми віднесли до особливої категорії державних правоохоронних органів), розгляду справ про адміністративні правопорушення, розгляду справ про фінансові та адміністративно-господарські правопорушення (інакше кажучи, розгляд справ про адміністративні правопорушення, вчинені юридичними особами або громадянами-підприємцями), виконання вироків, рішень, ухвал і постанов судів, постанов органів дізнання і досудового слідства та прокурорів. *Другорядні та допоміжні функції*: контрольна (наглядова), дозвільна (надання дозволів на здійснення певної діяльності, у тому числі підприємницької, або вчинення певних дій), аналітично-методична, інформаційна (інформування інших державних органів, у тому числі правоохоронних), нормотворча (з правом видання актів міжвідомчого характеру), координаційна¹. На сьогодні така класифікація функцій правоохоронних органів сприймається більшістю науковців, які займаються цією проблематикою, автор також в цілому погоджується. Але слід зазначити, що виділення основної функції, а саме боротьба зі злочинністю, на нашу думку є не правильним. Аналізуючи нормативно-правові акти, які закріплюють завдання та функції правоохоронних органів, у першу чергу йдеться про захист життя, здоров'я, прав і свобод громадян, інтересів держави, суспільства від протиправних посягань. А. М. Куліш зазначає, що додержання прав і свобод громадян, законності та правопорядку складають триєдину мету діяльності правоохоронної системи².

¹ Мельник М. І Правоохоронні органи та правоохоронна діяльність : [навч. посібн.] / М. І. Мельник, М. І. Хавралюк. – К. : Атіка, 2002. – С. 28-29.

² Куліш А. М. Організаційно-правові засади діяльності правоохоронної системи України : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Куліш Анатолій Миколайович. – Х., 2008. – С.17.

Сукупність функцій зумовлює специфіку форм та методів роботи правоохоронних органів, правовий стан їх працівників у здійсненні поставлених перед ними завдань. Аналіз вищезазначених положень дає змогу виділити головні напрямки правоохоронної діяльності:

- правоохоронна діяльність, пов'язана з організацією охорони громадського порядку і забезпечення громадської безпеки;
- правоохоронна діяльність, пов'язана з організацією боротьби зі злочинністю;
- правоохоронна діяльність, пов'язана з організацією кримінально-виконавчої діяльності.

Правоохоронна діяльність спрямована на запобігання виникненню умов і причин можливих та вчинених суспільно небезпечних явищ, припинення їх розвитку та ліквідацію наслідків. Різним видам правоохоронної діяльності властива одна спеціальна ознака. Вона полягає в тому, що охорона прав фізичної чи юридичної особи здійснюється шляхом застосування публічно встановлених процедур. Як охоронний інструмент держави, правоохоронна діяльність впливає на поведінку суб'єктів правовідносин за допомогою використання дозволів, приписів, заборон, контролю за їх додержанням та реалізації юридичної відповідальності.

У сфері адміністративно-правового регулювання правоохоронна діяльність пов'язана з організацією охорони громадського порядку і забезпеченням громадської безпеки, профілактикою правопорушень, забезпеченням безпеки дорожнього руху, охороною об'єктів власності за договорами, забезпеченням громадського порядку в умовах проведення масових заходів і діяльністю по контролю за міграційними потоками тощо.

1.3. ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОЇ (АДМІНІСТРАТИВНОЇ) ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ БОРЬБИ З КОРУПЦІЄЮ

Корупція як соціальне явище виникло достатньо давно, зокрема, з виникненням у людському житті владних та грошових взаємовідносин. На думку Г. Р. Ахметової, вини-

кнення та існування корупції стає можливим з часу виокремлення функцій управління в суспільній або господарській діяльності. Саме тоді в державного чиновника з'явилися можливості розпоряджатися різноманітними ресурсами, унаслідок чого він став приймати рішення не в інтересах суспільства, а керувався особистими, корисливими потребами¹. Відповідно, держава фактично на всіх етапах свого існування вважала корупційні процеси негативними та шкідливими для себе і суспільства, тому вже здавна почала формувати органи, спрямовані на боротьбу з явищем корупції.

Історично процес становлення суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями, пов'язаний із формуванням перших класових суспільств і державних утворень у прадавніх центрах людської цивілізації: Єгипті, Вавилоні (Месопотамії), Індії, Китаї (III-II тис. до н.е., що підтверджено в знайдених археологами й істориками релігійних і літературних джерелах).

Проте ставлення до виявів корупції у різних народів було різним. Наприклад, про факти корупції у системі державної служби є згадки в архівах Стародавнього Вавилону епохи шумерів та семітів II пол. XXIV ст. до н.е. Зокрема, цар Лагаша реформував державне управління з метою припинення зловживань чиновників і суддів, обмеження здирства². З іншої сторони, у Стародавній Індії до хабарів ставилися поблажливо.

З огляду на те, що державну владу необхідно було підтримувати та захищати, а функції правоохоронних органів тоді виконувала армія, у якої було значно більше прав, ніж нині, можна стверджувати, що корупція в органах влади виникла одночасно з виникненням корупції загалом. У

¹ Ахметова Г. Р. Коррупция в нефтедобывающих странах [Текст]: [учеб. пособ.] / Г. Р. Ахметова. – Алматы : Кульжахан, 2002. – С. 14.

² Основы противодействия коррупции (системы общегосударственной этики поведения) [Текст] / [науч. ред.: А. В. Вакурин, Л. М. Колодкин, С. В. Максимов, Е. И. Темнова]. – М. : Спарк, 2000. – С. 14.

Древній Греції корупція вона носила побутовий характер і визначалась як псування питної води та їжі. З часом корупцією називали такі дії, які караються в судовому порядку, тобто «псування нравів», «розпущення молоді», «розладнання порядку в полісі».

На теренах України поява корупції та органів, які мали боротися з нею, пов'язана з традицією «годування» чиновників через справи. Перші згадки про корупцію містяться в літописах і датовані XII-XIII ст. Корупційні дії називали «лихоїмством», яке представляло для держави серйозну небезпеку. З ним намагалися боротися практично всі правителі держави і як видно із нормативних актів, корупцією вважалась нечесність та продажність чиновників.

Так, у «Височайшому маніфесті» від 18 липня 1762 року Катерина II вказувала: «Ми вже від давнього часу чули досить, а за нині і ділом самим побачили, до якої міри в державі нашому лихоїмство зросло так, що навряд чи є саме мале місце, в якому б Божественна дія суду, без зараження цієї виразки відправлялася». В Указі від 17 лютого 1763 року імператриця наголошувала «Ми бачили, що багато наших вірнопідданих, особливо у віддалених від нашої резиденції місцях, не тільки не отримують в справах своїх швидкого і справедливого по законам рішення, але ще від насильства і здріства або краще сказати від самих грабєжів зовсім в кінцеве розорення і жебрацтво приходять»¹.

У XIX ст. норми щодо боротьби з корупцією було закладено в «Зводі законів Російської імперії» 1832 року та Положенні «Про покарання кримінальні та виправні» 1845 року. У період зміни соціально-економічної формації у 1870-90-х роках, коли дуже швидко завойовував позиції капіталізм, корупційні явища були повсякденним явищем. Наприклад, 30 березня 1867 року Росія за 7 млн. 200 тис. доларів продала США Аляску (2 цента за акр.). В акті про-

¹ Кувалдин В. П. Борьба с коррупцией в дореволюционной России [Текст] / В. П. Кувалдин // Коррупция в России: состояние и проблемы: Материалы науч.-практ. конф. (26-27 марта 1996 г.). – М. : НИИРИО Моск. ин-та МВД России, 1996. – Вып. 2. – С. 97.

дажу є підпис російського посла у США барона Едуарда Стегля і державного секретаря США Вільяма Сьюарда. Вже до 1913 року американці одного золотого добули на Алясці на 200 млн. доларів, а також на 100 млн. доларів хутра і риби. Цей продаж відбувся, як потім стало відомо, тому, що в ньому мав інтерес брат царя – великий князь Костянтин Миколайович, який отримав у «подарок» картину Рембрандта ціною 100 тис. франків¹.

У радянський період історії про необхідність розроблення та реалізації правових засобів запобігання й протидії корупції та формування спеціальних органів, що здійснювали б боротьбу з корупційними правопорушеннями, майже не йшлося, незважаючи на те, що радянській владі довелося розв'язувати серйозні проблеми корупції в системі державної служби та державного апарату². Таким чином, як зазначає В. Д. Гвоздецький, «...З розпадом Радянського Союзу в новоутворених незалежних державах корупція не зникла й не могла зникнути, з огляду на об'єктивні причини»³.

З кінця 1991 року починається сучасний етап розвитку й дослідження правових засобів запобігання та протидії корупції в Україні та формування системи органів (суб'єктів), що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями. Це зумовлено початком нової епохи в

¹ Бережний А. М. З історії виникнення і розвитку корупційних правопорушень [Текст] / А. М. Бережний // Юридична наука. – 2012. – № 5. – С. 124.

² Баранов-Мохорт С. М. Генеза дослідження адміністративно-правових засобів запобігання та протидії корупції в системі державної служби [Електронний ресурс] / С. М. Баранов-Мохорт // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2012. – № 2. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvknvvs/2012_2/baranov.htm.

³ Гвоздецький В. Д. Корупція в незалежній Україні: заходи запобігання та протидії [Електронний ресурс] / В. Д. Гвоздецький // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2012. – № 2. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvknvvs/2012_2/gvozhd.htm.

житті кожної держави, що входила до складу СРСР. З появою нових правовідносин, становленням нового правового життя і формування сучасного законодавства було важливим кроком для залучення Української держави у європейський простір.

Офіційним початком становлення системи суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями в Україні, можна вважати Розпорядження Президента України від 28 вересня 1992 року «Про додаткові заходи щодо посилення боротьби із злочинністю та зміцнення правопорядку в Україні»¹. У цьому документі органам та посадовим особам виконавчої влади всіх рівнів було дано розпорядження розглянути матеріали про фінансові порушення, зловживання в сфері економіки, які виникли у зв'язку із приватизацією, зміною форм власності, ліцензуванням, відреагувати на кожне порушення у відповідності із законом, та усунути недоліки по боротьбі із корупцією.

Першим Законом, у якому були встановлені певні заходи боротьби з корупцією, у відповідній мірі, слід вважати Закон України «Про державну службу» від 16 грудня 1993 року № 3723-XII². Цим Законом були визначені принципи, обов'язки, етика поведінки державних службовців, обмеження, пов'язані з проходженням державної служби. Разом з тим, конкретної системи суб'єктів, що здійснювали б боротьбу з корупційними правопорушеннями, а також відповідальності за корупційні діяння, встановлено не було, лише у ст. 38 зазначено, що особи, винні у порушенні законодавства про державну службу, несуть цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з діючим

¹ Про додаткові заходи щодо посилення боротьби із злочинністю та зміцнення правопорядку в Україні: Розпорядження Президента України від 28 вересня 1992 року № 150/92-рп [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/150/92-%D1%80%D0%BF>.

² Про державну службу [Текст]: Закон України від 16 грудня 1993 року № 3723-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 52. – Ст. 490.

законодавством. На сьогодні прийнятий новий Закон України «Про державну службу» від 17 листопада 2011 року № 4050-VI¹, проте він набере чинності з 1 січня 2016 року.

5 жовтня 1995 року був уперше прийнятий спеціальний антикорупційний Закон – «Про боротьбу з корупцією» № 356/95-ВР². Цей Закон визначив правові та організаційні засади запобігання корупції, виявлення та припинення її проявів, поновлення законних прав та інтересів фізичних і юридичних осіб, усунення наслідків корупційних діянь. Боротьба з корупцією почала здійснюватися на основі правової регламентації діяльності державних органів, служб і осіб, уповноважених на виконання функцій держави, забезпечення гарантій прав та інтересів фізичних і юридичних осіб.

Як зазначали коментатори Закону України «Про боротьбу з корупцією», зокрема, М. І. Мельник, А. І. Редька та М. І. Хавронюк, з юридичної точки зору цей Закон був унікальним. Ця унікальність виявлялась, зокрема, у тому, що за деякі корупційні правопорушення санкції цього Закону можуть одночасно передбачати кілька видів відповідальності. Наприклад, ст. 7 Закону України «Про боротьбу з корупцією» за вчинення корупційних діянь, зазначених у ст. 1 цього Закону, передбачає адміністративну (штраф), дисциплінарну (звільнення з посади) і конституційну (припинення депутатських повноважень) відповідальність. Це було обумовлено концепцією даного Закону і не притаманне жодному іншому вітчизняному закону³.

¹ Про державну службу [Текст]: Закон України від 17 листопада 2011 року № 4050-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 4. – Ст. 115.

² Про боротьбу з корупцією [Текст]: Закон України від 5 жовтня 1995 року № 356/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 34. – Ст. 266. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 11 червня 2009 року № 1506-VI).

³ Мельник М. І. Науково-практичний коментар Закону України «Про боротьбу з корупцією» [Текст] / М. І. Мельник, А. І. Редька, М. І. Хавронюк; за ред. М. І. Мельника. – К.: Атіка, 2004. – С. 5.

У ст. 4 Закону України «Про боротьбу з корупцією» вперше законодавчо було сформовано систему органів, які ведуть боротьбу з корупцією. Зокрема, спочатку було вказано, що боротьбу з корупцією ведуть: 1) відповідні підрозділи: а) Міністерства внутрішніх справ України; б) Служби безпеки України; в) органів прокуратури України; 2) інші органи та підрозділи, що створюються для боротьби з корупцією згідно з чинним законодавством.

Пізніше систему органів, які ведуть боротьбу з корупцією, було розширено. Так, Законом України «Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції» від 5 лютого 1998 року № 85/98-ВР¹ до суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями, було додано підрозділи податкової міліції, а Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 15 травня 2003 року № 743-IV² – підрозділи Військової служби правопорядку у Збройних Силах України.

Вжиття терміна «відповідні підрозділи» у Законі України «Про боротьбу з корупцією» означало, що таку боротьбу могли здійснювати не всі підрозділи зазначених вище органів, а лише ті, до компетенції яких віднесено вжиття передбачених законом заходів щодо запобігання, виявлення, припинення, а також процесуальне фіксування ознак корупційних проявів тощо. При цьому вказаний Закон не визначив, про які саме підрозділи вказаних органів йшлося. Таким чином, при визначенні таких підрозділів слід було виходити з положень інших законів, які регламентують діяльність того чи іншою органу або окремого його

¹ Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції [Текст]: Закон України від 5 лютого 1998 року № 85/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 26. – Ст. 149.

² Про внесення змін до деяких законодавчих актів України [Текст]: Закон України від 15 травня 2003 року № 743-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 29. – Ст. 233.

підрозділу, а також положень відомчих актів зазначених органів, якими боротьбу з корупцією віднесено до компетенції певних підрозділів.

Дійсно, детальніше правовий статус вказаних органів та їх підрозділів, які ведуть боротьбу з корупцією, їх завдання та повноваження, розкривалися, крім Закону України «Про боротьбу з корупцією», також у спеціальних законах, зокрема: органів внутрішніх справ України – у Законі України «Про міліцію» від 20 грудня 1990 року № 565-XII¹, Служби безпеки України – у Законі України «Про Службу безпеки України» від 25 березня 1992 року № 2229-XII², органів прокуратури України – у Законі України «Про прокуратуру» від 14 жовтня 2014 року № 1697-VII³, податкової міліції – у Законі України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 року № 509-XII (в редакції Закону України від 24 грудня 1993 року № 3813-XII)⁴ до втрати ним чинності, пізніше – у Податковому кодексі України від 2 грудня 2010 року⁵, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України – у Законі

¹ Про міліцію [Текст]: Закон України від 20 грудня 1990 року № 565-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 4. – Ст. 20.

² Про Службу безпеки України [Текст]: Закон України від 25 березня 1992 року № 2229-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 27. – Ст. 382.

³ Про прокуратуру [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1697-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 87. – Ст. 2471.

⁴ Про державну податкову службу в Україні [Текст]: Закон України від 4 грудня 1990 року № 509-XII (в редакції Закону України від 24 грудня 1993 року № 3813-XII) // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 15. – Ст. 84. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 5 липня 2012 року № 5083-VI).

⁵ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16. – Ст. 112.

України «Про Військову службу правопорядку у Збройних Силах України» від 7 березня 2002 року № 3099-III¹.

Вирішення питання про те, які саме підрозділи того чи іншого відомства є «відповідними» (тобто такими, що мають право вести боротьбу з корупцією), для застосування Закону України «Про боротьбу з корупцією» було принципово важливим. Ця важливість у контексті розглядуваного Закону обумовлювалась не стільки загальними повноваженнями конкретного підрозділу у сфері боротьби з корупцією (хоча і це, безумовно, було важливим), скільки конкретним правом – правом складати протоколи про корупційні діяння та інші правопорушення, пов'язані з корупцією².

Відповідно до ст. 12 Закону України «Про боротьбу з корупцією» посадові особи державних органів першої категорії відповідних підрозділів МВС, податкової міліції, СБУ та прокуратури (прокурори), крім всього іншого, були наділені правом складати протоколи про вчинення корупційних діянь та інших правопорушень, пов'язаних з корупцією, відповідальність за які встановлювалась вказаним Законом. Такого права не мали посадові особи жодного іншого державного органу (за винятком слідчих, яким ст. 12 Закону України «Про боротьбу з корупцією» також надано право у певному випадку складати протоколи про вчинення корупційних правопорушень у разі, коли факт такого правопорушення встановлено досудовим слідством). Тобто, нормативно-правове визначення змісту поняття «відповідні підрозділи» було фактично визначенням повноважних посадових осіб, які мали право складати протоколи про корупційні правопорушення.

¹ Про Військову службу правопорядку у Збройних Силах України [Текст]: Закон України від 7 березня 2002 року № 3099-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 32. – Ст. 225.

² Мельник М. І. Науково-практичний коментар Закону України «Про боротьбу з корупцією» [Текст] / М. І. Мельник, А. І. Редька, М. І. Хавронюк; за ред. М. І. Мельника. – К.: Атіка, 2004. – С. 66-67.

Виходячи з тогочасного законодавства, у МВС України боротьбу з корупцією мали вести кілька різних підрозділів. По-перше, Закон України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» від 30 червня 1993 року № 3341-ХІІ¹ давав підстави віднести до таких підрозділів спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю МВС України (УБОЗи). По-друге, відповідно до Положення про Державну службу боротьби з економічною злочинністю, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 5 липня 1993 року № 510² (на сьогодні втратила чинність), на цю службу (ДСБЕЗ) поклався обов'язок виявляти факти хабарництва, корупції та інших посадових зловживань і вживати заходів до запобігання їм. З цього можна було зробити висновок, що боротьбу з корупцією, у т.ч. шляхом складання протоколів про корупційні правопорушення, мають здійснювати також підрозділи ДСБЕЗ. Водночас, як свідчила практика застосування Закону «Про боротьбу з корупцією», працівники ДСБЕЗ майже не складали протоколи про вчинення корупційних правопорушень, а матеріали про виявлені ними факти таких правопорушень передавали для складання протоколів до підрозділів УБОЗ³.

¹ Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю [Текст]: Закон України від 30 червня 1993 року № 3341-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 35. – Ст. 358.

² Про утворення Державної служби боротьби з економічною злочинністю [Текст]: Постанова Кабінету Міністрів України від 5 липня 1993 року № 510 // ЗП України. – 1994. – № 2. – Ст. 30. (Постанова втратила чинність на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 13 червня 2012 року № 533).

³ Бойко І. В. Критерії оцінки діяльності оперуповноважених ДСБЕЗ органів внутрішніх справ МВС України за системою вагомих показників [Текст] / І. В. Бойко // Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ. – 2002. – № 1. – С. 392-424; Антонов Р. К. Організація й тактика діяльності підрозділів ДСБЕЗ щодо попередження злочинів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів

До відповідних підрозділів Служби безпеки України, які вели боротьбу з корупцією на час дії Закону України «Про боротьбу з корупцією», згідно із Законом «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» (ст. 10) належали управління по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю Центрального управління СБУ та відділи по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю органів СБУ в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі. Проте, як зазначають коментатори Закону України «Про боротьбу з корупцією», «...Чи покладено обов'язки по боротьбі з корупцією, у т.ч. в частині складання протоколів про вчинення корупційних правопорушень, на інші підрозділи СБУ, в результаті аналізу чинного законодавства встановити не вдалося»¹.

Подібна невизначеність існувала і у нормативно-правовому регулюванні повноважень інших підрозділів зазначених органів, які вели боротьбу з корупцією.

Що ж до повноважень «інших органів та підрозділів, що створюються для боротьби з корупцією згідно з чинним законодавством» (абз. 7 ст. 4 Закону України «Про боротьбу з корупцією»), то до них відносились, зокрема, такі органи як Координаційний комітет по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України, Комітет Верховної Ради України з питань боротьби з організованою злочинністю і корупцією. Повноваження цих органів

у супереч їх цільовому призначенню [Текст] / Р. К. Антонов // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ: Зб. наук. праць / [ред. кол.: О. В. Негодченко (гол.), К. В. Антонов, І. Г. Богатирьов та ін.]. – Дніпропетровськ: ДДУВС, 2008. – № 4 (40). – С. 305-316; Котляр В. Ю. До питання оцінювання діяльності оперуповноважених ДСБЕЗ МВС України [Текст] / В. Ю. Котляр // Вісник Академії управління МВС. – 2007. – № 2-3. – С. 35-47.

¹ Мельник М. І. Науково-практичний коментар Закону України «Про боротьбу з корупцією» [Текст] / М. І. Мельник, А. І. Редька, М. І. Хавронюк; за ред. М. І. Мельника. – К.: Атіка, 2004. – С. 70.

у сфері боротьби з корупцією визначені ст.ст. 8, 24, 25 Закону «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» і до речі, на сьогодні ці положення поки що чинні. Деякі повноваження по боротьбі з корупцією мали державні органи, перераховані у ч. 3 ст. 5, ч. 1 ст. 17 та у ст. 18 Закону «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю», наприклад, Національний банк України, Фонд державного майна України, Антимонопольний комітет України та інші.

Певні завдання щодо запобігання корупції покладали на Головне управління державної служби України (нині реорганізоване у Національне агентство України з питань державної служби). Відповідно до Положення про Головне управління державної служби України, затверджене Указом Президента України від 2 жовтня 1999 року № 1272¹ (на сьогодні втратило чинність) цей центральний орган виконавчої влади із спеціальним статусом управління, поряд з іншим, здійснював заходи, спрямовані на запобігання проявам корупції серед державних службовців, узагальнював звітність центральних і місцевих органів виконавчої влади з питань додержання вимог Закону «Про боротьбу з корупцією» та подавав її Кабінету Міністрів України, перевіряв у державних органах та органах місцевого самоврядування додержання вимог законів України «Про державну службу», «Про боротьбу з корупцією» та інших актів законодавства з питань державної служби, у встановленому порядку проводив службові розслідування з питань додержання державними службовцями законодавства про державну службу, про боротьбу з корупцією, а також фактів порушення етики поведінки державних службовців.

На початку 2000-х років дослідники відзначали дуже низьку ефективність дії Закону України «Про боротьбу з корупцією». Цей Закон не визначив чіткої системи органів

¹ Про Положення про Головне управління державної служби України [Текст]: Указ Президента України від 2 жовтня 1999 року № 1272/99 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 40. – Ст. 26. (Указ втратив чинність на підставі Указу Президента України від 18 липня 2011 року № 769/2011).

(суб'єктів), що мали здійснювати боротьбу з корупційними правопорушеннями, не встановив їх адміністративно-правового статусу, а також мав багато інших недоліків. Зокрема, не визначив чітких рамок, які розділяли б поняття адміністративного та кримінального корупційного діяння, встановивши лише адміністративну відповідальність за такі діяння.

У результаті законодавство у боротьбі з корупцією різко відставало від ситуації в державі. Воно не передбачало кримінально-правових санкцій за найбільш небезпечні корупційні діяння, в результаті за ті ж самі правопорушення суб'єкти корупційних діянь в одних випадках притягувалися до кримінальної, а в інших – до адміністративної відповідальності. На погляд М. І. Камлика та Є. В. Невмержицького, висловлений авторами у 2000 році, Закон України «Про боротьбу з корупцією» взагалі слід було приймати у новій редакції, оскільки ґрунтовній переробці підлягали фактично всі його норми¹.

Не досить ефективною була і практика застосування антикорупційного законодавства державними органами, зокрема, судами. Як зазначалось у Постанові Пленуму Верховного Суду України «Про практику розгляду судами справ про корупційні діяння та інші правопорушення, пов'язані з корупцією» від 25 травня 1998 року № 13², окремі суди призначають особам, які вчинили корупційні правопорушення, штрафи в меншому розмірі, ніж передбаче-

¹ Камлик М. І. Про результати дослідження проблем, що пов'язані з протидією корупції в Україні [Електронний ресурс] / М. І. Камлик, Є. В. Невмержицький // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2000. – № 2. – Режим доступу: http://mndc.naiu.kiev.ua/Gurnal/2text/2_03.htm.

² Про практику розгляду судами справ про корупційні діяння та інші правопорушення, пов'язані з корупцією [Текст]: Постанова Пленуму Верховного Суду України від 25 травня 1998 року № 13 // Постанови Пленуму Верховного Суду України у кримінальних справах (1973-2004): Офіційне видання / [упоряд. П. П. Пилипчук та ін.; за заг. ред. В. Т. Малярєнка]. – К.: Видавничий Дім «Ін Юре», 2004. – С. 233-239.

но Законом; мають місце випадки необґрунтованого звільнення винних від адміністративної відповідальності, порушення строків розгляду справ. Судді не завжди реагують на порушення законності при вирішенні питань, пов'язаних із притягненням громадян до відповідальності за корупційні правопорушення, а також на факти зволікання при перевірці обставин їх вчинення, при складенні протоколів та надісланні їх на розгляд судів. З іншої сторони, судді та консультанти Верховного Суду України в Узагальненні судової практики розгляду кримінальних справ про службові злочини з ознаками корупційних діянь (статті 364, 365 та 368 Кримінального кодексу України), а також справ про адміністративну відповідальність за порушення вимог Закону від 5 жовтня 1995 р. «Про боротьбу з корупцією» від 1 квітня 2008 року¹ звертали увагу на те, що низька ефективність судової практики із зазначених справ якраз і є результатом недосконалості норм Закону України «Про боротьбу з корупцією».

Проведений у 2005 році І. В. Бондаренком аналіз теорії і практики правового регулювання стосовно проблематики дозволив зробити узагальнення: основні причини неефективної протидії корупції в Україні залежать від прогалини у правовому забезпеченні боротьби з цим явищем і неефективне використання нормативно-правової бази².

¹ Судова практика розгляду кримінальних справ про службові злочини з ознаками корупційних діянь (статті 364, 365 та 368 Кримінального кодексу України), а також справ про адміністративну відповідальність за порушення вимог Закону від 5 жовтня 1995 р. «Про боротьбу з корупцією»: Узагальнення Верховного Суду України від 1 квітня 2008 року [Текст] // Вісник Верховного Суду України. – 2009. – № 6. – С. 17-23.

² Бондаренко І. В. Місце і роль нормативно-правових актів Президента України у правовому забезпеченні боротьби з організованою злочинністю та корупцією [Текст] / І. В. Бондаренко // Право України. – 2005. – № 4. – С. 54-56.

11 червня 2009 року був прийнятий Закон України «Про засади запобігання та протидії корупції» № 1506-VI¹ (на сьогодні втратив чинність). Цей Закон проіснував недовго – трохи більше року, і в цей час у нього двічі вносились зміни та один раз його положення були предметом розгляду у Конституційному Суді України – Рішенням Конституційного Суду України у справі про корупційні правопорушення та введення в дію антикорупційних законів від 6 жовтня 2010 року № 21-рп/2010² деякі положення Закону були визнані конституційними, деякі – неконституційними. Цей Закон визначав основні засади запобігання та протидії корупції в публічній і приватній сферах суспільних відносин, відшкодування завданої внаслідок вчинення корупційних правопорушень шкоди, поновлення порушених прав, свобод чи інтересів фізичних осіб, прав чи інтересів юридичних осіб, інтересів держави.

Перелік та основні повноваження суб'єктів, які здійснюють заходи щодо запобігання та протидії корупції, був визначений у ст. 3 Закону України «Про засади запобігання та протидії корупції». Так, Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, органи прокуратури України здійснювали заходи щодо запобігання та протидії корупції в межах повноважень, визначених Кон-

¹ Про засади запобігання та протидії корупції [Текст]: Закон України від 11 червня 2009 року № 1506-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 45. – Ст. 691. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 21 грудня 2010 року № 2808-VI).

² Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень законів України «Про засади запобігання та протидії корупції», «Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень», «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення» (справа про корупційні правопорушення та введення в дію антикорупційних законів) від 6 жовтня 2010 року № 21-рп/2010 [Текст] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 80. – Ст. 2835.

ституцією України та законами. Органи державної влади здійснювали заходи щодо запобігання та протидії корупції або брали участь у їх здійсненні в межах повноважень, визначених законами та іншими виданими на їх основі нормативно-правовими актами. Координацію і контроль за діяльністю органів виконавчої влади щодо запобігання та протидії корупції було покладено на Кабінет Міністрів України.

Вказаний закон передбачав статус спеціально уповноважених суб'єктів, які в межах своєї компетенції безпосередньо здійснювали заходи щодо виявлення, припинення та розслідування корупційних правопорушень (спеціально уповноважені суб'єкти у сфері протидії корупції). Такими суб'єктами визначались спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ України, податкової міліції, по боротьбі з корупцією та організованою злочинністю Служби безпеки України, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України, якщо інше не передбачено законом. Тобто цей перелік залишився майже таким, який був прописаний у Законі України «Про боротьбу з корупцією», за деякими виключеннями.

Координацію діяльності правоохоронних органів з питань протидії корупції здійснювали в межах наданих повноважень, визначених законами, Генеральний прокурор України та підпорядковані йому прокурори.

Суб'єктами, які повинні були брати участь у запобіганні, виявленні, а в установлених законом випадках і у здійсненні заходів щодо припинення корупційних правопорушень, відновленні порушених прав чи інтересів фізичних та юридичних осіб, інтересів держави, а також в інформаційному і науково-дослідному забезпеченні здійснення заходів щодо запобігання та протидії корупції, у міжнародному співробітництві в цій сфері, визначались: 1) уповноважені підрозділи органів державної влади; 2) місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування; 3) підприємства, установи, організації незалежно від підпорядкованості та форми власності, їх посадові особи, а також громадяни, об'єднання громадян за їх згодою.

При цьому керівники органів державної влади, юридичних осіб, їх структурних підрозділів у разі виявлення корупційного правопорушення чи одержання інформації про вчинення такого правопорушення працівниками відповідних органів державної влади, юридичних осіб були зобов'язані в межах своїх повноважень вжити заходів щодо припинення такого правопорушення та негайно письмово повідомити про його вчинення спеціально уповноваженого суб'єкта у сфері протидії корупції.

Одночасно із Законом України «Про засади запобігання та протидії корупції» № 1506-VI 11 червня 2009 року було прийнято ще два закони у цій сфері – «Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень» № 1507-VI¹ (втратив чинність) та «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення» № 1508-VI² (втратив чинність). У літературі зазначалось, що вищезазначені закони України були дуже своєчасними та актуальними, зважаючи на проблеми у боротьбі з корупцією. Вони містили багато нових положень, які могли б сприяти подоланню корупції в Україні³. З іншої сторони, дослідники підкреслювали, що тогочасний Закон України «Про засади запобігання та протидії корупції» не в повній мірі ви-

¹ Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень [Текст]: Закон України від 11 червня 2009 року № 1507-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 45. – Ст. 692. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 21 грудня 2010 року № 2808-VI).

² Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення [Текст]: Закон України від 11 червня 2009 року № 1508-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 46. – Ст. 699. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 21 грудня 2010 року № 2808-VI).

³ Єремєєв Д. В. Адміністративна відповідальність за корупційні правопорушення: сучасний стан та перспективи удосконалення [Текст] / Д. В. Єремєєв // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия «Юридические науки». – 2009. – № 2. – С. 199.

значав основні засади запобігання та протидії корупції, у тому числі адміністративно-правовий статус суб'єктів, що мали здійснювати боротьбу з корупційними правопорушеннями, і був не спроможний забезпечити ефективну боротьбу з цим явищем¹.

21 грудня 2010 року Законом України «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких законів України щодо запобігання та протидії корупції» від 21 грудня 2010 року № 2808-VI² Верховна Рада України постановила визнати такими, що втратили чинність, закони України «Про засади запобігання та протидії корупції», «Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень» та «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення». Таким чином, нове антикорупційне законодавство України втратило чинність, фактично не почавши діяти. Відповідно, майже не розпочала діяти змінена система суб'єктів боротьби з корупційними правопорушеннями в Україні.

7 квітня 2011 року був прийнятий новий Закон України «Про засади запобігання і протидії корупції» № 3206-VI³ (далі – Закон України «Про засади запобігання і протидії корупції»). Цей Закон набрав чинності з 1 липня 2011 року, крім статей 11 і 12, які набрали чинності з 1 січня 2012 року, і який зі змінами та доповненнями буде чинний до 26 квітня 2015 року. Цей Закон визначає основні засади запобігання і протидії корупції в публічній і приватній сферах

¹ Гега П. Т. Про деякі недоліки нового антикорупційного законодавства в Україні [Текст] / П. Т. Гега, Л. І. Пліщук // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2009. – № 21. – С. 161.

² Про визнання такими, що втратили чинність, деяких законів України щодо запобігання та протидії корупції [Текст]: Закон України від 21 грудня 2010 року № 2808-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 2.

³ Про засади запобігання і протидії корупції [Текст]: Закон України від 7 квітня 2011 року № 3206-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 44. – Ст. 1764.

суспільних відносин, відшкодування завданої внаслідок вчинення корупційних правопорушень збитків, шкоди, поновлення порушених прав, свобод чи інтересів фізичних осіб, прав чи інтересів юридичних осіб, інтересів держави.

Відповідно до ст. 3 Закону діяльність із запобігання і протидії корупції ґрунтується на принципах: верховенства права; законності; комплексного здійснення правових, політичних, соціально-економічних, інформаційних та інших заходів; пріоритетності запобіжних заходів; невідворотності відповідальності за вчинення корупційних правопорушень; відкритості та прозорості діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування; участі громадськості у заходах щодо запобігання і протидії корупції, державного захисту осіб, які надають допомогу у здійсненні таких заходів; забезпечення відновлення порушених прав і законних інтересів, відшкодування збитків, шкоди, завданої корупційним правопорушенням.

Перелік суб'єктів, які здійснюють заходи щодо запобігання і протидії корупції, а також деякі норми щодо їх адміністративно-правового статусу, визначено у ст. 5 цього Закону. Детальний аналіз цих суб'єктів буде здійснено нижче.

Того ж 7 квітня 2011 року був прийнятий Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення» № 3207-VI¹. Ним було внесено зміни до деяких законодавчих актів України, щоб привести їх у відповідність до Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції».

В останній рік для України корупція стала чинником, що реально загрожує конституційному ладу держави та її національній безпеці². Тому 14 жовтня 2014 року народни-

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення [Текст]: Закон України від 7 квітня 2011 року № 3207-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 41. – Ст. 414.

² Дудін М. М. Подолання системної корупції як засадничої стратегії забезпечення підприємницької безпеки в умовах тінізації [Текст] / М. М. Дудін // Форум права. – 2014. – № 1. – С. 156-157.

ми депутатами України був прийнятий «антикорупційний пакет» законів, зокрема, № 1698-VII «Про Національне антикорупційне бюро України»¹, № 1699-VII «Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014-2017 роки»², № 1700-VII «Про запобігання корупції»³ та № 1701-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів»⁴.

Закон України «Про Національне антикорупційне бюро України» був запропонований безпосередньо Президентом України⁵ і передбачає створення спеціального державного правоохоронного органу, завданням якого є протидія кримінальним корупційним правопорушенням, вчиненим вищими посадовими особами.

Зокрема, відповідно до ст. 1 цього Закону Національне антикорупційне бюро України (далі – Національне бюро) є державним правоохоронним органом, на який покладається попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття корупційних правопорушень, віднесених до його підслідності, а також запобігання вчиненню нових.

¹ Про Національне антикорупційне бюро України [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1698-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 87. – Ст. 2472.

² Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014-2017 роки [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1699-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 87. – Ст. 2473.

³ Про запобігання корупції [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 87. – Ст. 2474.

⁴ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1701-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 46. – Ст. 2048.

⁵ Президент підписав антикорупційні закони [Електронний ресурс] // Президент України Петро Порошенко: Офіційне Інтернет-представництво. – 2014. – 23 жовтня. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/news/31467.html>.

Завданням Національного бюро є протидія кримінальним корупційним правопорушенням, які вчинені вищими посадовими особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, та становлять загрозу національній безпеці. Національне бюро утворюється Президентом України відповідно до Закону України «Про Національне антикорупційне бюро України» та інших законів України.

Закон України «Про запобігання корупції» визначає правові та організаційні засади функціонування системи запобігання корупції в Україні, зміст та порядок застосування превентивних антикорупційних механізмів, правила щодо усунення наслідків корупційних правопорушень. У перспективі цей Закон передбачає комплексне реформування системи протидії корупції у відповідності до міжнародних стандартів та успішних практик іноземних держав. На відміну від попередніх законів у антикорупційній сфері, Закон України «Про запобігання корупції» передбачає не реформування системи органів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями, а створення Національного агентства з питань запобігання корупції (спочатку передбачалось створення Національної комісії з питань запобігання корупції). Зокрема, Національне агентство з питань запобігання корупції (далі – Національне агентство) є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, який забезпечує формування та реалізує державну антикорупційну політику.

Проте, крім Національного агентства, Закон України «Про запобігання корупції» передбачає існування інших суб'єктів, що повинні здійснювати діяльність у антикорупційній сфері. Так, у ч. 3 ст. 12 цього Закону зазначено, що у випадку виявлення ознак корупційного або пов'язаного з корупцією правопорушення, Національне агентство затверджує обґрунтований висновок, який надсилає спеціально уповноваженим суб'єктам у сфері протидії корупції. Такими суб'єктами, зокрема, є Уповноважені з антикорупційної програми у певних юридичних особах (ст.ст. 62-64 цього Закону).

Закон України «Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014-2017 роки» передбачає визначення комплексу першочергових заходів, спрямованих на зменшення рівня корупції в Україні та формування бази для подальших антикорупційних реформ. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів» встановлює механізм виявлення фізичної особи – кінцевого вигодоодержувача юридичних осіб, а також вільного доступу до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Таким чином, історичний аналіз антикорупційного законодавства України показує, що, починаючи з 1995 року, український законодавець приділяв постійну та значну увагу питанням адміністративно-правового регулювання статусу суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями в Україні. Проте довгий час законодавство України у цій сфері було недосконалим, без чіткої системи вказаних суб'єктів, їх повноваження у сфері боротьби з корупцією визначались у багатьох законах та підзаконних актах, були несистематизовані, що призводило до дублювання функцій різних державних органів, до різноманітних правових колізій. У законодавстві України було багато бланкетних норм, малозрозумілих лінгвістичних формулювань, використаних термінів, понять, які тлумачились неоднозначно, категорій оцінювального характеру, що створювали можливість для розширення дискреційних повноважень суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями та застосування положень залежно від інтересів осіб, відповідальних за їх виконання. Можна сподіватися, що нове антикорупційне законодавство України усуне вказані недоліки.

Механізм адміністративно-правового запобігання та протидії корупції – це система адміністративно-правових засобів, що спрямована на врегулювання суспільних відносин у процесі запобігання та протидії корупції, яка представляє собою процес, що містить визначені стадії (етапи)

реалізації та елементи (складові частини)¹. Адміністративно-правовий механізм запобігання і протидії корупції включає в себе встановлення норм права, які забороняють вчинення корупційних діянь, а також запровадження заходів адміністративно-правової відповідальності у випадку їх скоєння, а також, не в останню чергу, визначення переліку органів, що ведуть боротьбу із корупцією та їх повноважень².

Класифікувати суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями, можна за різними критеріями.

Так, І. І. Яцків відзначає наступні критерії: за змістом та функціональністю на суб'єктів, які визначають і забезпечують реалізацію антикорупційної політики держави; які створюють і удосконалюють нормативно-правову базу протидії корупції; на суб'єктів безпосередньої правоохоронної діяльності у сфері протидії корупції; які здійснюють судовий розгляд справ про корупційні правопорушення (суд); діяльність яких спрямована на запобігання корупції; які здійснюють координацію антикорупційної діяльності; які реалізують контроль та нагляд за діяльністю суб'єктів безпосередньої правоохоронної діяльності у сфері протидії корупції; які здійснюють поновлення законних прав та інтересів фізичних і юридичних осіб, усунення наслідків корупційних діянь; які здійснюють фінансове, матеріально-технічне, інформаційне, науково-методичне забезпечення протидії корупції³.

¹ Оницьук О. О. Механізм адміністративно-правового запобігання та протидії корупції [Текст] / О. О. Оницьук // Форум права: Науковий журнал / [ред. колегія: О. М. Головка (голов. ред.), І. В. Зозуля (відп. секретар), А. Ф. Волобуєв та ін.]. – 2010. – № 4. – С. 687-688.

² Гладун З. С. Адміністративно-правові засоби боротьби з корупцією [Текст]: [проблемна лекція] / З. С. Гладун. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С. 5.

³ Яцків І. І. Загальні положення протидії корупції: адміністративно-правовий аспект [Електронний ресурс] / І. І. Яцків // Актуальні проблеми вдосконалення чинного зако-

Д. Г. Забродою здійснено класифікацію державних органів, що протидіють корупційним проявам за: 1) функціональним призначенням; 2) сферою діяльності; 3) місцем у системі взаємодії; 4) наявністю спеціального статусу. Так, до суб'єктів, спеціально створених для боротьби з корупцією, автор відносить спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю та корупцією МВС України та Служби безпеки України. До органів, які ведуть боротьбу з корупцією, віднесено відповідні підрозділи МВС України (по боротьбі з організованою та економічною злочинністю, внутрішньої безпеки), податкової міліції України (по боротьбі з корупцією в органах Державної податкової служби України); Служби безпеки України (по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю); прокуратури України (для нагляду за виконанням законів спеціальними підрозділами по боротьбі з організованою злочинністю, розслідуванням кримінальних справ, а також підтримання обвинувачення в суді з цих справ); Військової служби правопорядку у Збройних Силах України (дідання та спеціальні підрозділи). До суб'єктів боротьби з корупцією, які координують цю діяльність, Д. Г. Забродою віднесено органи, що здійснюють як одну зі своїх основних функцій координацію інших суб'єктів у цій галузі (підрозділи прокуратури України, місцеві органи державної виконавчої влади та Національне Центральне бюро Інтерполу), або ж спеціально створені для координації боротьби з цим явищем (Рада національної безпеки і оборони України). При цьому автором вказується на необхідність активізації координаційних повноважень РНБО України як вагомого чинника підвищення ефективності боротьби з корупцією¹.

нодавства України: Збірник наукових статей / [редкол.: В. А. Васильєва (голов. ред.), Ю. І. Микитин (відп. секретар), Н. О. Багай та ін.]. – Івано-Франківськ: Юрид. ін-т Прикарпатського нац. ун-ту ім. В. Стефаника, 2009. – Вип. 21. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/apvchzu/2009_21/autors/yatskiv.pdf.

¹ Заброда Д. Г. Взаємодія суб'єктів боротьби з корупцією (адміністративно-правовий аспект) [Текст]: автореф. дис. ...

Р. М. Тучак, виходячи з аналізу законодавства та наукової літератури, за функціональним призначенням виділяє три основні групи суб'єктів боротьби з корупцією: прямої компетенції, опосередкованої компетенції, координації. До першої групи віднесено відповідні підрозділи органів, перелічених у ст. 4 Закону України «Про боротьбу з корупцією» та систему судів загальної юрисдикції. Вони безпосередньо здійснюють свою діяльність в сфері боротьби з корупцією і несуть прямий обов'язок щодо антикорупційної діяльності. До другої групи суб'єктів боротьби з корупцією автором віднесено підрозділи Державного департаменту України з питань виконання покарань, Державної прикордонної служби України, Державної митної служби України і т.д. Вони в порядку своєї роботи допомагають органам з першої групи в боротьбі з корупцією, не приймаючи в ній безпосередньої участі. Третя група суб'єктів включає в себе Раду національної безпеки та оборони України, відповідні підрозділи органів прокуратури України, Національне Центральне бюро Інтерполу та місцеві органи державної виконавчої влади. В своїй роботі вони виконують найважливішу функцію серед всієї системи органів, які задіяні в боротьбі з корупцією, адже загальне керування всією системою правоохоронних органів, уповноважених вести боротьбу з корупцією, є вкрай необхідним¹.

Як бачимо, останні дві класифікації Д. Г. Заброди та Р. М. Тучака багато у чому схожі.

Аналіз вказаних класифікацій дає підстави стверджувати, що українськими дослідниками проведена значна робота у цій сфері. На жаль, недоліком цих кваліфікацій (а також інших, запропонованих у 1990-ті та 2000-ті роки) є те, що вони не можуть враховувати законодавчих змін. У зв'язку з цим багато органів, які колись здійснювали ті чи

канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Д. Г. Заброда; Нац. акад. внутр. справ України. – К., 2005. – С. 10-11.

¹ Тучак Р. М. Адміністративно-правові засади боротьби з корупцією [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Р. М. Тучак; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2007. – С. 10.

інші функції боротьби з корупцією, на сьогодні таких функцій не мають.

Наприклад, дослідники виділяють Раду національної безпеки і оборони України як спеціально створений орган для координації боротьби з корупцією. Проте ні у Законі України «Про Раду національної безпеки і оборони України» від 5 березня 1998 року № 183/98-ВР¹, ні у чинному антикорупційному законодавстві таких функцій Ради національної безпеки і оборони України не передбачено. Побічно можна вивести положення про те, що Ради національної безпеки і оборони України здійснює певну діяльність у антикорупційній сфері. Зокрема, відповідно до ст. 1 Закону України «Про Раду національної безпеки і оборони України» ця Рада є координаційним органом з питань національної безпеки і оборони при Президентові України. А згідно ст. 7 Закону України «Про основи національної безпеки України» поширення корупції в органах державної влади є однією з основних реальних та потенційних загроз національній безпеці України, стабільності в суспільстві. Тобто до повноважень Ради національної безпеки і оборони України віднесено певну діяльність у сфері боротьби з корупцією, проте цей орган не можна вважати таким, що спеціально створений для координації боротьби з цим явищем.

Що стосується критеріїв класифікації суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями, якими керується законодавець, то, як вже було зазначено, Закон України «Про боротьбу з корупцією» (ст. 4) відділяв два види суб'єктів: 1) підрозділи МВС України, податкової міліції, Служби безпеки України, органів прокуратури України, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України; 2) інші органи та підрозділи, що створюються для боротьби з корупцією згідно з чинним законодавством.

Проте на той час деякі повноваження по боротьбі з корупцією мали державні органи, перераховані у ч. 3 ст. 5, ч. 1 ст. 17 та у ст. 18 Закону «Про організаційно-правові ос-

¹ Про Раду національної безпеки і оборони України [Текст]: Закон України від 5 березня 1998 року № 183/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 35. – Ст. 237.

нови боротьби з організованою злочинністю», наприклад, Національний банк України, Фонд державного майна України, Антимонопольний комітет України, Головне контрольно-ревізійне управління України, Державна митна служба України, які повинні були взаємодіяти з органами, що безпосередньо вели боротьбу з корупцією. На сьогодні більшості з цих органів подібні повноваження не передбачені, а деякі з цих органів взагалі реформовані у інші органи та служби, наприклад, Державна митна служба України була реформована у Міністерство доходів і зборів (п. 2 Указу Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18 березня 2013 року № 141/2013¹), а потім у Державну фіскальну службу (Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» від 21 травня 2014 року № 160²).

Закон України «Про засади запобігання та протидії корупції» (ст. 3) виділяв наступних суб'єктів:

1) суб'єкти, які здійснюють заходи щодо запобігання та протидії корупції в межах повноважень, визначених Конституцією України та законами (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, органи прокуратури України);

2) органи державної влади, які здійснюють заходи щодо запобігання та протидії корупції або беруть участь у їх здійсненні в межах повноважень, визначених законами та іншими виданими на їх основі нормативно-правовими актами;

3) орган, який здійснює координацію і контроль за діяльністю органів виконавчої влади щодо запобігання та протидії корупції (Кабінет Міністрів України);

4) спеціально уповноважений орган (особа) з питань антикорупційної політики (здійснював формування дер-

¹ Про Міністерство доходів і зборів України [Текст]: Указ Президента України від 18 березня 2013 року № 141/2013 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 22. – Ст. 739.

² Про утворення Державної фіскальної служби [Текст]: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 160 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 46. – Ст. 1213.

жавної антикорупційної політики, реалізацію антикорупційної стратегії, координацію діяльності центральних органів виконавчої влади з цих питань);

5) спеціально уповноважені суб'єкти, які в межах своєї компетенції безпосередньо здійснюють заходи щодо виявлення, припинення та розслідування корупційних правопорушень (спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ України, податкової міліції, по боротьбі з корупцією та організованою злочинністю Служби безпеки України, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України, якщо інше не передбачено законом).

6) суб'єкти, які здійснюють в межах наданих повноважень, визначених законами, координацію діяльності правоохоронних органів з питань протидії корупції (Генеральний прокурор України та підпорядковані йому прокурори);

7) суб'єкти, які беруть участь у запобіганні, виявленні, а в установленні законом випадках і у здійсненні заходів щодо припинення корупційних правопорушень, відновленні порушених прав чи інтересів фізичних та юридичних осіб, інтересів держави, а також в інформаційному і науково-дослідному забезпеченні здійснення заходів щодо запобігання та протидії корупції, у міжнародному співробітництві в цій сфері (уповноважені підрозділи органів державної влади; місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування; підприємства, установи, організації незалежно від підпорядкованості та форми власності, їх посадові особи, а також громадяни, об'єднання громадян за їх згодою).

8) керівники органів державної влади, юридичних осіб, їх структурних підрозділів, які у разі виявлення корупційного правопорушення чи одержання інформації про вчинення такого правопорушення працівниками відповідних органів державної влади, юридичних осіб були зобов'язані в межах своїх повноважень вжити заходів щодо припинення такого правопорушення та негайно письмово повідомити про його вчинення спеціально уповноваженого суб'єкта у сфері протидії корупції.

Перелік суб'єктів, які здійснюють заходи щодо запобігання і протидії корупції, визначений у ст. 5 Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції». Класифікація суб'єктів, які здійснюють заходи щодо запобігання і протидії корупції, у цьому Законі (ст. 5) майже така ж, як і у Законі України «Про засади запобігання та протидії корупції» (ст. 3), за деякими відмінностями:

1) у Законі України «Про засади запобігання і протидії корупції» є норми, що координацію реалізації затвердженої Верховною Радою України антикорупційної стратегії здійснює спеціально уповноважений орган з питань антикорупційної політики;

2) у Законі України «Про засади запобігання і протидії корупції» до спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції віднесено органи прокуратури, спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ України, Національне антикорупційне бюро України, якщо інше не передбачено законом (не віднесено спеціальні підрозділи податкової міліції, Військової служби правопорядку у Збройних Силах України);

3) у Законі України «Про засади запобігання і протидії корупції» термін «керівники органів державної влади, юридичних осіб, їх структурних підрозділів» було замінено терміном «посадові і службові особи».

На протязі останнього часу у Верховній Раді України було зареєстровано низку законопроектів щодо спеціально уповноважених органів у сфері протидії корупції (боротьби з корупцією), зокрема, щодо Національної служби боротьби

з корупцією¹, Національного бюро антикорупційних розслідувань², Антикорупційної служби України³ та ін.

Варто зазначити, що і прийнятий Закон України «Про Національне антикорупційне бюро України» спочатку мав назву «Про систему спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції»⁴ і передбачав створення цілої системи органів у цій сфері, до якої входили б: 1) органи прокуратури; 2) Національне антикорупційне бюро України; 3) спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ України.

Проте у нових антикорупційних законах було прийнято рішення органи прокуратури та спеціальні підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю Міністерства

¹ Про Національну службу боротьби з корупцією [Електронний ресурс]: Проект Закону України, внесений народними депутатами України С. В. Пашинським, А. А. Кожем'яким, М. Д. Катеринчуком та іншими, зареєстрований за № 4700 від 14 квітня 2014 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=50649.

² Про Національне бюро антикорупційних розслідувань [Електронний ресурс]: Проект Закону України, внесений народними депутатами України В. В. Чумаком, В. В. Кличком, Ю. Б. Дерев'янком та іншими, зареєстрований за № 4780 від 24 квітня 2014 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=50785.

³ Про Антикорупційну службу України [Електронний ресурс]: Проект Закону України, внесений народними депутатами України О. Б. Мирним, І. М. Мірошниченком, зареєстрований за № 5125 від 2 жовтня 2014 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52255.

⁴ Про систему спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції [Електронний ресурс]: Проект Закону України, внесений Президентом України П. О. Порошенком, зареєстрований за № 5085 від 16 вересня 2014 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52186.

внутрішніх справ України з суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями в Україні, виключити, та передавши їх функції у вказаній сфері Національному антикорупційному бюро України.

Отже, щодо нового антикорупційного законодавства України, зокрема, у тій частині, де воно регулює правовий статус суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями, то, звичайно, рано говорити про його ефективність до того, як воно «запрацює», проте вже сьогодні варто відзначити, що в Україні створюється абсолютного нова концепція побудови системи антикорупційних органів.

1.4. ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРИМУСУ ПОДАТКОВОЮ МІЛІЦІЄЮ ЯК ОДИН З НАПРЯМКІВ ЇЇ ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Взагалі державний примус – це державно-авторитарний вплив відповідних державних органів і посадових осіб на поведінку людей. Він має різні форми, які можуть бути пов'язані і не пов'язані з юридичною відповідальністю за правопорушення¹. Так, В.А. Бабич вказує, що «...традиційно правову відповідальність пов'язують із застосуванням заходів державного примусу, розглядають її як передбачену санкціями правових норм реакцію на правопорушення, як реалізацію, застосування і здійснення санкцій. Застосування заходів юридичної відповідальності для правопорушника – це обтяжливі наслідки майнового, морального чи іншого характеру, які він зобов'язаний виконати. Тим самим правопорушник «тримає відповідь» перед державою за неправомірну поведінку»².

¹ Загальна теорія держави і права: Навчальний посібник / [А.М. Колодій, В.В. Копейчиков, С.Л. Лисенков та ін.]; за ред. В.В. Копейчикова. – [стереотип. вид.]. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 320с. – С. 204-205.

² Бабич В.А. Адміністративна відповідальність за зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого

Усталеним також є визначення поняття примусу як впливу одного суб'єкта на другого з метою спонукати його діяти (або утриматися від дій) усупереч власній волі. Головною метою застосування примусових заходів є стимулювання учасників суспільних відносин до належної поведінки, перешкоджання порушенням суб'єктивних прав та охоронюваних законом інтересів особи, усунення негативних наслідків правопорушень¹.

Як вказує І. В. Гетьман, державний примус в Україні характеризується тим, що цей метод владного впливу нині є допоміжним, здійснюється на базі вжиття заходів організаційного характеру й запобігання². Заходи ж примусу, на думку Ю. П. Битяка, застосовуються лише до тих осіб, які вчиняють чи вже вчинили протиправне діяння³. Ці заходи це – велика за обсягом частина управлінської роботи, що виконується підрозділами податкової міліції як органами державної виконавчої влади. Державний примус застосовується на підставі переконання, у суворих рамках законності. Найбільш важливими принципами боротьби з правопорушеннями є, як вважають Д. Н. Бахрах та А. В. Серьогін,

зразка: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / В.А. Бабич; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – С. 12.

¹ Горяйнов А.М. Примусове припинення права власності / А.М. Горяйнов // Судова апеляція. – 2009. – № 3 (16). – С. 67.

² Гетьман І.В. Засади правового спілкування у правозастосовній діяльності органів державної влади України / І.В. Гетьман // Проблеми законності: Республіканський міжвідомчий науковий збірник / [ред. кол.: В.Я. Тацій (відп. ред.), А.П. Гетьман (заст. відп. ред.); Ю.М. Грошевой (відп. секр.) та ін.]. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2009. – Вип. 104. – С. 7.

³ Битяк Ю.П. Переконання і примус у державному управлінні. Адміністративна відповідальність: Конспект лекцій / Ю.П. Битяк, В.В. Зуй, А.Т. Комзюк. – Х.: Укр. юрид. академія, 1994. – С. 5.

«...неминучість впливу на правопорушника..., законність, справедливість, гуманізм»¹.

Отже, державний примус – це засіб захисту інтересів суспільства, вимушена реакція на неправомірні дії. Одним з видів видом державного примусу є адміністративний примус.

В адміністративній науці даються різні визначення поняття адміністративного примусу. Так, на думку Д.Н. Бахраха, адміністративний примус – це особливий вид державного примусу, який полягає у застосуванні суб'єктами функціональної влади передбачених нормами адміністративного права примусових заходів у зв'язку з неправомірними діями². М.Г. Шульга визначає адміністративний примус як систему засобів психологічного або фізичного впливу державних органів на визначених осіб з метою досягнення виконання норм права³. Ю.П. Битяк визначає адміністративний примус як систему засобів психологічного або фізичного впливу на свідомість і поведінку людей з метою досягнення чіткого виконання встановлених обов'язків, розвитку суспільних відносин у рамках закону, забезпечення правопорядку і законності⁴. Автор вважає, що примус використовується в державному управлінні для охорони суспільних відносин, що виникають у цій сфері державної діяльності⁵. І.В. Мельник під ним розуміє застосування органами державного управління (а також судами,

1 Бахрах Д.Н. Ответственность за нарушение общественного порядка / Д.Н. Бахрах, А.В. Серегин. – М. : Юридическая литература, 1977. – С. 23.

² Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник / Д.Н. Бахрах. – М. : НОРМА, 2002. – С. 180.

³ Адміністративне право України: Підручник / [Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, О.В. Дьяченко та ін.]; за ред. Ю.П. Битяка. – К.: Юрінком Інтер, 2007. – С. 290.

⁴ Битяк Ю.П. Административное право Украины (Общая часть): Учебное пособие / Ю.П. Битяк, В.В. Зуй. – Х.: ООО «Одисей», 1999. – С. 151.

⁵ Адміністративне право України: Підручник / [Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, О.В. Дьяченко та ін.]; за ред. Ю.П. Битяка. – К.: Юрінком Інтер, 2007. – С. 290.

судьями), а у випадках делегування відповідних державно-владних повноважень – громадськими організаціями встановлених законом заходів, що полягають в спонуканні до виконання громадянами, посадовими особами юридичних обов'язків з метою припинення протиправних дій, притягнення до відповідальності за адміністративні проступки або в ім'я забезпечення громадської безпеки¹. І.П. Голосніченко пише, що адміністративний примус – це метод вольового забезпечення відповідної правової норми поведінки громадян, посадових та юридичних осіб за допомогою застосування заходів впливу, урегульованих адміністративно-правовими нормами, з метою досягнення відповідного порядку, припинення та попередження правопорушень, притягнення до відповідальності правопорушників². А.В. Головач пропонує власний варіант визначення адміністративного примусу як різновиду державного примусу, сукупності визначених нормами адміністративного права заходів морального, майнового, організаційного характеру, які застосовуються уповноваженими державними органами та їх посадовими особами, а в деяких випадках і громадськими організаціями щодо службово непідлеглих фізичних та юридичних осіб всупереч їх волі та бажанню як у випадках вчинення ними адміністративних правопорушень, так за відсутності таких діянь з метою попередження, припинення адміністративних правопорушень, забезпечення провадження в справах про адміністративні правопорушення, притягнення винних осіб до відповідальності, а також в умовах надзвичайних ситуацій з метою мі-

¹ Мельник І.В. Застосування заходів адміністративного примусу в умовах розбудови правової держави: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / І.В. Мельник; Нац. акад. внутр. справ України. – К., 2004. – С. 7-8.

² Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ. Загальна частина: Підручник / [І.П. Голосніченко, В.І. Шакун, І.Г. Кириченко та ін.]; під заг. ред. І.П. Голосніченка, Я.Ю. Кондратьєва. – К.: Українська академія внутрішніх справ, 1995. – С. 113.

німізації та локалізації їх наслідків й попередження їх настання у майбутньому¹.

Найбільш повне визначення адміністративного примусу дає Т.О. Коломоєць як особливого, комплексного, поліструктурного різновиду державно-правового примусу, тобто визначених нормами публічного права способів офіційного фізичного або психологічного впливу уповноважених державних органів, а у деяких випадках і громадських організацій, на фізичних та юридичних осіб у вигляді особистих, майнових, організаційних обмежень їх прав, свобод та інтересів у випадках вчинення цими особами протиправних діянь (у сфері відносин публічного характеру) або в умовах надзвичайних обставин в межах окремого, економічного, спрощеного, оперативного адміністративного провадження задля досягнення багатоаспектної ретроперспективної мети (превенції, припинення протиправних діянь, забезпечення провадження в справах про правопорушення, притягнення винних осіб до відповідальності, попередження та локалізації наслідків надзвичайних ситуацій)².

Іноді вживається таке поняття, як «адміністративно-правові відновлювані заходи примусового характеру». Так, Д.М. Бахрах вважає, що примус здійснюється з метою охорони правопорядку³. Ця мета досягається у різні способи: шляхом припинення правопорушень, відшкодування, покарання. Тому в залежності від тієї безпосередньої мети, заради якої використовуються засоби примусу, можна роз-

¹ Головач А.В. Заходи адміністративного примусу, не пов'язані з відповідальністю, в діяльності органів державної податкової служби України: питання теорії та практики: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / А.В. Головач; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2004. – С. 9.

² Коломоєць Т.О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.07 / Т.О. Коломоєць; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2005. – С. 19.

³ Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник / Д.Н. Бахрах. – М. : НОРМА, 2002. – С. 190.

різняти запобіжні заходи, відновлювані заходи і, власне, стягнення. Така точка зору заснована на тому, що заходами попередження є різноманітні засоби, спрямовані на запобігання правопорушень та інших шкідливих наслідків.

Особливість адміністративного примусу в податковому праві, на погляд Т.О. Мацелик, полягає в тому, що поряд із загальноприйнятими заходами адміністративного примусу органи державної податкової служби застосовують заходи, притаманні лише сфері оподаткування¹. При цьому ознаки адміністративного примусу, який застосовують підрозділи податкової міліції, розкривається в завданнях, які стоять перед податковою міліцією (ст. 19 Закону України «Про державну податкову службу в Україні»).

Для удосконалення засад застосування відповідних примусових заходів в адміністративній діяльності податкової міліції доцільним вбачається наступне: на доктринальному рівні – визначитися із термінологічним апаратом («адміністративний примус у фінансовому праві»), переглянути потенціал адміністративно-примусових заходів, визначених у фінансовому праві, із урахуванням вимог часу, класифікувати відповідні заходи з використанням різних критеріїв для кращого з'ясування ресурсу кожного, проаналізувати специфіку адміністративно-примусової діяльності різних уповноважених органів у сфері фінансової діяльності; на нормативному – надати адміністративному примусу у фінансовому праві офіційного статусу, уніфікувати засади застосування окремих примусових заходів й зосередити їх в єдиному нормативно-правовому акті².

¹ Мацелик Т.О. Адміністративний примус в діяльності органів державної податкової служби України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Т.О. Мацелик; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – С. 8.

² Коломоєць Т.О. До питання правової природи фінансово-правового примусу як складової адміністративного примусу у публічному праві України / Т.О. Коломоєць // Динаміка наукових досліджень '2004: Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – Т. 3: Право. – С. 28-29.

Багато науковців вказують на нерозвиненість українського адміністративного процесу, його теоретичні проблеми, постійно ведуть мову про адміністративну реформу, адже необхідне державне нормативне регулювання за адміністративним і фінансовим правом. Мало звертається уваги на застосування в адміністративному процесі фінансових санкцій. Дослідження адміністративної відповідальності переважно провадяться у межах охоронної концепції або ж розглядаються управлінські аспекти у концепції адміністративної відповідальності. М. Рогаль-Левицька зазначає, що на сьогодні виникає потреба у фінансовому процесі, оскільки існує лише адміністративний процес¹.

Доцільно також запозичити позитивний зарубіжний досвід детальної нормативної регламентації засад адміністративно-примусової діяльності у податковому праві, хоча, в той же час, не варто надмірно збільшувати кількість відповідних заходів. При цьому потенціал деяких примусових заходів потребує коригування як за рахунок поглибленого доктринального дослідження, так і вдосконалення нормативних засад.

Так, на жаль, на сьогодні вичерпного переліку адміністративно-примусових заходів у податковому праві (як і в багатьох інших галузях права – екологічному², земельному³) у систематизованому вигляді немає. Розмаїття заходів

¹ Рогаль-Левицька М. Особливості адміністративної відповідальності за порушення законодавства з фінансових питань / М. Рогаль-Левицька // Право України. – 2006. – № 9. – С. 61.

² Андрейцев В.І. Право екологічної безпеки: проблеми формування об'єктного складу / В.І. Андрейцев // Право України. – 2001. – № 10. – С. 9-12; Андрейцев В.І. Проблеми кодифікації екологічного законодавства України / В.І. Андрейцев // Правова держава Україна: проблеми, перспективи розвитку: Короткі тези доповідей та наукових повідомлень республіканської науково-практичної конференції (м. Харків, 9-11 листопада 1995 р.) / [ред. М.І. Панов]. – Х.: НЮАУ, 1995. – С. 200-202.

³ Шульга А.М. Кримінально-правова охорона земель від забруднення або псування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук:

дає підстави для їх класифікації на: заходи, не пов'язані із правопорушеннями, щодо кількості і потенціалу яких у правовій науці має місце єдність поглядів вчених-юристів, і заходи, пов'язані із правопорушеннями в податковій сфері, навколо визначення, переліку, юридико-фактичних підстав застосування яких точаться гострі дискусії. Юридико-фактичними підставами застосування останньої групи заходів є адміністративні правопорушення, а відповідні примусові заходи можна визначити як заходи відповідальності за адміністративні правопорушення в податковій сфері. До числа таких вбачається додати анулювання ліцензій, інших спеціальних документів, заборону проведення певних робіт або здійснення певних видів діяльності, а також доцільним є перегляд, на підставі запозичення досвіду Російської Федерації, розмірів штрафів, що застосовуються до юридичних та фізичних осіб, з тим, щоб забезпечити адекватність заходу вчиненому правопорушенню.

Щодо останнього слід зазначити, що процедура застосування санкцій за податковим законодавством Російської Федерації більш розвинута, ніж на законодавством України, оскільки дане провадження в РФ вже достатньо давно регулює кодифікований акт – Податковий кодекс РФ¹.

Відповідно до даного нормативного акту російські дослідники П.Н. Бірюков, А.В. Бризгалін, Є.Ю. Грачова та інші виділяють чотири стадії провадження у справах про податкові правопорушення: 1) податкове розслідування; 2) розгляд справи; 3) перегляд рішення; 4) виконання рішення².

В.А. Кінсбурська, А.Н. Козирін, А.В. Реут та О.Ю. Семенча також виділяють чотири стадії (етапи) провадження

спец. 12.00.08 / А.М. Шульга; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2004. – С. 13-14.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (первая часть вступила в силу с 1 января 1999 года, вторая часть вступила в силу с 1 января 2001 года): [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200.htm>.

² Финансовое право Российской Федерации: Учебник / [П.Н. Бирюков, А.В. Брызгалин, Е.Ю. Грачева и др.]; отв. ред. М.В. Карасева. – М. : Юристъ, 2004. – С. 362.

у справах про податкові правопорушення, виявлені в ході податкових перевірок, хоча формулюють їх дещо по-іншому: 1-й етап – надання платником податків заперечень по акту податкової перевірки; 2-й етап – розгляд керівником (заступником керівника) податкового органу акту податкової перевірки і інших матеріалів перевірки, зокрема заперечень платника податків; 3-й етап – ухвалення рішення за наслідками розгляду матеріалів податкової перевірки; 4-й етап – вручення рішення, прийнятого за наслідками розгляду матеріалів податкової перевірки, платникові податків (його представникові)¹.

В Україні адміністративне провадження із застосування фінансово-правових санкцій за вчинення податкових правопорушень включає питання, пов'язані з тим, як має починатися провадження в справах про адміністративні правопорушення, хто повинний його проводити, як отримуються показання, як оформляється інформація, в які терміни, протягом яких строків та в якій послідовності повинні бути зроблені ті чи інші процесуальні дії і яким чином можна добитися перегляду або скасування попереднього рішення контролюючого органу².

Зокрема, дане провадження складається з таких стадій:

1) адміністративне розслідування. Етапами цієї стадії є: порушення справи; встановлення фактичних обставин; процесуальне оформлення результатів розслідування; направлення матеріалів для розгляду за підвідомчістю;

2) розгляд справи. Етапами цієї стадії є: підготовка справи до розгляду і заслуховування; аналіз зібраних матеріалів, обставин справи (заслуховування справи); прийняття постанови; доведення постанови до відома;

¹ Налоговый процесс / [В.А. Кинсбургская, А.Н. Козырин, А.В. Реут, О.Ю. Семенча]; под ред. А.Н. Козырина. – М.: ЦППИ, 2007. – С. 141.

² Мацелик М.О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / М.О. Мацелик; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – С. 13-14.

3) перегляд постанови. Етапами цієї стадії є: оскарження, опротестування постанови; перевірка законності постанови, винесення рішення; реалізація рішення;

4) виконання постанови. Етапами цієї стадії є: звернення постанови до виконання; фактичне виконання; закінчення виконання (справи)¹.

Оскарження рішень про застосування фінансових санкцій може здійснюватись як в адміністративному, так і в судовому порядку з перевагою останнього, а виконання рішень про застосування фінансових санкцій може здійснюватись декількома способами, а саме: добровільне виконання; примусове виконання за рішенням суду; примусове виконання через безспірне списання коштів уповноваженими органами; примусове виконання за допомогою Державної виконавчої служби.

Також для удосконалення засад застосування примусових заходів необхідно звернути увагу на такий важливий аспект, як забезпечення законності та захисту інтересів осіб, до яких застосовується адміністративний примус підрозділами податкової міліції². Як зазначає Х.П. Ярмачі, співробітники міліції поряд з іншими правоохоронними органами покликані приводити в дію механізм правової охорони. Вони забезпечують застосування заходів державного примусу, маючи на меті усунення перешкод реалізації прав та обов'язків, поновлення порушеного права, притягнення винних осіб до юридичної відповідальності³.

¹ Ведерніков Ю.А. Адміністративне право України: Навчальний посібник / Ю.А. Ведерніков, В.К. Шкарупа. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – С. 169-170.

² Мельник Р.С. Забезпечення законності застосування заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Р.С. Мельник; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2002. – С. 8-9.

³ Ярмачі Х.П. Проблеми забезпечення прав людини при застосуванні міліцією заходів адміністративного примусу / Х.П. Ярмачі // Проблеми забезпечення права людини в Україні в світлі Загальної декларації прав людини: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 60-й річ-

Можна виділити наступні гарантії забезпечення прав і свобод при застосуванні адміністративного примусу податковою міліцією: 1) загальні; 2) гарантії контролюючих суб'єктів; 3) гарантії підконтрольних суб'єктів. Цей склад системи гарантій визначений відповідно до точки зору В.М. Горшенєва та І.Б. Шахова¹.

О.М. Хольченков вважає доцільним доповнити склад елементів загальних гарантій, запропонованих В.М. Горшенєвим та І.Б. Шаховим, взаємодією із громадськими організаціями та громадянами. Це положення слід передбачити у складі елемента взаємодії контролюючих органів і організацій між собою, із правоохоронними та іншими органами державної влади та місцевого самоврядування².

Загальними гарантіями є: а) встановлення чіткого правового статусу учасників контрольної діяльності; б) достатній ступінь урегульованості процедурно-процесуальної регламентації контрольної діяльності; в) взаємодія контролюючих органів і організацій між собою, із правоохоронними та іншими органами державної влади і місцевого самоврядування; г) підконтрольність, піднаглядність і підзвітність самих контрольних органів перед відповідними органами влади, управління і громадськості; д) встановлення юридичної відповідальності за неналежне здійснення контрольної діяльності; е) покладання в законодавчому порядку на громадян і організації певних обов'язків щодо сприяння контролюючим органам; ж) можливість залучення

ниці проголошення Загальної декларації прав людини ООН (м. Київ, 10 листопада 2008 р.): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/udhra/conf-materials-20.html>.

¹ Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М. : Юридическая литература, 1987. – С. 20-21.

² Хольченков О.М. Контрольне провадження в діяльності податкової міліції: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О.М. Хольченков; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2005. – С. 12-13.

громадян і організацій для сприяння у здійсненні контрольної діяльності; з) матеріально-технічна забезпеченість контрольної діяльності. Серед елементів системи загальних гарантій більш докладно проаналізовані ті, які найбільшою мірою впливають на дієвість контрольної діяльності податкової міліції: статус суб'єктів підприємницької діяльності як платників податків; взаємодія податкової міліції із іншими контролюючими та правоохоронними органами, громадськими організаціями, громадянами. До гарантій контролюючих суб'єктів варто віднести організаційно-правові, матеріально-забезпечувальні, захисні. Серед елементів гарантій в літературі найбільш докладно проаналізовані організаційно-правові, до яких віднесені статус податкової міліції у контрольному провадженні, ступінь урегульованості процедурно-процесуальної регламентації.

Так, А. А. Козіна пропонує юридично закріпити принцип максимальної поваги до приватного життя людини, який передбачає, зокрема, суворе дотримання законності під час отримання та використання підрозділами податкової міліції інформації про платників податків. Головне в змісті принципу законності щодо процесу практичної реалізації своїх повноважень органами податкової міліції полягає в послідовній реалізації та забезпеченні податковими міліціонерами невід'ємних прав і свобод людини, досягненні соціальної справедливості, узгодження особистих та інших інтересів. Гарантії забезпечення законності у практичній діяльності органів податкової міліції полягають й в утворенні належного механізму контролю, який буде стимулювати ці органи чітко і послідовно виконувати відповідні приписи, ставити і вирішувати у процесі правозастосовної діяльності тільки ті цілі та завдання, які або прямо передбачені законодавством, або безпосередньо впливають із нього¹.

¹ Козіна А.А. Забезпечення податковою міліцією законності у сфері оподаткування: організаційно-правові аспекти повноважень та статусу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / А.А. Козіна; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2005. – С. 13.

До гарантій підконтрольних суб'єктів, тобто суб'єктів, до яких безпосередньо застосовується адміністративний примус підрозділами податкової міліції, повинно бути віднесено право на внесення пропозицій, заяв, повідомлень, а також право на оскарження рішень податкової міліції¹.

Так Закон України «Про звернення громадян» від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР² регулює питання практичної реалізації громадянами України наданого їм Конституцією України права вносити в органи державної влади, об'єднання громадян відповідно до їх статуту пропозиції про поліпшення їх діяльності, викривати недоліки в роботі, оскаржувати дії посадових осіб, державних і громадських органів.

Під зверненнями громадян слід розуміти викладені в письмовій або усній формі пропозиції (зауваження), заяви (клопотання) і скарги. Як засіб адміністративного врегулювання розбіжностей в процесі реалізації податкових відносин, особливу увагу привертає скарга, яка завжди пов'язана з інформацією про дійсні або уявні порушення прав, з вимогами ліквідувати їх, відновити порушене право, а також заява як звернення з приводу реалізації належного платнику податків права³.

Згідно з ст. 3 Закону України «Про звернення громадян» скарга – це звернення з вимогою про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями (бездіяльністю), рішеннями державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, посадових осіб.

¹ Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації) / В.А. Онищенко. – К.: Ред. журн. «Вісник податкової служби України», 2002. – С. 384.

² Про звернення громадян: Закон України від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – С. 256.

³ Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О.М. Федорчук; Нац. ун-т «Острозька академія». – Острог, 2003. – С. 8.

Практично ідентичні теоретичні висновки, на основі аналізу законодавства ряду країн (Росія, Угорщина, Болгарія, Польща і т.д.) і практики його застосування, робить Н.Ю. Хаманєва, формулюючи визначення скарги наступним чином: «Скарга – це звернення громадянина з приводу порушеного діями (бездіяльністю), рішеннями юридичних або фізичних осіб (посадовими особами, державними і муніципальними службовцями) права або законного інтересу»¹.

Однак, Закон України «Про звернення громадян» містить також і цілий ряд недоліків, що істотно погіршують механізм адміністративного захисту прав, свобод та охоронюваних законом інтересів. До таких недоліків належить, зокрема: неоднаковий логічний обсяг поняття скарги у різних статтях закону (ст. 3 та ст. 16), віднесення до предмету оскарження рішень та дій, що вчинені лише у сфері управлінської діяльності (ст. 4). Суттєвим недоліком є відсутність однозначного розрізнення понять критика (закон містить заборону переслідування за здійснення останньої) та дискредитація органів державної влади, органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян та їхніх посадових осіб, керівників та інших посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності (що передбачає притягнення до юридичної відповідальності), а також відсутність правила про матеріальну відповідальність службових (посадових) осіб, які усвідомлено порушили права громадян.

Крім того, недоліком Закону України «Про звернення громадян» є те, що він дає змогу спрямовувати звернення по різних інстанціях, але не створює ефективного механізму розгляду і прийняття рішень. У законі не збалансовані обов'язки громадян з повноваженнями органів влади, відсутні норми, які б гарантували порядок всебічного розгляду справи. Закон дає змогу державним службовцям розглядати скарги громадян на власний розсуд, а не на основі чітко визначеної процедури.

¹ Хаманєва Н.Ю. Защита граждан в сфере исполнительной власти / Н.Ю. Хаманєва. – М. : Институт государства и права РАН, 1997. – С. 11.

На думку Л.С. Цермолонської, процес розгляду заяв та скарг повинен включати такі процедури: «порядок подачі громадянином заяви чи скарги і прийняття їх до розгляду органом влади; порядок відкриття справи; порядок розгляду справи, включаючи слухання сторін, знайомство з документами, дослідження фактичних обставин справи і проведення відкритих слухань; порядок прийняття обґрунтованого рішення; порядок виконання рішення»¹, що надасть йому повноти послідовності і відкритості.

Порядок подання та розгляду скарг на дії підрозділів податкової міліції детально регламентується спеціальними податковими нормами.

Ще наприкінці 1996 р. ДПА першою зробила крок назустріч, створивши за ініціативою тодішнього голови М.Я. Азарова у складі податкової служби структурні підрозділи апеляцій, що в літературі, звичайно, було сприйнято позитивно². Відтак кожен платник податків мав можливість оскаржити рішення про застосування фінансових санкцій, постанову про накладення адміністративних штрафів, розпорядження щодо припинення операцій платників податків за рахунками в установах банків, а також рішення щодо примусового стягнення не внесених вчасно податків і неподаткових платежів.

Згідно ст. 14 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» рішення, дії або бездіяльність органів державної податкової служби та їх посадових осіб можуть бути оскаржені у встановленому законом порядку. Забезпечення прав і законних інтересів платників податків і громадян при оскарженні ними рішень органів державної податкової служби, якщо вони обмежують їх права, установлені законами України, в адміністративному порядку покладено на створені в органах державної податкової служби відділи апеляцій. Причому слід зазначити, що у бі-

¹ Цермолонська Л.С. Реалізація прав громадян на звернення / Л.С. Цермолонська // Право. – 2000. – № 4. – С. 36-37.

² Дудко В. У податкових органах права і законні інтереси платників податків захищають підрозділи апеляцій / В. Дудко // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 45. – С. 32-34.

льшості цивілізованих країн, зокрема США та Німеччині, немає структур, які б вирішували спори між контролюючими органами та платниками податків у позасудовому порядку¹.

Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (втратив чинність на підставі ПК) на законодавчому рівні було врегульовано процедуру оскарження в адміністративному порядку рішень і дій підрозділів податкової міліції. Механізм реалізації норм зазначеного Закону щодо оскарження рішень податкових органів був конкретизований Положенням про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженим наказом ДПА України в редакції від 2 березня 2001 р. № 82². З метою поліпшення організації роботи та забезпечення своєчасного і якісного розгляду скарг платників податків Державною податковою адміністрацією України було підготовлено і листом ДПА надіслано податковим органам для використання в практичній роботі Методичні рекомендації про порядок подання та розгляду скарг (апеляцій) платників податків органами державної податкової служби, якими передбаче-

¹ Зицик С.Г. Правове регулювання оскарження рішень органів державної податкової служби / С.Г. Зицик // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право): Збірник наукових праць / [редкол.: П.В. Мельник (голов. ред.), Л.Л. Тарангуд (заст. голов. ред.), П.В. Цимбал (заст. голов. ред.) та ін.]. – Ірпінь: Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2009. – № 2 (45). – С. 191.

² Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби. Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 11 грудня 1996 року № 29 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 02.03.2001 № 82): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0723-96>. (Втратило чинність).

но обов'язки посадових осіб органів державної податкової служби з розгляду скарг платників податків¹.

Ю.В. Навроцька у зв'язку з цим відзначала, що на той час поруч із судовою формою захисту прав платників податків існував більш зручний адміністративний порядок захисту, що видавався оперативнішим та результативнішим в умовах діяльності господарюючих суб'єктів².

Було передбачено, що первинна скарга розглядатиметься органом державної податкової служби, який, на думку платника податків, неправильно визначив суму податкового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству з питань оподаткування або виходить за межі його компетенції, встановленої законом.

«На перший погляд, – зазначає В.Я. Косаняк, – такий підхід може видатись нелогічним – адже посадова особа, дії або рішення якої оскаржуються, навряд чи змінить своє рішення. Однак, з іншого боку, все те, що відбувається після подання скарги (зупинення нарахування пені, поява загрози відшкодувати підприємству збитків та ін.) покликане послужити для посадової особи податкового органу дієвим засобом самоконтролю, приводом замислитись, чи не варто виправити самому власну помилку, якщо вона була допущена. При цьому така особа завжди зв'язана можливістю застосування до неї заходів дисциплінарної чи адміністративної відповідальності. Очевидно, що такий підхід спря-

¹ Методичні рекомендації про порядок подання та розгляду скарг (апеляцій) платників податків органами державної податкової служби: Доведено листом Державної податкової адміністрації України від 30.03.2001 № 4173/7/25-0017 (зі змінами, внесеними листом Державної податкової адміністрації України 27.09.2002 № 14871/7/25-0017).

² Навроцька Ю.В. Адміністративно-правовий аспект захисту прав платників податків / Ю.В. Навроцька // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права: Збірник наукових праць за мат. Міжнар. конф. студентів та аспірантів «Актуальні проблеми правознавства очима молодих вчених». – Хмельницький: Інститут регіонального управління і права, 2002. – Спецвипуск № 1. – С. 186.

мований на оперативне усунення виявлених порушень, учинених самими податковими органами, і не приховує у собі суттєвої загрози для забезпечення належної правової процедури, оскільки не обмежує подальшого руху скарги до вищестоящого органу»¹.

Але лише з прийняттям Податкового кодексу пов'язувалося становлення нових партнерських відносин між державною податковою службою та платниками податків². Залишалися актуальними також пропозиції щодо формування органів податкової юстиції та створення, як і передбачено статтями 125 і 127 Конституції України, спеціалізованих судів³.

На сьогодні розгляд звернень і скарг платників податків податковою службою як одна з гарантій законності у сфері оподаткування регулюється главою 4 ПК «Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів» та Положенням про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженим Наказом Держа-

¹ Косаняк В.Я. Вдосконалення правових гарантій захисту прав платників податків / В.Я. Косаняк // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: Матеріали VII регіональної наук.-прак. конф. (м. Львів, 13-14 лютого 2001 р.). – Львів: Юридичний факультет Львівського нац. ун-ту ім. І. Франка, 2001. – С. 108-109.

² Головач І.В. Проекти Податкового кодексу та проблеми захисту прав платників податків / І.В. Головач // Економіка. Фінанси. Право. – 1999. – № 6. – С. 19-20.

³ Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О.М. Федорчук; Нац. ун-т «Острозька академія». – Острог, 2003.. – С. 138-152; Федорчук О.М. Перспективи формування органів податкової юстиції / О.М. Федорчук // Наукові записки. Серія «Право». – Острог: Вид-во Нац. ун-ту «Острозька академія», 2002. – Вип. 3. – С. 181-187.

вної податкової адміністрації України від 23.12.2010 № 1001¹.

Норми ПК України і Положення регламентують строки та процедури подання скарг платниками податків і розгляду скарг органами державної податкової служби. Так, ст. 56 ПК України передбачено, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. У разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення.

Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (та у разі потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати) протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується. При цьому скарги на рішення ДПІ подаються до державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

В цілому, аналіз нормативних актів, що врегульовують діяльність структурних підрозділів податкової міліції, які уповноважені розглядати заяви та скарги платників податків в Україні, дає підстави для висновку про те, що їх реальною компетенцією, фактично, є досудова оцінка податкових конфліктів. Але чинна на сьогодні процедура забезпечення захисту інтересів осіб, до яких застосовується

¹ Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби. Затверджене Наказом Державної податкової адміністрації України від 23.12.2010 № 1001. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 6 січня 2011 р. за № 10/18748 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 5. – Ст. 261.

адміністративний примус підрозділами податкової міліції, ще не дозволяє повною мірою забезпечити законний захист прав і законних інтересів платників податків і уникнути суперечливих моментів.

Так, варто наголосити, що для забезпечення права на захист від необґрунтованого застосування адміністративного примусу підрозділами податкової міліції, а також надання правової допомоги при розв'язанні справ у судах та інших державних органах в Україні діє адвокатура. Адвоката, що бере участь у адміністративному провадженні, варто наділити широкими процесуальними правами. Для цього вихідною точкою повинен бути перелік прав адвоката, наданий у ст. 20 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» від 05.07.2012 № 5076-VI¹.

Однак КУпАП України значно звужує права адвоката у порівнянні з названим законом, що, звичайно, є неприпустимими і вимагає вдосконалення адміністративного законодавства з даного питання. Хоча у КУпАП і задекларована можливість участі захисника у судовому засіданні при розгляді адміністративної справи, проте не передбачено реального механізму запрошення чи призначення захисника. Невідповідність цих норм Кодексу положенням Конституції України визнано Рішенням Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Солдатова Геннадія Івановича про право вільного вибору захисника від 16 листопада 2000 року № 13-рп/2000². Внаслідок чого, фактично, захисник може взяти участь у

¹ Про адвокатуру: Закон України від від 05.07.2012 № 5076-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 27. – Ст. 282.

² Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Солдатова Геннадія Івановича щодо офіційного тлумачення положень статті 59 Конституції України, статті 44 Кримінально-процесуального кодексу України, статей 268, 271 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про право вільного вибору захисника) від 16 листопада 2000 року № 13-рп/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 47. – Ст. 2045.

судовому засіданні лише в тому разі, якщо він в якийсь спосіб довідався про час і місце розгляду справи, встиг належним чином оформити свої повноваження і сам з'явився до суду.

Таким чином, досягнути ефективності та дієвості застосування заходів адміністративного примусу підрозділами податкової міліції неможливо в умовах неповної або суперечливої нормативної бази. Неможлива вона і без відповідних організаційних умов, зокрема, створення раціональної структури, планування роботи, чіткого розподілу обов'язків, забезпечення необхідною інформацією тощо. Тому ефективність застосування адміністративних заходів примусу підрозділами податкової міліції в умовах розбудови правової держави пов'язана з удосконаленням координації дій органів, до компетенції яких входить це застосування, налагодженням внутрішніх і зовнішніх інформаційних зв'язків, створенням сучасної систематизованої нормативно-правової бази, яка відповідає європейським стандартам.

1.5. АДМІНІСТРАТИВНІ ЮРИСДИКЦІЙНІ ТА НЕЮРИСДИКЦІЙНІ ПРОВАДЖЕННЯ ЯК ПРОЦЕСУАЛЬНА ФОРМА УПРАВЛІНСЬКОЇ (АДМІНІСТРАТИВНОЇ) ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Діяльність, спрямована на реалізацію Державною фіскальною службою (далі – ДФС України) завдань, передбачає застосування не тільки управлінських (адміністративних) заходів, а й заходів, передбачених кримінальним законодавством. Якщо звернутись до адміністративної (управлінської) діяльності органів ДФС України, можна вказати про те, що Податковим кодексом України не вичерпано усі завдання, які покладені чинним законодавством на цю службу. Вказане стосується надання права звернення органам ДФС України до адміністративного суду із поданням про: 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; 3) стягнення коштів за податковим боргом (ст. 183-3 КАС України). Реалізація такого права виходить за межі

завдань, покладених на органи ДФС України. Слід вказати і на обов'язок органів ДФС України, поряд з іншими суб'єктами владних повноважень, реалізувати право на доступ до публічної інформації фізичним, юридичним особам, об'єднанням громадян без статусу юридичної особи, що випливає із Закону України «Про доступ до публічної інформації»¹.

Вказане зазначає не тільки потребу внесення змін до Податкового кодексу України, але і критичний аналіз доктринальних положень про адміністративну юрисдикцію, завдяки якому можна буде розробити і запропонувати інший підхід щодо вдосконалення законодавства, норми якого регулюють діяльність органів ДФС України, який передбачає чітке визначення меж застосування заходів адміністративного юрисдикційного характеру.

Аналіз змісту загального терміну «юрисдикція» надається вченими-фахівцями теорії права та конкретизовано у наукових дослідженнях з різних галузевих юридичних наук, зважаючи на їх предмет та метод. Зокрема, С. С. Алексеев визначав юрисдикцію як діяльність компетентних органів, уповноважених на розгляд юридичних справ (конкретних життєвих випадків, у відношенні яких здійснюється застосування закону) і на винесення по них юридично обов'язкових рішень (1999 р.)². При цьому не конкретизовано статус відповідного компетентного органу, що означає широке сприйняття сутності цього терміну. Слід зазначити, що такий підхід до визначення сутності юрисдикції можна спостерігати у наукових напрацюваннях Н. Г. Салищевої (1964 р.)³, інших вчених¹.

¹ Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 32. – Ст. 314.

² Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования [Текст] / Алексеев С. С. – М. : «Статут», 1999. – С. 116.

³ Салищева Н. Г. Административный процесс в СРСР [Текст] / Н. Г. Салищева. – М. : Юридическая литература, 1964. – 158 с.

Також існує підхід щодо визначення сутності терміну «юрисдикція» як: 1) компетенції судових органів щодо розгляду цивільних, кримінальних та інших справ; 2) коло справ, які даний суд має право розглядати і вирішувати; 3) коло питань, що відносяться до ведення держави або державної установи².

Юрисдикцію також визначають як встановлену нормами права сукупність повноважень органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших суб'єктів права розглядати та вирішувати правові спори, справи про правопорушення, встановлювати факти, надавати правові оцінки, застосовувати санкції³. Разом з тим, виходячи зі змісту викладених положень щодо тлумачення цього визначення, можна зробити висновок про те, що його автор (Ю. Л. Власов) має на увазі тільки судову юрисдикцію. При цьому важливим для подальшого аналізу сутності адміністративної юрисдикції є висновок про значення встановлення меж юрисдикції. Ю. Л. Власов підкреслює, що правильне і точне визначення меж має суттєве значення для правильного регулювання суспільних відносин, оскільки рішення органу державної влади або іншого уповноваженого суб'єкта, прийняте поза межами його юрисдикції, є не правовим і підлягає скасуванню⁴.

О. Ф. Скакун надає наступне тлумачення змісту категорії «юрисдикція»: 1) як встановлений законодавством обсяг повноважень відповідних державних органів щодо вирішення спорів про право та справ про правопорушення, зокрема щодо оцінки діяльності осіб з точки зору правомірності застосовувати санкції до правопорушників; 2) відправлення правосуддя та інша діяльність державних органів

1 Сенько В. Н. Основы государства и права [Текст] / В. Н. Сенько. – Уфа : Кн. изд-во, 1994. – 217 с.

2 Сучасна правова енциклопедія [Текст] / за заг. ред. О. В. Зайчука. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – С. 360.

³ Великий енциклопедичний юридичний словник [Текст] / ред. Ю. С. Шемшученко. – К. : ТОВ «Вид-во «Юрид. думка», 2007. – С. 981.

⁴ Там само. – С. 981.

щодо вирішення спорів, справ про правопорушення та застосування санкцій, реалізацію функцій щодо встановлених об'єктів, структур, сфер; 3) територія, на яку поширюються повноваження певного органу публічної влади у державі¹. Адміністративну юрисдикцію визначено як встановлену законодавством діяльність органів та посадових осіб щодо вирішення будь-яких спорів та застосування відповідних юридичних санкцій в адміністративному порядку. Це можуть бути справи про адміністративні правопорушення, про дисциплінарні проступки, а також вирішення скарг².

Слід зауважити, що О. Ф. Скакун, включаючи до адміністративної юрисдикції справи щодо вирішення скарг дещо суперечить власному підходу щодо визначення сутності загального терміну «юрисдикція». Зважаючи на авторську думку вченої складно вирішення скарг віднести або до спорів, або до справ про адміністративні проступки, або до реалізації функцій щодо встановлених об'єктів, структур, сфер.

Т. О. Коломоєць визначає адміністративну юрисдикцію як систему судових органів (суддів), які контролюють дотримання законності у державному управлінні шляхом вирішення в окремому процесуальному порядку публічно-правових спорів, що виникають у зв'язку зі зверненнями фізичних чи юридичних осіб до органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування або їх посадових осіб³.

Отже, тлумачення категорії «юрисдикція» у енциклопедичних юридичних виданнях передбачає розкриття її змісту як:

- 1) як компетенцію судів щодо вирішення спорів;

¹ Юридический научно-практический словарь-справочник (основные термины и понятия) [Текст] / под общей ред. О. Ф. Скакун. – Х. : Эспада, 2007. – С. 8.

² Там само.

³ Словник базової термінології з адміністративного права [Текст] : навч. посібник / за заг. ред. Т. О. Коломоєць. – К. : Істина, 2010. – С. 9.

2) діяльність державних органів щодо вирішення спорів, справ про правопорушення та застосування санкцій, реалізацію функцій щодо встановлених об'єктів, структур, сфер.

Юрисдикційна діяльність характерна, насамперед, для так званих юрисдикційних органів: суди, інші державні органи, які відповідно до нормативно-правових актів мають право розглядати юридичні справи про правопорушення, приймати щодо них рішення та застосовувати санкції до правопорушників¹.

Узагальнюючи існуючі наукові підходи до розуміння сутності терміну «юрисдикція», можна виділити такі:

- 1) являє собою діяльність судів щодо здійснення правосуддя;
- 2) сприймається як компетенція уповноважених державних органів;
- 3) є діяльністю компетентних державних органів.

Слід зазначити про те, що наведені підходи дозволяють охарактеризувати окремі аспекти зазначеного терміну. При цьому навряд чи доцільна обмеженість лише одним з наведених підходів. Комплексне сприйняття терміну «юрисдикція» надає можливість підкреслити його процесуальну складову та розглядати цей термін як з позицій компетенційних, так і процесуальних.

У цивільному процесі цивільну юрисдикцію розуміють з позицій діяльності компетентних органів, уповноважених законом розглядати та вирішувати цивільні справи (приватні спори) та виносити по них юридично обов'язкові рішення. Г. П. Тимченком у монографії «Принципи цивільної юрисдикції» (2006 р.) було виділено такі основні концепції щодо встановлення сутності терміну «юрисдикція»: 1) визначається через правозастосовну діяльність; 2) являє собою сукупність повноважень щодо здійснення правозастосовної діяльності; 3) як компетенція певного державного органу. Критично ставлячись до вказаних наукових підходів, вчений пропонує визначати юрисдикцію через діяль-

¹ Общая теория права и государства : учебник / под ред. В. В. Лазарева. – М. : Юристъ, 2001. – С. 30-31.

ність компетентних органів щодо вирішення питань, які виникають у сфері застосування права¹.

Характеризуючи визначення сутності терміну «адміністративна юрисдикція», слід вказати про те, що у довідкових виданнях його розкривають як:

1) встановлену законодавством діяльність органів та посадових осіб щодо вирішення будь-яких спорів та застосування відповідних юридичних санкцій в адміністративному порядку;

2) як систему судових органів (суддів), що контролюють дотримання законності у державному управлінні шляхом вирішення в окремому процесуальному порядку публічно-правових спорів.

Виходячи з наведених вище доктринальних положень вчених щодо змісту терміну «адміністративна юрисдикція», ним охоплено судовий розгляд публічно-правових спорів в адміністративних судах, провадження у справах про адміністративні правопорушення та дисциплінарні провадження. При цьому неоднозначне ставлення щодо віднесення до адміністративної юрисдикції вирішення скарг.

Доцільність належності провадження щодо розгляду скарг до адміністративних юрисдикційних проваджень доводив В. Ю. Шильник у дисертаційному дослідженні «Адміністративні юрисдикційні провадження та їх здійснення органами внутрішніх справ» (2004 р.). До основних елементів юрисдикційної діяльності дослідник відносив: 1) наявність компетентного органу чи посадової особи; 2) наявність юридичної справи; 3) розгляд юридичної справи компетентним органом чи посадовою особою; 4) наявність обов'язкового для виконання акта (рішення, постанови тощо) щодо розглянутої юридичної справи². В. Ю. Шильник

¹ Тимченко Г. П. Принципи цивільної юрисдикції : Теорія, історія, перспективи розвитку [Текст] : монографія / Г. П. Тимченко. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2006. – С. 12-18.

² Шильник В. Ю. Адміністративні юрисдикційні провадження та їх здійснення органами внутрішніх справ [Текст] :

пропонує наступне визначення адміністративно-юрисдикційного провадження – як «розгляд адміністративно-правових спорів у встановленій законом адміністративно-процесуальній формі спеціально уповноваженими на те органами (посадовими особами), а в деяких випадках іншими суб'єктами, які згідно з нормами адміністративного законодавства здійснюють заходи, спрямовані на притягнення правопорушника до відповідальності і забезпечення виконання винесеної постанови»¹.

Такий підхід дослідника не протирічить тим підходам, які вже склалися у теорії права, але вони розширені В. Ю. Шильником, зважаючи на специфіку адміністративно-правових відносин. Зважаючи на такий підхід дещо штучним є включення провадження щодо розгляду скарг до адміністративних юрисдикційних проваджень, адже вони не пов'язані ні з розглядом спорів, ні з притягненням до адміністративної відповідальності. Також має місце поверхнева теза про ототожнення правового спору із правопорушенням. Так, формулюючи ознаки адміністративної юрисдикції, В. Ю. Шильник називав наступні положення: 1) наявність правового спору (правопорушення); 2) наявність потреби належного процесуального регулювання; 3) прийняття остаточного рішення у формі юридичного акту застосування норм права є обов'язковим; 4) різноманітність органів, які здійснюють адміністративну юрисдикцію². Щоправда, розкриваючи зміст першої ознаки дослідник вірно вказував про те, що «Розгляд і вирішення юридичних справ, обумовлених позитивними обставинами, не охоплюється юрисдикційною діяльністю. Юрисдикція виникає тільки тоді, коли необхідно вирішувати спір про право, порушення встановлених правових норм, правомірну поведінку. Щодо адміністративної юрисдикції, такого роду спори виникають між сторонами суспільних відносин, які регулюються адмініст-

дис. ... к.ю.н. 12.00.07 / Шильник Володимир Юрійович / Національний університет внутрішніх справ. – Х., 2004. – С. 38-39.

¹ Шильник В. Ю. Вказана праця. – С. 38-42.

² Там само. – С. 43-44.

ративно-правовими нормами, набуваючи характеру адміністративно-правових спорів»¹.

Враховуючи, що В. Ю. Шильник підготував дослідження ще до набуття чинності КАС України – у 2004 році – його однозначні висновки у напрямку розмежування адміністративної юрисдикції і адміністративної юстиції вдаються актуальними. Так, вказувалось, що поняття адміністративної юрисдикції пов'язується з певним видом виконавчо-розпорядчої діяльності держави, а адміністративної юстиції – виключно із правосуддям². Проте, сприйняття категорії «юрисдикція» з позицій компетенції щодо вирішення спорів, надає підставу вказати про те, що діяльність адміністративних судів обмежена їх юрисдикцією. У науковій думці сучасних вчених вказано, що адміністративна юстиція являє собою вищу, найбільш розвинену форму здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності³.

Віднесення В. Ю. Шильником проваджень за скаргами громадян до адміністративних юрисдикційних проваджень ґрунтується на підході М.М. Тищенка, обґрунтованому у колективній монографії «Адміністративний процес» (2001 р.)⁴. Пізніше цей підхід був презентований у підручнику з адміністративного права, підготовленому у 2007 році за загальною редакцією В. Б. Авер'янова. Так, М. М. Тищенко зазначав, що адміністративною юрисдикцією вважається діяльність, у процесі якої вирішується юридична справа, здійснюється правовий захист порушених або оспорюваних інтересів, виноситься юридично-владне рішення щодо застосування відповідної правової санкції, відновлення порушеного права. До юрисдикційних адміністративних (адміністративно-юрисдикційних) проваджень віднесено: прова-

¹ Там само. – С. 43.

² Там само. – С. 48.

³ Адміністративне право [Текст] : підручник / за заг. ред. Ю. П. Битяка, В. М. Гарашука, В. В. Зуй. – Х. : Право, 2010. – С. 217.

⁴ Бандурка А. М. Административный процесс [Текст] : учебник / А.М. Бандурка, Н.М. Тищенко. – Харьков : Изд-во НУВД, 2001. – С. 52.

дження у справах про адміністративні правопорушення; провадження щодо розгляду скарг громадян; дисциплінарні провадження щодо державних службовців¹.

Виходячи з наукового підходу, запропонованого М. М. Тищенком, адміністративна юрисдикція пов'язана, в основному, із правовим захистом, діяльністю щодо застосування санкцій, відновлення порушеного права. Не заперечуючи, в цілому, проти такого сприйняття сутності адміністративної юрисдикції, слід, тим не менше, наголосити про те, що правовий захист здійснюється не лише шляхом застосування санкцій, але й у процесі діяльності адміністративних судів щодо вирішення справи адміністративної юрисдикції.

На обґрунтування доцільності підтримання наукового підходу М. М. Тищенка, В. Ю. Шильник уводить до наукового аналізу категорію конфлікту, чим фактично розширює межі застосування базових категорій і понять, порівняно із існуючими науковими напрацюваннями. Категорія юридичного конфлікту в адміністративному праві опрацьована вкрай недостатньо. Зокрема, можна назвати такі поодинокі наукові напрацювання (А. К. Гасанова², М. Р. Мергелідзе³ та інші). В юридичних енциклопедичних виданнях юридичний конфлікт визначено як протиставлення двох чи кількох суб'єктів, зумовлене протилежністю чи несумісністю їх інтересів, потреб або цінностей. До особливостей

¹ Адміністративне право України. Академічний курс [Текст] : підручник : у 2 т. Т. 1 / ред. колегія: В.Б. Авер`янов та ін. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2007. – С. 506.

² Гасанова А. К. Способи вирішення правових конфліктів у діяльності органів виконавчої влади: деякі питання систематизації [Текст] / А. К. Гасанова // Право і безпека. – 2011. – № 1 (38). – С. 65–68; Гасанова А. К. Адміністративно-правові засади вирішення конфліктів в діяльності органів виконавчої влади [Текст] : автореф. дис. ... к.ю.н 12.00.07 / Гасанова Антоніна Керимівна / Національний університет «Одеська юридична академія». – Одеса, 2011. – 20 с.

³ Мергелідзе М. Р. Становление института разрешения административно-правовых споров [Текст] / М. Р. Мергелідзе. – М. : ИД «Юриспруденция», 2008. – С. 35.

юридичного конфлікту віднесено: зв'язаність конфлікту правовими відносинами; наявність правових ознак суб'єктів чи об'єкта конфлікту; можливість вирішення правовими засобами; галузева визначеність конфлікту; наявність юридичних наслідків; можливість застосування примусових засобів у процесі вирішення конфлікту; вирішення конфлікту у межах спеціальної юридичної процедури¹. Категорія «правовий конфлікт» застосовується як тотожна категорії «публічно-правовий спір» при визначенні рис адміністративної юстиції: 1) як системи правових засобів і механізмів, що дозволяють фізичним і юридичним особам у судовому порядку оспорювати рішення, дії чи бездіяльність представників влади і захищати свої права, свободи та інтереси; 2) призначенням є розв'язання правових конфліктів (публічно-правових спорів), які виникають між фізичними і юридичними особами, з одного боку, і представниками влади – з другого внаслідок здійснення останніми управлінських функцій; 3) функціонує у процесуальній формі, що відповідає моделі загального судового процесу; 4) включає систему судових органів або квазісудових установ, спеціально створених для вирішення спорів за участі владарюючих суб'єктів².

Не заперечуючи в цілому проти уведення категорії «правовий конфлікт» до наукових досліджень, однак слід вказати про те, що проблема сутності цієї категорії в адміністративному праві потребує окремого наукового пошуку.

За Законом України «Про звернення громадян»³, скарга – звернення з вимогою про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями (бездіяль-

¹ Великий енциклопедичний юридичний словник [Текст] / ред. Ю. С. Шемшученко. – К. : ТОВ «Вид-во «Юрид. думка», 2007. – С. 400.

² Адміністративне право [Текст] : підручник / за заг. ред. Ю. П. Битяка, В. М. Гаращука, В. В. Зуй. – Х. : Право, 2010. – С. 236.

³ Про звернення громадян : Закон України від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – Ст. 256.

ністю), рішеннями державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, посадових осіб. Така вимога подається у порядку підлеглості вищому органу або посадовій особі, що не позбавляє громадянина права звернутися до суду відповідно до чинного законодавства, а в разі відсутності такого органу або незгоди громадянина з прийнятим за скаргою рішенням – безпосередньо до суду (ч. 1 ст. 16). Отже, скарга являє собою правову вимогу, а провадження щодо її вирішення не стосується спору чи застосування санкцій. Адміністративне юрисдикційне провадження може бути порушене за результатами розгляду скарги.

Заходами адміністративного примусу називають: а) заходи адміністративного запобігання (адміністративно-попереджувальні заходи); б) заходи припинення правопорушень; в) адміністративні стягнення¹.

Вчення про адміністративний примус є найбільш розробленим у науці адміністративного права, а ті теоретичні положення, які сформувались протягом достатньо тривалого строку обговорення, складають основу правової доктрини адміністративно-правових методів. Враховуючи спрямованість наукового пошуку, доцільним вдається обмежитись положеннями щодо мети застосування адміністративного примусу: а) запобігання вчиненню правопорушень; б) припинення адміністративних проступків; в) притягнення до адміністративної відповідальності².

Оскільки мета застосування адміністративного примусу жодним чином не стосується позитивної управлінської діяльності, діяльність щодо застосування таких заходів слід віднести до адміністративної юрисдикційної.

Отже, до адміністративної юрисдикції слід віднести:

- адміністративну юрисдикцію адміністративного суду;
- діяльність щодо застосування заходів адміністративного примусу;

¹ Адміністративне право [Текст] : підручник / за заг. ред. Ю. П. Битяка, В. М. Гаращука, В. В. Зуй. – Х. : Право, 2010. – С. 161.

² Там само. – С. 160.

- діяльність щодо застосування заходів дисциплінарного впливу.

Звернення до наукових напрацювань з інших галузевих наук дозволяє усебічно проаналізувати сутність категорії «юрисдикція».

С. В. Комлев пропонує визначити єдиний термін «адміністративно-юрисдикційний процес» як похідну правову категорію, яка є формою реалізації адміністративної відповідальності¹. Отже, вчений обґрунтовує доцільність сприйняття вказаного процесу тільки з позицій процесуальної діяльності щодо притягнення винних до адміністративної відповідальності. Однак, враховуючи усталену наукову думку про те, що адміністративний процес являє собою сукупність взаємопов'язаних адміністративних проваджень, що мають як юрисдикційний, так і неюрисдикційний характер, підхід С. В. Комлева швидше стосується вузького розуміння адміністративного процесу як порядку розгляду справ про адміністративні правопорушення і застосування до порушників адміністративних стягнень². Вузького розуміння сутності терміну «адміністративна юрисдикція» притримується А. Т. Комзюк, аналізуючи як таку діяльність органів внутрішніх справ щодо розгляду справ про адміністративні правопорушення³.

Не можна оминати науковий доробок І. П. Голосніченка. Вчений чітко і однозначно формулює наукові положення щодо зв'язку адміністративно-юрисдикційного процесу із двома напрямками юрисдикційної діяльності: 1) ви-

¹ Комлев С. В. Административно-юрисдикционный процесс [Текст] : дис. ... к.ю.н. 12.00.14 / Комлев Сергей Витальевич / Государственное учреждение «Всероссийский научно-исследовательский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации». – М., 2008. – С. 10.

² Адміністративне право України. Академічний курс [Текст] : підручник : у 2 т. Т. 1 / ред. колегія: В.Б. Авер'янов та ін. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2007. – С. 492.

³ Комзюк А. Т. Адміністративний процес України [Текст] : навч. посібник / А. Т. Комзюк, В. М. Бевзенко, Р. С. Мельник. – К. : Прецедент, 2007. – С. 202-223.

рішення адміністративно-правових спорів; 2) застосування заходів адміністративного примусу¹. Характеризуючи адміністративні провадження щодо вирішення звернень громадян у виді скарг, вчений відносив їх до самостійної групи норм, що регулюють адміністративно-правовий порядок поновлення прав і свобод людини і громадянина. Залежно від суб'єкта вирішення це провадження поділено на два підвиди: провадження у справах за скаргами, що вирішуються в органах виконавчої влади чи місцевого самоврядування, посадовими особами, і провадження за скаргами, що вирішуються у судовому порядку (адміністративна юстиція)². Слід вказати, що такий поділ був цілком доречний на момент підготовки монографії – 2003 р. Сучасний стан правового регулювання передбачає позовне провадження у адміністративних судах у справах щодо захисту прав, свобод, законних інтересів.

В наш час в науці адміністративного права існує два основні напрямки щодо розробки поняття адміністративної юрисдикції. За аналогією з адміністративним процесом, учені-юристи трактують сутність адміністративної юрисдикції у «вузькому» та «широкому» розумінні. Так, прихильники «вузького» розуміння сутності адміністративної юрисдикції роблять акцент на дві такі характеристики цієї діяльності: а) юрисдикційна діяльність має місце там, де має місце адміністративне правопорушення; б) така діяльність має правоохоронну спрямованість. Інакше кажучи, адміністративна юрисдикція сприймається в такій якості, в якій вона подібна до кримінально-процесуальної чи цивільної процесуальної діяльності, коли є необхідність у з'ясуванні певних обставин, кваліфікувати вчиненні діяння, задовольнити законний інтерес, застосувати санкцію до правопорушника або розглянути скаргу на прийняте рішення.

¹ Голосніченко І. П. Адміністративний процес [Текст] : навч. посібник / І. П. Голосніченко, М. Ф. Стахурський. – К. : ГАН, 2003. – С. 25.

² Голосніченко І. П. Вказана праця. – С. 30-31.

«Широкий» зміст адміністративної юрисдикції охоплює встановлений законом порядок розгляду і вирішення індивідуально-конкретних (адміністративних) справ, що виникають у сфері державного управління (у даному випадку сказане поширюється і на сферу місцевого самоврядування) спеціально уповноваженими на те органами (посадовими особами) та, у відповідних випадках, загальними (звичайними) судами. Вчені підкреслюють відсутність охоплення «широким» підходом розгляду справ в адміністративних судах та підміну класичного розуміння процесу широким і вузьким тлумаченням цього терміну. Як компромісний варіант, пропонується використання терміну «адміністративно-судовий процес»¹.

Слід підкреслити наявність наукової думки про три види адміністративної юрисдикції: а) адміністративно-регулятивна, тобто компетентність вирішення адміністративних справ, що виникають за іншими, крім виникнення спору про право і здійснення адміністративного правопорушення, підставами (справи про видачу ліцензій, державну реєстрацію автотранспортних засобів тощо); б) адміністративно-судочинна, тобто компетентність адміністративних судів щодо вирішення відповідних справ; в) адміністративно-деліктна, тобто компетентність вирішення справ про адміністративні правопорушення, за здійснення яких передбачається накладення адміністративних стягнень². Цим поглядом охоплено компетенційне сприйняття адміністративної юрисдикції та фактично виділено групи компетенції адміністративних юрисдикційних органів за ознакою її сутності.

Визначення підходу щодо сутності терміну «адміністративна юрисдикція» має бути опрацьоване із врахуванням особливостей адміністративно-правових відносин, які

¹ Адміністративне право України. Академічний курс [Текст] : підручник : у 2 т. Т. 1 / ред. колегія: В.Б. Авер'янов та ін. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2007. – С. 491-492.

² Адміністративна юрисдикція [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=48910&pg=2>.

мають об'єднуючий зміст. Такими визначено врегульовані нормами адміністративного права суспільні відносини, в яких їх сторони (суб'єкти) взаємозв'язані й взаємодіють шляхом здійснення суб'єктивних прав і обов'язків, встановлених і гарантованих відповідними адміністративно-правовими нормами. Вони формуються, як правило, в особливій сфері суспільного життя – публічному (державному і самоврядному) управлінні, і насамперед, у зв'язку із здійсненням органами виконавчої влади своїх владно-розпорядчих функцій. Вони завжди мають публічно-правовий характер, оскільки один з їх суб'єктів обов'язково має юридично-владні повноваження щодо інших учасників таких відносин¹.

Цій теоретичній моделі адміністративно-правових відносин відповідають відносини у сфері адміністративного судочинства. Його основним завданням є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень шляхом справедливого, неупередженого та своєчасного розгляду адміністративних справ. (ст. 2 КАСУ²). До інших (допоміжних) завдань відносять: а) правоохорону певних публічно-правових відносин, підтримання законності у сферах функціонування органів виконавчої влади та інших публічно-владних органів; б) правосуддя – збирання і аналіз правових і фактичних даних та прийняття відповідного рішення, виконання якого, в необхідних випадках, забезпечується примусовою силою держави; в) судовий контроль – перевірка правомір-

¹ Адміністративне право України. Академічний курс [Текст] : підручник : у 2 т. Т. 1 / ред. колегія: В.Б. Авер'янов та ін. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2007. – С. 172-173.

² Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–36, № 37. – Ст. 446.

ності рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень при розгляді і вирішенні публічно-правових спорів; г) правовідновлення – здійснення адміністративним судом усіх необхідних заходів для остаточного захисту прав і свобод невідладних суб'єктів публічно-правових відносин; д) превенція – попередження порушень прав і свобод невідладних суб'єктів та режиму законності у сфері публічно-правових відносин; з'ясування правових причин і обставин правопорушень; недопущення порушень прав і свобод громадян в майбутньому¹.

Слід вказати про те, що дослідниками доводиться доцільність уведення категорії «податкова юрисдикція». Пропонується визначення широкого та вузького її смислів і зазначається про пріоритетність вузького смислу цієї категорії. Податковою юрисдикцією названо юридично владну діяльність органів державної податкової служби, митних органів щодо застосування заходів юридичної, зокрема – фінансової – відповідальності до порушників загальнообов'язкових правил у сфері оподаткування, здійснення контрольної діяльності, яка пов'язана із виявленням податкових правопорушень та встановленням юридичних фактів вчинення таких порушень².

Така точка зору дослідника сприймається як перспективна, враховуючи активний характер сучасного розвитку науки податкового права і процесу, з одного боку, а з іншого – необхідності формування належних гарантій надходжень податків, зборів до бюджетів та державних цільових фондів. У цьому зв'язку слід звернутись до напрацювань М. П. Кучерявенка, який визначав специфіку охоронних податкових процедур. Вчений вказував, що більшою

¹ Адміністративне право України. Академічний курс [Текст] : підручник : у 2 т. Т. 1 / ред. колегія: В.Б. Авер'янов та ін. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2007. – С. 404.

² Чернетченко В. В. Юридичні гарантії надходжень податків, зборів до бюджетів та державних цільових фондів [Текст] : автореф. дис. ... к.ю.н. 12.00.07 / Чернетченко Владислав Вікторович / Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – С. 5.

мірою охоронне регулювання торкається тільки провадження у справах про податкові правопорушення, а провадження з податкового контролю може бути з порушенням і не пов'язаним. Такий саме подвійний характер має і провадження зі скарг і спорів у сфері оподаткування. М. П. Кучерявенко підкреслював думку про те, якщо виходити з реалізації примусу за участі спеціалізованих судових органів у вирішенні спору та регулюванні відносин, то (у всякому випадку на сьогодні) податковий процес являє собою більшою мірою субінститут адміністративного процесу¹.

Слід вказати про те, що співвідношення між категоріями «податкова юрисдикція» та «адміністративна юрисдикція» доцільно визначати суто із теоретичних позицій. При цьому не можна вказати про те, що вони є принципово різними, адже обидві категорії стосуються діяльності держави відповідно у податкових та управлінських (організаційних) відносинах, а також відносинах з приводу гарантування прав, свобод, законних інтересів у публічно-правовій сфері, що стосується судового адміністративного процесу (адміністративного судочинства). Разом з тим, податкова юрисдикція, будучи категорією, пов'язаною із категорією «адміністративна юрисдикція», має власний предмет, а реалізація відповідної юрисдикційної діяльності у податковій сфері відбувається тими заходами і засобами, використання яких доцільне і ефективно у податкових відносинах. Вказане стосується, насамперед, провадження у справах про податкові правопорушення, де суб'єктами відповідальності виступають фізичні і юридичні особи. Слід також вказати і про провадження за скаргами і спорами у сфері оподаткування, де законодавець встановив специфіку відповідних процесуальних відносин, на відміну від, наприклад, провадження за зверненнями громадян, відповідно Закону України «Про звернення громадян».

¹ Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация [Текст] : монография / Н. П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – С. 178.

Дослідження проблеми сутності і змісту адміністративного неюрисдикційного провадження розкрито на прикладі діяльності митної служби, що вимагає необхідність звернення до ustalених положень доктрини адміністративного права щодо адміністративних неюрисдикційних відносин та їх процесуальної форми. У підручнику з адміністративного права, підготовленому за загальною редакцією В. Б. Авер'янова (т.1, академічний курс) вказано про те, що велика частина проваджень, які становлять структуру адміністративного процесу, спрямована на вирішення справ щодо відносин так званого позитивного, тобто неюрисдикційного, характеру, що виникають у ході виконавчорозпорядчої діяльності державних органів. Коло таких проваджень ширше порівняно із юрисдикційними провадженнями, що зумовлено специфікою управлінської діяльності в різних сферах життя суспільства, розмаїттям і спеціалізацією органів управління, їх повноважень¹. Я. Іваненко обґрунтовує наступне визначення поняття адміністративного неюрисдикційного провадження як процесуальної форми здійснення однорідних організаційно-розпорядчих процедурно-процесуальних дій, які не стосуються правового захисту чи вирішення спору про право, спрямовані на прийняття юридично-владного рішення і вчиняються у зв'язку з вирішенням індивідуальної адміністративної справи².

З наведених вище теоретичних положень можна виділити такі ознаки адміністративного неюрисдикційного провадження: а) є процесуальною формою; б) предмет складають однорідні дії позитивного змісту; в) не стосується правового захисту або вирішення спору про право; г) наслідком здійснення однорідних дій є прийняття юридично-

¹ Адміністративне право України. Академічний курс [Текст] : підруч. : У 2 т. Т. 1 : Загальна частина / ред. кол. В. Б. Авер'янов (голова). – К. : Юрид. думка, 2007. – С. 503-504.

² Іваненко Я. Л. Адміністративне неюрисдикційне провадження в публічно-правових відносинах [Текст] / Я. Л. Іваненко // Віче. – 2010. – № 14. – С. 11–13.

владного рішення; д) формою такого рішення є індивідуальний акт.

Статтею 544 Митного кодексу України (далі – МК України) визначено завдання митних органів, які реалізуються у межах митної політики:

- забезпечення правильного застосування, неухильного дотримання та запобігання невиконанню вимог законодавства України з питань державної митної справи;

- забезпечення виконання зобов'язань, передбачених міжнародними договорами України з питань державної митної справи, укладеними відповідно до закону;

- створення сприятливих умов для полегшення торгівлі, сприяння транзиту, збільшення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України;

- здійснення митного контролю та виконання митних формальностей щодо товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, у тому числі на підставі електронних документів (електронне декларування), за допомогою технічних засобів контролю тощо;

- аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю;

- забезпечення справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених МК України, ПК України та іншими актами законодавства України;

- застосування передбачених законом заходів митно-тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, здійснення контролю за дотриманням усіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами встановлених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення окремих видів товарів через митний кордон України; здійснення заходів щодо недопущення переміщення через митний кордон України товарів, на які встановлені заборони та/або обмеження щодо переміщення через митний кордон України, а також товарів, які не відповідають вимогам якості та безпеки;

- здійснення контролю за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;
- сприяння захисту прав інтелектуальної власності, вжиття заходів щодо запобігання переміщенню через митний кордон України товарів з порушеннями охоронюваних законом прав інтелектуальної власності;
- запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил на всій митній території України;
- здійснення в межах повноважень, визначених цим Кодексом, контролю за діяльністю підприємств, які надають послуги з декларування товарів, перевезення та зберігання товарів, що переміщуються через митний кордон України чи перебувають під митним контролем, та здійснюють інші операції з такими товарами;
- ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;
- ведення митної статистики та обмін даними митної статистики з митними органами інших країн;
- проведення верифікації (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів з України та видача у випадках, встановлених чинними міжнародними договорами, сертифікатів походження;
- здійснення обміну документами та інформацією (у тому числі електронною) з іншими державними органами;
- впровадження, розвиток та технічне супроводження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій в державній митній справі, автоматизація митних процедур;
- здійснення міжнародного співробітництва у сфері державної митної справи, залучення зовнішніх ресурсів для забезпечення діяльності митної служби України;
- кінологічне забезпечення діяльності митної служби України;
- управління об'єктами митної інфраструктури, розбудова митного кордону¹.

¹ Митний кодекс України від 13.03.2012. № 4495-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України.-2012. – № 32

Серед перелічених завдань більшість має неюрисдикційний, позитивний характер, що дозволяє визначити діяльність митних органів, спрямованих на реалізацію вказаних завдань як на переважно неюрисдикційну. При цьому види такої діяльності доцільно виділяти відповідно тих завдань, на вирішення яких вона спрямована. Обрання такої ознаки (критерію) систематизації видів неюрисдикційної діяльності у сфері митної справи ґрунтується на тому, що ключовою ознакою систематизації певних відносин є їх однорідність. Така однорідність забезпечується: єдиною метою та завданнями здійснення, змістом і характером відповідних відносин. До завдань юрисдикційного змісту у сфері митної справи доцільно віднести ті, які спрямовані на боротьбу з порушеннями митних правил, а також правозахисну діяльність у зовнішньоекономічній сфері.

Визначення завдань щодо запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил на всій митній території України як юрисдикційної ґрунтується на теоретичних положеннях науки адміністративного права. Адміністративною юрисдикцією називають діяльність, у процесі якої вирішується юридична справа, здійснюється правовий захист порушених або оспорюваних інтересів, виноситься юридично-владне рішення щодо застосування відповідної правової санкції, відновлення порушеного права¹. Позитивними відносинами (неюрисдикційними) названо ті, що виникають у ході виконавчо-розпорядчої діяльності державних органів². Тим самим вчені-адміністративісти підкреслюють правозахисний характер юрисдикційної діяльності, на відміну від позитивної, яка, хоча і є виконавчо-розпорядчою, проте не стосується здійснення функції правового захисту.

(04.05.2012). – Ст. 1175 – Система інформаційно-правового забезпечення «Ліга-Закон» станом на 06.08.2012 р.

¹ Адміністративне право України. Академічний курс [Текст] : підруч. : У 2 т. Т. 1 : Загальна частина / ред. кол. В. Б. Авер'янов (голова). – К. : Юрид. думка, 2007. – С. 506.

² Там само. – С. 503.

Звернення до юридичної довідкової літератури надає можливість встановити зміст захисних правовідносин. Такі правовідносини виникають з фактів неправомірної поведінки суб'єкта; спрямовані на притягнення до відповідальності осіб, які вчинили правопорушення, відновлення порушених прав та інтересів, застосування заходів фізичного примусу, передбачених у санкціях норм заборонного характеру. У захисних правовідносинах реалізується захисна функція права¹. При розкритті категорії «функція права» зазначено, що захисна функція – спрямування правового впливу, пов'язаного із вчиненням правопорушення та реалізацією права на захист суб'єктивних прав. Її метою є припинення протиправних дій за допомогою примусових заходів, реалізації юридичної відповідальності².

Я. Л. Іваненко називає наступні риси адміністративних неюрисдикційних відносин:

а) сторонами виступають суб'єкти адміністративного права, які є носіями передбачених адміністративно-правовими нормами прав і обов'язків у сфері позитивної адміністративної діяльності, котрі здатні ці права реалізувати, а покладені обов'язки виконувати;

б) вирішальною особливістю є обов'язкова участь суб'єкта адміністративного права, наділеного повноваженнями щодо здійснення позитивної адміністративної діяльності;

в) формування у сфері управлінської (адміністративної) діяльності у зв'язку із реалізацією суб'єктами адміністративного права своїх повноважень позитивного змісту, тобто тих, які не пов'язані із вирішенням спору про право (як в адміністративному судочинстві), або притягненням до адміністративної чи дисциплінарної відповідальності, або відновленням порушеного права;

¹ Юридический научно-практический словарь-справочник (основные термины и понятия) [Текст] / О. Ф. Скакун, Д. А. Бондаренко ; под общ.ред. профессора О. Ф. Скакун. – Харьков : Эспада, 2007. – 488 с. – С. 289

² Там само. – С. 444.

г) виникнення у заявочному порядку, що передбачає попереднє звернення до уповноваженого суб'єкта адміністративного права або видання певного адміністративного акту;

д) суперечки, які виникають між сторонами адміністративних неюрисдикційних відносин, вирішуються як у позасудовому, та і у судовому порядках¹.

Серед перелічених Я. Л. Іваненко рис доцільно виділити основні, які дозволяють виокремити неюрисдикційні відносини від інших видів адміністративних відносин – юрисдикційних. До таких основних рис належать, насамперед, риса, яка відображає позитивний характер відносин, відсутність їх зв'язку із вирішенням спору про право, притягнення до відповідальності чи відновленням порушеного права. Важливою є також риса щодо заявочного порядку виникнення неюрисдикційних відносин.

Застосування підходу, запропонованого Я.Л. Іваненко щодо виділення адміністративних неюрисдикційних відносин до тих, що існують у сфері діяльності митних органів, а також сутності терміну «захист» дозволяє назвати неюрисдикційними наступні:

- виконання та контроль за додержанням законодавства України з питань митної справи;

- забезпечення виконання зобов'язань, передбачених міжнародними договорами України з питань митної справи, укладених в установленому законом порядку;

- сприяння захисту інтелектуальної власності учасників зовнішньоекономічних зв'язків, інших юридичних та фізичних осіб;

- застосування відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання при переміщенні товарів через митний кордон України;

- здійснення митного контролю та митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються

¹ Іваненко Я. Л. Адміністративні неюрисдикційні провадження [Текст] : дис. ... к.ю.н. 12.00.07 / Іваненко Яна Леонідівна / Академія праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. – К., 2011. – С. 29.

через митний кордон України, вдосконалення форм і методів їх здійснення;

- контроль за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;
- створення сприятливих умов для прискорення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України;
- розвиток міжнародного співробітництва у галузі митної справи;
- ведення митної статистики;
- ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;
- здійснення верифікації (встановлення достовірності) сертифікатів походження товарів з України.

Слід зазначити, що перелік видів діяльності, які віднесені до неюрисдикційних і виділені за ознакою завдань, виконуваних органами державної митної служби, не є вичерпним, адже вони стосуються зовнішнього організаційного впливу на митні відносини. Якщо врахувати наявність внутрішньоорганізаційних відносин, то відповідна внутрішньоорганізаційна неюрисдикційна діяльність буде включати до себе кадрову роботу, проходження служби в митних органах, формування організаційних структур самої митної служби, матеріально-технічне, інформаційне, фінансове забезпечення. До внутрішньоорганізаційної також доцільно віднести роботу із зверненнями громадян, оскільки відповідна діяльність стосується питань якості та результативності, законності діяльності митних органів, а застосовувані за результатами розгляду звернень заходи безпосередньо стосуються вдосконалення організації діяльності цієї служби, гарантування законності і правопорядку. Внутрішньою юридичною діяльністю можна вважати процедури притягнення до дисциплінарної та інших видів юридичної відповідальності працівників державної митної служби.

Отже, систематизацію діяльності митної служби можна здійснювати за декількома ознаками. Насамперед, за ознакою характеру цієї діяльності – на адміністративну неюрисдикційну та адміністративну юрисдикційну. Ще однією названо ознаку спрямування діяльності митних орга-

нів – на зовнішню та внутрішньоорганізаційну. При цьому адміністративну неюрисдикційну та адміністративну юрисдикційну діяльність цілком доречно розглядати у межах зовнішнього внутрішнього спрямування функціонування митних органів.

Адміністративна неюрисдикційна діяльність державної митної служби є розгалуженою, а виділені її види відрізняються одне від одного характером відповідних відносин. Саме тому розгляд питання щодо виділення спільних засад здійснення різних видів неюрисдикційної діяльності напевно доцільний. Так, наприклад, контроль у галузі митної справи не можна поєднувати із процедурами застосування митних тарифів або веденням митної статистики.

Слід зазначити, що процесуальна форма може бути притаманна як внутрішньо організаційній, так і зовнішній адміністративній діяльності митних органів та, відповідно юрисдикційним та неюрисдикційним діям і процедурам. Враховуючи вказане, а також ознаки адміністративного провадження, доцільною є постановка питання про процесуальні форми окремих видів неюрисдикційної діяльності.

Е. Ф. Демський визначав адміністративне провадження як певну і основну частину адміністративного процесу. Вчений підкреслював, що адміністративні провадження детермінують структуру адміністративного процесу і являють собою однопорядкові групи процесуальних правовідносин¹. Він виділив наступні ознаки адміністративного провадження: а) нормативне врегулювання процесуальних дій; б) наявність конкретної індивідуальної справи; в) спільність предмета правового регулювання в кожному конкретному провадженні; г) наявність не пов'язаного зі службовим підпорядкуванням уповноваженого суб'єкта вирішення справи; г) об'єктивізація дій у межах конкретної індивідуальної справи; д) прийняття відповідного рішення (акта) і звернення до його виконання². Слід вказати про те,

¹ Демський Е. Ф. Адміністративне процесуальне право України [Текст] : навч. посіб. / Е. Ф. Демський. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – С. 113.

² Демський Е. Ф. Вказана праця. – С. 116-117.

що кожне адміністративне провадження здійснюється у відокремленій процесуальній формі, що означає відмінність завдань, процедур, процесуальних актів, якими завершуються процесуальні дії у межах окремих стадій провадження.

Звернення до положень теорії права дозволяє з'ясувати загальне поняття «провадження». Провадженням називають якісно однорідну групу процедурно-процесуальних дій щодо владної реалізації відособлених матеріально-правових норм. Такі дії об'єднуються єдністю кінцевої мети, потребами професійної спеціалізації праці щодо правозастосування, міркуваннями щодо підвищення ефективності правового регулювання¹. В.М. Горшенев визначив ознаки процесуальної форми: 1) зв'язок із розглядом юридичної справи, 2) здійснення на підставі норм права, 3) завжди тягне за собою юридичні наслідки. Вчений доводив безперспективність протиставлення процедури і процесу як у реальному, так і у понятійному плані².

Слід зазначити про існування у доктрині права точки зору про врегулювання нормами митного права як позитивних відносин, так і відносин, пов'язаних із порушеннями митних правил. В.Я. Настюк у монографії «Норми митного права: теорія і практика застосування» (2003р.) вказує на існування митно-процесуальних норм. Ці норми вчений поділяє на дві групи – митно-процесуальні (ще існує категорія «митно-процедурні норми»), які забезпечують порядок реалізації норм у сфері здійснення митного контролю, і митно-процесуальні, що встановлюють порядок реалізації норм про правопорушення в рамках митно-правового регулювання. Вчений зазначає, що у рамках процесуальних норм, які забезпечують розгляд справ про митні правопорушення або пов'язані з ними факти, можна виділити три митно-процесуальні інститути. Це норми, що регламенту-

¹ Общая теория государства и права. Академический курс : в 3 т. [Текст] / отв. ред. М. Н. Марченко. – М. : ИКД «Зерцало-М», 2002. – Т. 2. – С. 461

² Теория юридического процесса [Текст] / под общ. ред. В. М. Горшенева. – Х. : Вища школа, 1983. – С. 11.

ють: а) порядок розгляду про порушення митних правил; б) реалізацію митної юрисдикції, тобто повноважень щодо самостійної правової оцінки поведінки осіб або організацій; в) вживання в разі необхідності заходів адміністративно-примусового характеру, якими наділені компетентні органи Державної митної служби (службові особи)¹.

Проте вчений уникає виділення ознак митно-процесуальної норми, а також побічно вказує на виділення трьох митно-процесуальних інститутів, обмежуючись їх юрисдикційним змістом. Зрозуміло, що проблема формування митного процесу потребує окремого наукового дослідження концептуального змісту, однак доцільно було би, принаймні, визначити авторську думку про підстави виокремлення митно-процесуальних норм з норм митного права.

Отже, до ознак адміністративного неюрисдикційної діяльності митних органів доцільно віднести наступні:

- формування у сфері управлінської (адміністративної) діяльності митних органів (їх посадових осіб) у зв'язку із реалізацією цими органами повноважень позитивного (неюрисдикційного) характеру, які не пов'язані із вирішенням спору про право, притягненням до адміністративної відповідальності за порушення митних правил чи відновленням порушеного права;

- суб'єктами виступають носії передбачених нормами митного права прав та обов'язків у сфері позитивної (неюрисдикційної) діяльності, які не підпорядковані одне одному;

- вирішальною особливістю є наявність суб'єкта, наділеного нормами митного права повноваженнями позитивного характеру;

- виникнення у заявочному порядку, що передбачає попереднє звернення до органу державної митної служби;

- у межах провадження об'єктивуються дії, спрямовані на вирішення конкретної юридичної справи у митних відносинах;

¹ Настюк В. Я. Норми митного права: теорія і практика застосування [Текст] : монографія / Василь Якович Настюк. – Харків : Факт, 2003. – С. 50-51.

- завершується прийняттям індивідуального акту, що має юридичну силу, та зверненням до виконання цього акту.

Враховуючи існуючі теоретичні концепції вчених, які працювали і продовжують плідно працювати у галузі митного права, зазначається про те, що адміністративні неюрисдикційні провадження у сфері діяльності органів державної митної служби урегульовані нормами саме митного права. При цьому термін «адміністративний» застосовується у значенні «організаційний», «управлінський» і підкреслює зміст і характер процесуальних неюрисдикційних відносин у галузі митної справи.

Адміністративними неюрисдикційним провадженням у діяльності митної служби доцільно назвати процесуальну форму здійснення уповноваженими митними органами, їх посадовими особами однорідних розпорядчих дій позитивного змісту, спрямованих на вирішення індивідуальної справи або унормування окремих груп відносин у галузі митної справи, що завершується прийняттям індивідуального або нормативного акту, який має правові наслідки для розвитку митних відносин, гарантування законності їх виникнення, зміни і припинення.

До ознак адміністративних неюрисдикційних проваджень віднесено:

- реалізація у процесуальній формі, встановленої нормами митного права;

- зв'язок із вирішенням певної юридичної справи, завдяки чому реалізуються функції органів державної митної служби організаційного, управлінського змісту;

- процесуальні відносини є однорідними, цілісними;

- спрямовані на реалізацію єдиної мети, відмінної від мети, на вирішення якої спрямовані процесуальні дії, що здійснюються у межах адміністративного неюрисдикційного провадження іншого виду;

- у їх межах можна і потрібно виділити певні структурні складові, якими, враховуючи процесуальну форму, є стадії (етапи) провадження. Це означає спроможність певного виду адміністративного неюрисдикційного провадження у сфері діяльності органів митної служби до структурування. При цьому кожна стадія (етап) провадження

може розглядатись як підсистема із притаманними їй ознаками – метою, завданням, змістом;

- існує взаємозв'язок між елементами кожного адміністративного неюрисдикційного провадження – стадіями (етапами), завдяки якому існує цілісність самого провадження та породжуються нові властивості кожного структурного елементу;

- закінчуються прийняттям окремого правового акту.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Управлінська (адміністративна) діяльність у сфері оподаткування – це підзаконна, державно-владна діяльність, що пов'язана із здійсненням контрольних, реєстраційних, правоохоронних дій, а також внутрішньоорганізаційної діяльності, що урегульована нормами адміністративного права і спрямована на реалізацію державної податкової політики, сприяння у здійсненні прав громадян та їх захист, боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування, а також організацію функціонування органів ДФС. Ця діяльність має переважно виконавчо-розпорядчий характер і лише по окремих її напрямках законодавством передбачено застосування погоджувальних, роз'яснювальних, договірних процедур.

Адміністративна діяльність органів ДФС, як суб'єктів здійснення управлінської та правоохоронної діяльності у сфері оподаткування, складається із таких підсистем: інституційної, інституціональної, функціональної, організаційної, комунікаційної, кадрової. Вона здійснюється за такими напрямками:

– в залежності від виду адміністративних правовідносин, в які вступає контролюючий орган у сфері оподаткування (орган ДФС), або його посадова особа: публічного управління (утворення, реорганізація, ліквідація територіальних органів ДФС, видання правових актів управління нормативного характеру та інше); відносини адміністративних послуг (реєстрація платників податків, реєстраторів розрахункових операцій, видача ліцензій, патентів, дові-

док, надання податкових консультацій та інше); відносини відповідальності публічної адміністрації за неправомірні дії або бездіяльність (оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів ДФС в адміністративному чи судовому порядку; притягнення посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування до дисциплінарної відповідальності); відносини відповідальності платників податків за порушення встановленого публічною адміністрацією порядку і правил (притягнення їх до адміністративної відповідальності, застосування заходів адміністративного примусу);

– в залежності від виду здійснюваної процедури: неюрисдикційні (видання нормативних та індивідуальних актів управління, реєстрація, ліцензування, патентування, видача довідок, надання податкових консультацій, розгляд заяв і пропозицій громадян, прийняття на службу до органів стягнення, заохочення її працівників та інше) та юрисдикційні (розгляд скарг громадян, притягнення до адміністративної та дисциплінарної відповідальності, проведення перевірок, застосування процедур погашення податкового боргу та інших заходів адміністративного примусу);

– в залежності від напряму адміністративної діяльності у сфері оподаткування: зовнішньо адміністративна (зовнішня) і внутрішньо організаційна (внутрішня). Зовнішньо адміністративний (зовнішній) напрям діяльності у сфері оподаткування, пов'язаний із реалізацією ними державних функцій на підставі норм адміністративного права. Внутрішньо організаційний (внутрішній) – із організацією функціонування системи контролюючих органів у сфері оподаткування (органів ДФС).

Організація державної політичної влади, її відносини з індивідами вимагають чітких правових форм впливу на інтереси громадян. Розвиток інтересів громадян у межах громадянського суспільства здійснюється на основі саморегуляції. Члени громадянського суспільства намагаються обмежити вплив держави на суспільні відносини, звести її роль до охоронних функцій. І сьогодні саме держава в особі правоохоронних органів має сприяти розвитку ініціативи і самодіяльності громадян, створювати умови для правового

виховання, підвищення правосвідомості громадян, залучення їх до політичної та правової реформи. На такій основі має досягатися суспільна згода, що є вкрай необхідною нашої країні сьогодні. Без неї неможлива єдність суспільства і, навпаки, будуть провокуватися і зберігатися політичні протистояння різних течій і сил. Більш того, можуть розвиватися та посилюватися процеси, що ведуть до відчуження державного апарату від громадянського суспільства. Це негативно відображається не тільки на економіці країни, її політиці, а насамперед на переконаннях громадян, їх правовому світогляді.

Органи, які здійснюють правоохоронну діяльність, будують стосунки з громадянським суспільством на підставі взаємодовіри та взаємодопомоги. При цьому в основу покладено два принципи. Перший – це рівноправне, чесне співробітництво. Другий – чітко розуміння того, що гармонія в суспільстві настає не тоді, коли інтереси всіх його членів збігаються (такий збіг неможливий і неприродний), а тоді, коли однаковою мірою поважаються та враховуються інтереси всіх зацікавлених сторін.

У громадянському суспільстві правоохоронні органи відіграють вирішальну роль і виступають в якості основи демократизації суспільства. Роль правоохоронних органів у формуванні громадянського суспільства полягає у вирішенні низки правовиховних завдань, кінцевою метою яких має бути: формування у суб'єктів права свідомого ставлення та поваги до права, чинного законодавства; підготовка громадян, особливо молоді, до свідомого вибору правомірних варіантів поведінки, участі у боротьбі зі злочинністю, правопорушеннями; виховання у громадян глибокого розуміння своїх юридичних і моральних прав та обов'язків, особистої відповідальності за свою поведінку, внутрішніх потреб, спрямованих на виправлення можливих форм деформації правосвідомості, підвищення рівня власної правової культури; відкритість, прозорість у діяльності правоохоронних органів; поширення громадського контролю, як найбільш ефективного механізму щодо побудови громадянського суспільства.

Історичний аналіз антикорупційного законодавства України показує, що вітчизняний законодавець приділяв постійну та значну увагу питанням адміністративно-правового регулювання статусу суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями в Україні. Проте, довгий час законодавство України у цій сфері було недосконалим, без чіткої системи вказаних суб'єктів, їх повноваження у сфері боротьби з корупцією визначались у багатьох законах та підзаконних актах, були несистематизовані, що призводило до дублювання функцій різних державних органів, до різноманітних правових колізій. У законодавстві України було багато бланкетних норм, малозрозумілих лінгвістичних формулювань, використаних термінів, понять, які тлумачились неоднозначно, категорій оцінювального характеру, що створювали можливість для розширення дискреційних повноважень суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями та застосування положень залежно від інтересів осіб, відповідальних за їх виконання.

У загальному вигляді корупцію можна визначити як соціальне явище, яке охоплює всю сукупність діянь, пов'язаних з неправомірним використанням особами наданої їм влади та посадових повноважень з метою задоволення особистих інтересів чи інтересів третіх осіб, а також інших правопорушень, які створюють умови для вчинення подібних діянь або їх приховування. При визначенні поняття «корупція» необхідно виходити з того, що корупція – це соціальне явище, а не конкретне суспільно небезпечне діяння. Корупція охоплює сукупність взаємопов'язаних правопорушень (кримінально-правових, адміністративних, дисциплінарних, цивільно-правових). За таких умов потрібне чітке визначення підстав відповідальності за конкретне корупційне діяння. Хоча визначити повний перелік усіх нормативно-правових актів, які здійснюють адміністративно-праве регулювання заходів протидії корупції в Україні, важко у зв'язку з їх значною кількістю, динамічністю та мінливістю, можна сказати, що на сьогодні продовжується тривалий процес створення національного антикорупційного законодавства. Із назви Закону України «Про засади

запобігання та протидії корупції» доцільно виключити слово «засади», оскільки закони України і так передбачають лише «засади» правового регулювання певних суспільних відносин, у цьому випадку антикорупційних, тобто повне їх правове регулювання здійснюється за допомогою положень інших нормативно-правових актів. Можна запропонувати правовий статус особи визначити наступним чином: це система закріплених у нормативно-правових актах та гарантованих державою прав, обов'язків та відповідальності, відповідно до яких суб'єкт права визначає та координує свою поведінку у суспільстві. Відповідно, адміністративно-правовий статус суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями, – це система закріплених у нормативно-правових актах та гарантованих державою прав, обов'язків та відповідальності спеціально уповноважених органів, які здійснюють у порядку та у межах, передбачених законодавством, діяльність щодо запобігання, виявлення, припинення корупційних правопорушень, притягнення до відповідальності винних осіб за корупційні правопорушення, усунення наслідків корупції, а також забезпечують координацію такої діяльності.

Класифікація суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями, проводиться за різними критеріями, зокрема: за змістом та функціональністю на суб'єктів, які визначають і забезпечують реалізацію антикорупційної політики держави; які створюють і удосконалюють нормативно-правову базу протидії корупції; на суб'єктів безпосередньої правоохоронної діяльності у сфері протидії корупції; які здійснюють судовий розгляд справ про корупційні правопорушення (суд); діяльність яких спрямована на запобігання корупції; які здійснюють координацію антикорупційної діяльності; які реалізують контроль та нагляд за діяльністю суб'єктів безпосередньої правоохоронної діяльності у сфері протидії корупції; які здійснюють поновлення законних прав та інтересів фізичних і юридичних осіб, усунення наслідків корупційних діянь; які здійснюють фінансове, матеріально-технічне, інформаційне, науково-методичне забезпечення протидії корупції тощо. Проте згідно з новим законодавством більшість крите-

рів класифікації втратили актуальність, оскільки більшість функцій у вказаній сфері було передано одному органу – Національному антикорупційному бюро України. Отже, щодо нового антикорупційного законодавства України, зокрема, у тій частині, де воно регулює правовий статус суб'єктів, що здійснюють боротьбу з корупційними правопорушеннями, то, звичайно, рано говорити про його ефективність до того, як воно «запрацює», проте вже сьогодні варто відзначити, що в Україні створюється абсолютного нова концепція побудови системи антикорупційних органів.

Адміністративний примус – вид держаного примусу, який застосовується правомочними державними органами (посадовими особами) з метою попередження та припинення адміністративного проступку, а також забезпечення притягнення винного до адміністративної відповідальності. Щодо питання використання державного примусу підрозділами податкової міліції, то необхідно зазначити, що, державний примус є результатом реалізації ними державно-владних повноважень. До того ж заходи державного примусу, що застосовуються у сфері оподаткування, є досить специфічними і правом застосування деяких із них наділені лише податкові органи, як органи стягнення. Наділення підрозділів податкової міліції правом застосування примусових заходів зумовлює особливість їх становища в системі органів виконавчої влади.

Правові способи застосування примусу в діяльності підрозділів податкової міліції характеризуються рядом ознак, які відрізняють їх від інших організаційних форм: вони є такими формами діяльності, що завжди пов'язані із конкретним життєвим випадком; є системою юридично значущих дій, які здійснюються посадовими особами податкової міліції; такі юридично значущі дії завжди пов'язані із застосуванням заходів державного примусу (за винятком заходів юридичної відповідальності); предметом юридично значущих дій є конкретно визначене коло юридичних питань, які підлягають вирішенню для задоволення суспільного інтересу щодо охорони відносин у сфері оподаткування; порядок здійснення юридично значущих дій урегульо-

ваний адміністративно-процесуальними нормами і спрямований на реалізацію не тільки норм адміністративного матеріального права, а також матеріально-правових норм інших галузей права (у тому числі – фінансового, податкового, бюджетного) в процесі розгляду індивідуально-конкретних справ; порядок здійснення юридично значущих дій регламентований.

На сучасному етапі є можливість застосування уповноваженими державними органами у сфері фінансової діяльності значної кількості примусових заходів, ознаки яких подібні до властивостей зовнішніх форм прояву адміністративного примусу в адміністративному праві України. Хоча, безперечно, має місце певна специфіка окремих ознак адміністративно-примусових заходів у фінансовому праві (нормативні засади застосування, публічно-економічний характер, кумулятивний характер тощо), однак вона не є настільки вагомою, щоб зумовити виділення їх в окремих різновид державно-правового примусу.

Тривалий час в Україні на законодавчому рівні практично не було врегульовано питання адміністративного порядку захисту прав платників податків від необґрунтованого застосування адміністративного примусу підрозділами податкової міліції. Ці питання, як не парадоксально, регулювалися нормативними актами органів державної податкової служби, які самі здійснюють контроль за сплатою податків. На даний час правові основи розгляду заяв і скарг платників податків в адміністративному порядку передбачені ПК та Положенням про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби. Для вирішення цієї проблеми в цих нормативних актах передбачено велику кількість процесуальних моментів, які покликані не тільки створити ефективні та справедливі умови законного оподаткування фізичних осіб, регулювання податкових відносин між державою та платниками податків, а також поліпшити взаємовідносини між контролюючими органами та платниками податків.

Аналіз нормативних актів, що врегульовують діяльність структурних підрозділів податкових служб, які уповноважені розглядати заяви та скарги платників податків в

Україні, дає підстави для висновку про те, що їх реальною компетенцією, фактично, є досудова оцінка податкових конфліктів. Нормативна регламентація порядку оскарження рішень або дій підрозділів податкової міліції та їх посадових осіб при застосуванні ними адміністративного примусу має надзвичайно велике значення для забезпечення законності у сфері оподаткування, зокрема для захисту прав і законних інтересів платників податків.

Для належної співпраці податкової міліції та інших органів державного фінансового контролю варто створити спільну аналітичну базу про виявлені порушення у сфері фінансово-економічної діяльності, а також щодо осіб, які вчинили такі правопорушення, запровадити однакові форми звітності, що забезпечить єдину аналітичну базу.

Проведений аналіз наукових підходів у загальній теорії права, адміністративному праві щодо визначення сутності і змісту термінів «юрисдикція», «адміністративна юрисдикція» дозволяє вказати на наявність переважного сприйняття їх окремих аспектів, що позначається на існуванні вузького і широкого підходів, які самими вченими оцінюються критично. Спираючись на думку С. С. Алексеєва щодо сутності терміну «юрисдикція» та враховуючи змістовні ознаки адміністративно-правових відносин, під адміністративною юрисдикцією доцільно розуміти діяльність державних органів, органів місцевого самоврядування щодо прийняття рішень, спрямованих на реалізацію визначеної законом компетенції, що має державно-владний характер, і спрямована на захист прав, свобод громадян, законних інтересів юридичних осіб, а також публічних інтересів щодо охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки. Адміністративна юрисдикція має наступні ознаки: 1) здійснюється компетентними державними органами, органами місцевого самоврядування; 2) є правоохоронною, правозахисною та, водночас – превентивною; 3) реалізується у процесуальній формі. Таке сприйняття адміністративної юрисдикції дозволяє охопити нею увесь спектр адміністративних процесуальних відносин, що мають правоохоронний та правозахисний зміст. Враховуючи, що адміністративна юрисдикція, яка реалізується у проце-

суальній формі адміністративного судочинства, має істотні особливості, на відміну від адміністративної юрисдикції, що здійснюється поза межами адміністративного судочинства, доцільним вбачається виділення двох видів адміністративної юрисдикції: адміністративно-судочинної (судової) та позасудової. Оскільки адміністративна юрисдикція здійснюється (реалізується) у процесуальній формі, доцільно виділити наступні адміністративні юрисдикційні провадження: а) провадження в адміністративних судах; б) провадження щодо застосування заходів адміністративного примусу; в) дисциплінарне провадження.

Категорії «податкова юрисдикція» та «адміністративна юрисдикція» не є принципово різними, адже стосуються діяльності держави відповідно у податкових та управлінських (організаційних) відносинах, а також відносинах з приводу гарантування прав, свобод, законних інтересів у публічно-правовій сфері, що стосується судового адміністративного процесу (адміністративного судочинства). Разом з тим, податкова юрисдикція, будучи категорією, пов'язаною із категорією «адміністративна юрисдикція», має власний предмет, а реалізація відповідної юрисдикційної діяльності у податковій сфері відбувається тими заходами і засобами, використання яких доцільне і ефективне у податкових відносинах.

Адміністративна неюрисдикційна діяльність митних органів, на відміну від юрисдикційної, має позитивний характер. До її ознак віднесено наступні:

- формування у сфері управлінської (адміністративної) діяльності митних органів (їх посадових осіб) у зв'язку із реалізацією цими органами повноважень позитивного (неюрисдикційного) характеру, які не пов'язані із вирішенням спору про право, притягненням до адміністративної відповідальності за порушення митних правил чи відновленням порушеного права;

- суб'єктами виступають носії передбачених нормами митного права прав та обов'язків у сфері позитивної (неюрисдикційної) діяльності, які не підпорядковані одне одному;

– вирішальною особливістю є наявність суб'єкта, наділеного нормами митного права повноваженнями позитивного характеру;

– виникнення у заявочному порядку, що передбачає попереднє звернення до органу державної митної служби;

– у межах провадження об'єктивуються дії, спрямовані на вирішення конкретної юридичної справи у митних відносинах;

– завершується прийняттям індивідуального акту, що має юридичну силу, та зверненням до виконання цього акту.

Адміністративними неюрисдикційним провадженням у діяльності митних органів названо процесуальну форму здійснення уповноваженими митними органами, їх посадовими особами однорідних розпорядчих дій позитивного змісту, спрямованих на вирішення індивідуальної справи або унормування окремих груп відносин у галузі митної справи, що завершується прийняттям індивідуального або нормативного акту, який має правові наслідки для розвитку митних відносин, гарантування законності їх виникнення, зміни і припинення.

Розділ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ТА ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ

З'ясування сутності інформації як чинника управління, має важливе значення для вивчення процесів, що відбуваються у державі. Через інформацію можна вплинути на формування управлінських рішень, визначити потреби, що виникають при конкретному виді суспільних відносин, їх реалізувати та контролювати тощо. Саме тому з метою визначення поняття інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків необхідно дослідити семантику термінів «інформація», «інформаційні відносини», «забезпечення», «інформаційне забезпечення».

Інформаційне забезпечення адміністративної діяльності державних органів відіграє важливу роль на сучасному етапі розвитку України, зокрема для удосконалення теорії адміністративного права, інформаційного права, державного управління. У зв'язку з цим підвищується роль інформаційного забезпечення всіх органів державної влади. Загальнотеоретичне вивчення особливостей правових відносин у цій сфері, виявлення прогалин і протиріч у їх правовому регулюванні є необхідним для удосконалення правотворчої та правозастосовної діяльності в указаному напрямі.

Законом України «Про інформацію»¹ передбачено, що державну інформаційну політику розробляють і здійснюють суб'єкти владних повноважень, якими, відповідно до статті 1, є: орган державної влади, орган місцевого самоврядування, інший суб'єкт, що здійснює владні управлінські функції відповідно до законодавства, у тому числі на виконання делегованих повноважень.

Головні напрями державної інформаційної політики, яка, безумовно, є основою інформаційного забезпечення адміністративної діяльності державних органів, передбачені законодавством України: забезпечення доступу кожного до інформації; забезпечення рівних можливостей щодо створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони, захисту інформації; створення умов для формування в Україні інформаційного суспільства; забезпечення відкритості та прозорості діяльності суб'єктів владних повноважень; створення інформаційних систем і мереж інформації, розвиток електронного урядування; постійне оновлення, збагачення та зберігання національних інформаційних ресурсів; забезпечення інформаційної безпеки України; сприяння міжнародній співпраці в інформаційній сфері та входженню України до світового інформаційного простору. Крім того, слід відмітити, що в останній редакції Закону України «Про інформацію» відсутнє визначення поняття інформаційної політики що, на нашу думку, є не досить правильним, адже визначаються напрями державної інформаційної політики та суб'єкти, що її здійснюють.

Необхідність дослідження інформаційного забезпечення адміністративної діяльності державних органів обумовлена інформаційною політикою держави по реалізації концепцій, які закріплені Законом України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на

¹ Про інформацію : Закон України від 2 жовт. 1992 р. № 2657-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

2007–2015 роки»¹, Законом України «Про національну програму інформатизації»², Указом Президента «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні»³ та ін.

Визначенню поняття «інформація», її значення та ролі в суспільних відносинах присвячені праці вчених і практиків В. Г. Афанасьєва, Н. Вінера, Г. Р. Громова, А. В. Соколова, А. П. Суханова, Н. К. Шеннона та інших. Визначення інформації як правової категорії, її правового статусу, значення в правотворчості та правовому регулюванні, розглядали в своїх наукових дослідженнях: І. В. Арістова, О. М. Бандурка, К. І. Беляков, Н. Г. Беляєва, А. Б. Венгерок, В. І. Іванов, Д. А. Керімов, В. К. Колпаков, Б. Г. Литвак, В. М. Плішкін, Ю. А. Тихомиров та інші. Питанням ролі та значення інформації в діяльності органів державної влади присвячені роботи А. Л. Бейкуна, Г. М. Бірюкова, А. Г. Гриневича, В. В. Грицаєва, А. І. Жарова, П. І. Заруби, Н. І. Зикун, Р. А. Калюжного, Л. М. Касьяненко, М. М. Касьяненко, Д. Г. Мулявки, В. С. Цимбалюка, О. В. Шепеляв тощо. Крім того, неможливо було б провести дослідження без використання загальнотеоретичних наукових праць, зокрема В. Б. Авер'янова, С. С. Алексєєва, І. П. Голосніченка, Є. В. Додіна, М. М. Дорогих, Р. А. Калюжного, С. В. Ківалова, В. Н. Хропанюка, В. В. Цветкова, Ю. С. Шемшученка, В. О. Шамрая, В. К. Шкарупи та ін.

Так, В. М. Глушков зазначив, що інформація у широкому її розумінні – це міра неоднорідності розподілу мате-

¹ Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки : Закон України від 9 січ. 2007 р. № 537-V // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2007. – № 12. – Ст. 102.

² Про Національну програму інформатизації : Закон України від 4 лют. 1998 р. №74/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 27–28. – Ст. 181.

³ Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : Указ Президента України від 22 лип. 1998 р. № 810/98 // Офіц. вісник України. – 1999. – № 21. – С. 32.

рії та енергії у просторі та часі, міра змін, що супроводжує всі процеси, які протікають у світі. В. Копилов зазначає, що у сучасному суспільстві інформація відіграє вирішальну роль, а інформаційні ресурси стають в один ряд із найважливішими ресурсами держави – природними, трудовими, фінансовими та іншими, складовими його потенціалу. Тобто формується світовий інформаційний простір, що становить основу інформаційного суспільства¹.

Розвиток соціального прогресу, науки, техніки, обсяги інформації обумовили необхідність уточнення поняття «інформація» та кількісної оцінки переданих відомостей, виявлення найбільш характерних якостей інформації, що призвело до принципів змін і в трактуванні самого поняття «інформація». Беляков К. І. зазначає, що інформація – це не самі собою предмети, процеси та явища, а їхні суттєві та визначальні характеристики, які можуть мати вигляд чисел, формул, креслень, образів². В. А. Мінаєв у свою чергу зауважив, що інформація може бути об'єктом зберігання, передачі та перетворення³. А. П. Фисун дає таке визначення поняття «інформація» в розрізі правової науки – це конкретний юридичний та соціальний зміст правових норм (приписи, дозволи, заборони, санкції, форми відповідальності та ін.) та право положень (елементи нормативно-правового тексту, в тому числі визначення, юридично закріплені цілі, декларації та ін.)⁴.

¹ Копылов В. А. Информационное право [Текст] : учеб. пособие / В. А. Копылов. – М. : Юристъ, 1997. – С. 5.

² Біла О. Участь України в міжнародному співробітництві у сфері запобігання та протидії корупції [Електронний ресурс] / О. Біла // Юридический портал Pravotoday.in.ua. – Режим доступу: <http://pravotoday.in.ua/ua/press-centre/publications/pub-590/>.

³ Основы информационной безопасности [Текст] : учебник / В. А. Минаев, С. В. Скрыль, А. П. Фисун та інші. – Воронеж : Изд-во Воронежского института МВД России, 2001. – С. 8.

⁴ Теоретические основы информатики и информационная безопасность [Текст] : монографія / А. П. Фисун, В. А. Минаева, В. Н. Саблина, Е. Г. Геннадиева. – М. : Радио и связь, 2000. – С. 124-132.

Дослідження свідчать, що визначення інформації залежать від різних чинників (критеріїв), серед яких ключовими є: конкретна галузь знань чи суспільного життя, (предметна галузь суспільних відносин, організація управління соціальної системи тощо); сутність завдань, для яких вводиться дане поняття, тощо¹.

Розглядаючи поняття «інформація» як загальносистемне явище суспільних відносин можна виділити два такі аспекти: гносеологічний аспект: інформація розглядається як відомості, як якісне значення змісту повідомлення (семантичний, якісний аспект інформації). Звідси витікає, що інформація – це відомості про дійсність на основі мислення і висновків людей або вирішення завдань засобами, наділеними «інтелектуальними» можливостями; онтологічний аспект: інформація розглядається за багатьма значеннями міри пропускну здатності каналу зв'язку (визначеності й упорядкованості (інтенсивності) потоку повідомлення в мережах передачі даних, що зветься «трафік») і упорядкування повідомлень (організація процесу кодування/декодування і передачі/прийому інформації). Інформація в даному аспекті розглядається як упорядкована субстанція, яку можна описати математично².

Слід констатувати, що окремі автори різних наук надали досить велику кількість визначень поняття «інформація», але найбільш доцільним для використання в правовій науці є на даний момент те, що надано в Законі України «Про інформацію»³. Інформація – це задокументовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природ-

1 Вступ до інформаційної культури та інформаційного права [Текст] / за ред. М. Я. Швеця та Р. А. Калюжного. – Ужгород : ІВА, 2003. – С. 32.

2 Марущак А. І. Правомірні засоби доступу громадян до інформації [Текст] : наук.-практ. посібник / А. І. Марущак. – Біла Церква : Буква, 2006. – С. 8.

³ Про інформацію : Закон України від 02.11.1992 р. № 2657-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

ному середовищі. У Цивільному кодексі України дається більш широке визначення поняття «інформація» – це задокументовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що були або є у суспільстві, державі та навколишньому середовищі¹.

Окреме формулювання інформації подано у Законі України «Про захист економічної конкуренції». Інформація – це відомості у будь-якій формі й вигляді, збережені на будь-яких носіях (у тому числі листування, книги, помітки, ілюстрації (карти, діаграми, малюнки, схеми тощо), фотографії, голограми, кіно-, відео-, мікрофільми, звукові записи, бази даних комп'ютерних систем або повне чи часткове відтворення їх елементів), пояснення осіб та будь-які інші публічно оголошені чи задокументовані відомості². Закон України «Про телекомунікації» розглядає поняття інформації як відомості, подані у вигляді сигналів, знаків, звуків, рухомих або нерухомих зображень чи іншим способом³. Слід погодитись з О. Олійником, який наголошує, що інформація, з одного боку, – це об'єкт відносин між громадянами, суспільством і владою, а також об'єкт міждержавних стосунків, а з іншого – інформація виступає ресурсом, до якого входять управління, прийняття рішень – розвиток різних сфер і, що важливо, напрям забезпечення національної безпеки⁴.

Як свідчать дослідження, зміст інформації залежить від того, в якій сфері вона розглядається, яка наукова чи

¹ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40. – Ст. 356.

² Про захист економічної конкуренції : Закон України від 11.01.2001 р. № 2210-III [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 12. – Ст. 64.

³ Про телекомунікації : Закон України від 18.11.2003 р. № 1280-IV [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 12. – Ст. 155.

⁴ Олійник О. Захист інформації в умовах інформаційного суспільства [Текст] / О. Олійник // Право України. – 2005. – № 10. – С.100-101.

практична мета ставиться для встановлення сутності, в якій сфері наукових знань вона застосовується.

Необхідно вказати на те, що ст. 2 Закону України «Про інформацію» визначає основні принципи інформаційних відносин в Україні: гарантованість права на інформацію; відкритість, доступність інформації, свобода обміну інформацією; достовірність і повнота інформації; свобода вираження поглядів і переконань; правомірність одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації; захищеність особи від втручання в її особисте та сімейне життя.

Тому для того, щоб з'ясувати у чому полягає суть інформаційних відносин у сфері оподаткування, необхідно розглянути деякі підходи теоретиків до питання визначення поняття інформаційних відносин.

Так, у своїх дослідженнях М. Я. Швець, Р. А. Калюжний, В. С. Цимбалюк визначають інформаційні відносини як суспільні відносини щодо інформації, що є основним об'єктом регулювання інформаційного права¹. В. С. Цимбалюк, у свою чергу, схиляється до необхідності формування системи особливого інституту суб'єктів інформаційного права у складі загальної частини теорії права з екстраполяцією на особливі правові інститути суб'єктів (людини, громадянина, суспільства, держави) в особливій частині та за учасниками видів інформаційної діяльності. До спеціальних родових ознак суб'єктів інформаційного права він пропонує віднести наступних учасників інформаційної діяльності, які мають назву: інформатор – той, хто інформує та інформований – той, хто отримав інформацію².

Такі науковці, як В. М. Брижко, О. М. Кальченко кваліфікують інформаційні відносини, як відносини, що виникають у всіх сферах життя і діяльності людини, суспіль-

¹Швець М., Калюжний А., Гавловський В., Цимбалюк В. Інформаційне законодавство України: концептуальні основи формування // Право України. – 2001. – № 7. – С. 88.

²Цимбалюк В.С. Суб'єкти інформаційного права та інформаційної діяльності / В.С. Цимбалюк // Правова інформатика: наук. журнал. – 2010. – № 3 (27). – С. 29 – 32.

ства та держави при одержанні, використанні, поширенні та зберіганні інформації¹.

Як бачимо, науковці розглядають інформаційні відносини як суспільні відносини, які мають місце під час здійснення інформаційної діяльності їх суб'єктами та врегульовуються нормами права.

Необхідно погодитись із думкою О.В. Кохановської, яка зазначає, що інформаційні відносини аналізуються за аналогією з правовими відносинами, як дії з приводу збору, обробки і використання правової та іншої інформації в суспільстві. Вказані інформаційні відносини характеризуються у межах права через сукупність специфічних ознак: наявності спеціальних суб'єктів інформаційної діяльності; наявності спеціальних об'єктів інформаційної діяльності – зокрема, інформації, інформаційних технологій тощо; опосередкованості зазначених суб'єктів та об'єктів через інформаційні правовідносини². Крім того, на нашу думку, інформаційні відносини – це ще й ті відносини, що виникають не тільки при одержанні, використанні, поширенні та зберіганні інформації, а й при обробці та захисті інформації.

Крім того, розглядаючи інформаційні правовідносини І. Л. Бачило, в свою чергу, визначив їх, як відносини, що виникають в процесі інформаційної діяльності³. Л. В. Туманова та А. А. Снитников трактують інформаційні правовідносини як суспільні відносини, які виникають відповідно до норм права і юридичних фактів при формуванні і використанні інформаційних ресурсів на основі створення, збору, обробки, накопичення, зберігання, пошуку, поши-

¹Брижко В.М, Кальченко О.М., Цимбалюк В.С. Інформаційне суспільство. Дефініції. За ред. проф. Р.А. Калюжного, М.Я. Швеця. – К.: Інтеграл, 2002. – С. 86.

²Кохановська О.В. Концепція інформаційних правовідносин у сучасній правовій доктрині / О.В. Кохановська // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2004. – № 4 (12) – С. 19-25.

³ Бачило І.Л. Информационное право: основы практической информатики. Учебное пособие. – М., 2001. – С. 22.

рення і надання споживачу документованої інформації; створенні і використанні інформаційних технологій і засобів забезпечення; захисту інформації, прав суб'єктів, які беруть участь в інформаційних процесах та інформатизації¹.

На думку О. І. Яременко інформаційні правовідносини можна визначити як суспільні відносини, які регулюються нормами права і виникають, розвиваються та припиняють свою дію в інформаційному просторі між суб'єктами права, які наділені інформаційними правами та обов'язками². В свою чергу, Д. Ю. Шпенюв інформаційні правовідносини визначив, як відносини, що мають місце у процесі здійснення врегульованою нормою права інформаційної діяльності: виробництва, збирання, зберігання, перетворення, пошуку, отримання, поширення і споживання інформації, а також функціонування інформаційної інфраструктури. Вони виникають на підставі формально-юридичних передумов, до яких належать норма права, право- та дієздатність суб'єктів, юридичний факт, а також розвиваються і припиняються при самостійному обороті інформації, при створенні і застосуванні автоматизованих інформаційних технологій, засобів і механізмів інформаційної безпеки³.

Отже, правовідносини, що виникають на основі норм права в інформаційній сфері, учасники яких набувають суб'єктивних юридичних прав і обов'язків, забезпечених державою, необхідно розглядати як однорідну групу суспільних відносин. Це підтверджується тим, що інформаційна сфера розглядається як середовище, в якому створюється,

¹Снытников А.А., Туманова Л.В. Обеспечение и защита права на информацию. М. : Городец-издат, 2001. – С. 101

²Яременко О.І. Інформаційні відносини як предмет правового регулювання: теоретичний аспект // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. Науковий часопис. – 2004. – № 1-2 (9-10). – С. 156-161.

³Шпенюв Д.Ю. Інформаційні правовідносини: автореф. дис. ... кандидат юридичних наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Д.Ю. Шпенюв. – Київ, 2012. – 19 с.

зберігається, обробляється, поширюється, накопичується, захищається інформація і здійснюються всі форми інформаційної взаємодії в суспільстві, що забезпечують його існування і функціонування як єдиного соціального організму.

На основі аналізу вищевикладеної інформації можна виділити основні ознаки інформаційних відносин, а саме:

1) наявність спеціальних суб'єктів інформаційної діяльності держави, її органів, засобів масової інформації, підприємницьких структур, громадян;

2) наявність спеціальних об'єктів інформаційної діяльності інформаційних інструментів (інформація, ресурси, інформаційні технології тощо);

3) опосередкованість та взаємозв'язок через інформаційні правовідносини вказаних суб'єктів і об'єктів¹;

4) наявність інформаційних відносин у всіх сферах життєдіяльності суспільства і держави.

Узагальнюючи різні підходи науковців до питання інформаційних відносин та з'ясувавши сферу дії цих відносин, ми пропонуємо *інформаційні відносини у сфері оподаткування* визначити як однорідну групу суспільних відносин, що виникають у процесі створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони та захисту інформації в результаті виконання органами ДФС України покладених на них функцій та завдань, які пов'язані зі здійсненням контролю та управлінням системою оподаткування, а також які виникають під час реалізації громадянами, платниками податків, органами державної влади, місцевого самоврядування права на податкову інформацію.

Для того, щоб глибше зрозуміти суть інформаційно-правових відносин необхідно проаналізувати їх структуру. До основних елементів інформаційних правовідносин, на

¹ Рекуненко Т.О. Адміністративно-правові засади управління інформаційними ресурсами органів державної податкової служби України: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т.О. Рекуненко. – Київ, 2012. – С. 123

думку Копилова В.А. належать: 1) суб'єкти, які вступають у правовідносини при здійсненні інформаційних процесів; 2) поведінка (дія, бездіяльність) суб'єктів при здійсненні ними інформаційних правовідносин (наприклад, набуття виключних прав, передача майнових прав, купівля – продаж інформаційних об'єктів, тиражування і поширення інформаційних об'єктів та інші аналогічні дії); 3) об'єкти, у зв'язку з якими суб'єкти вступають в інформаційні правовідносини (далі – об'єкти правовідносин); 4) право, обов'язок і відповідальність суб'єктів правовідносин при здійсненні інформаційних процесів¹.

Що ж до інформаційних правовідносини та їх учасників у сфері оподаткування, то необхідно зазначити, що інформаційні відносини, які виникають між органами ДФС України та органами державної влади, платниками податків, громадянами щодо одержання, використання, поширення та зберігання різноманітної інформації, є за своєю сутністю адміністративно-правовими². Відповідно структуру інформаційних відносин у сфері оподаткування утворюють такі елементи як, власні суб'єкти, об'єкти, зміст правовідносин, дії або бездіяльність учасників.

Суб'єктами є:

- платники податків, податкові агенти, які надають інформацію, що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах, первинних документах, фінансовій звітності, про фінансово-господарські операції, про застосування РРО, тощо;

- органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національний банк України щодо інформації про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами; про результати здійснення державного

¹ Копилов В.А. Информационное право: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. / В.А. Копылов. – М., Юристъ, 2003. – 512 с.

² Литвин Н.А. Інформаційні відносини в податковій сфері: теоретико-правовий аспект / Н.А. Литвин, А.В. Шапка // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – № 4 (63) – 2013. – С. 54-59.

контролю за господарською діяльністю підприємств; що міститься у звітних документах платника податків; про ставки місцевих податків, зборів та надані податкові пільги; про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на провадження видів діяльності; про експортні та імпорتنі операції платника податків;

- банки, інші фінансові установи, що надають інформацію про наявність та рух коштів на рахунках платника податків;

- органи влади інших держав, міжнародних організацій або нерезиденти.

Обов'язковим суб'єктом виступають органи ДФС України, які мають право звернутися до платників податків, інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації, необхідної для виконання покладених завдань та функцій, і за наявності відповідних підстав, визначених п. 73.3 ст. 73 ПК України.

Додатковими суб'єктами інформаційних відносин в органах ДФС України, на нашу думку, є:

- Служба безпеки України, яка здійснює контроль за дотриманням положень законодавства про державну таємницю;

- прокуратура в частині здійснення нагляду за дотриманням законів під час проведення оперативно-розшукової діяльності, процесуального керівництва в ході досудових розслідувань у кримінальних провадженнях підрозділами ДФС України;

- судові установи під час здійснення адміністративного та кримінального судочинства.

Об'єктом інформаційних відносин у сфері оподаткування є інформація, в тому числі податкова. Перелік податкової інформації та порядок її отримання визначається у ст. 72 та ст. 73 відповідно Податкового кодексу України¹. Вона безоплатно надається органам ДФС України періодично або на окремий письмовий запит цих контролюючих органів у відповідні терміни.

¹Податковий кодекс України: станом на 10.09.2015 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

Законом України «Про інформацію» забезпечується охорона права на інформацію. Держава гарантує всім суб'єктам інформаційних відносин рівні права і можливість доступу до інформації. Кожна особа має право: знати у період збирання інформації, але до початку її використання, які відомості про неї та з якою метою збираються, як, ким і з якою метою вони використовуються, передаються чи поширюються, крім випадків, встановлених законом; доступу до інформації про неї, яка збирається та зберігається; вимагати виправлення неточної, неповної, застарілої інформації про себе, знищення інформації про себе, збирання, використання чи зберігання якої здійснюється з порушенням вимог закону; на ознайомлення за рішенням суду з інформацією про інших осіб, якщо це необхідно для реалізації та захисту прав та законних інтересів; на відшкодування шкоди у разі розкриття інформації про цю особу з порушенням вимог, визначених законом.

Аналізуючи зміст інформаційних відносин, необхідно врахувати думку Лопатіна І.С., який, в свою чергу, зазначає, що зміст інформаційних відносин складається з досить складної конструкції суб'єктивних юридичних прав та обов'язків. Суб'єктивне юридичне право означає вид та міру можливої поведінки суб'єкта права, встановленого юридичними нормами для задоволення його інтересів в інформаційній сфері. При цьому законодавство України передбачає досить широкий діапазон інформаційних прав фізичних та юридичних осіб, в основі яких покладено норми Загальної декларації прав людини та Конституції України про право вільно збирати, зберігати, використовувати і поширювати інформацію. Юридичний обов'язок означає вид та міру необхідної поведінки суб'єкта права, встановленого юридичними нормами для задоволення інтересів уповноваженої особи в інформаційній сфері¹.

¹Лопатін С. І. Адміністративно-правові відносини у сфері забезпечення права громадян на інформацію: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С.І. Лопатін. – Київ, 2010. – 22 с.

Змістом інформаційних відносин у сфері оподаткування є система прав та обов'язків учасників, які чітко врегульовуються нормами відповідних законних та підзаконних нормативно-правових актів.

Згідно зі статтею 17 ПК України основними правами платників податків, податкових агентів є: безоплатне отримання у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформації про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами; та інші права, передбачені законом.

Так, відповідно до статті 16 ПК України обов'язками платників податків, податкових агентів є: подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством й інші.

Крім того, платники податків є суб'єктами персональних даних. Особисті немайнові права на персональні дані, які має кожна фізична особа, є невід'ємними і непорушними.

Законом України «Про захист персональних даних» передбачено, що особи мають право: знати про джерела збирання, місцезнаходження своїх персональних даних, мету їх обробки, місцезнаходження або місце проживання (перебування) володільця чи розпорядника персональних даних або дати відповідне доручення щодо отримання цієї

інформації уповноваженим ним особам, крім випадків, встановлених законом; отримувати інформацію про умови надання доступу до персональних даних, зокрема інформацію про третіх осіб, яким передаються його персональні дані; на доступ до своїх персональних даних; отримувати не пізніше як за тридцять календарних днів з дня надходження запиту, крім випадків, передбачених законом, відповідь про те, чи обробляються його персональні дані, а також отримувати зміст таких персональних даних; пред'являти вмотивовану вимогу володільцю персональних даних із запереченням проти обробки своїх персональних даних; пред'являти вмотивовану вимогу щодо зміни або знищення своїх персональних даних будь-яким володільцем та розпорядником персональних даних, якщо ці дані обробляються незаконно чи є недостовірними; на захист своїх персональних даних від незаконної обробки та випадкової втрати, знищення, пошкодження у зв'язку з умисним приховуванням, ненаданням чи несвоєчасним їх наданням, а також на захист від надання відомостей, що є недостовірними чи ганьблять честь, гідність та ділову репутацію фізичної особи; звертатися із скаргами на обробку своїх персональних даних до Уповноваженого або до суду; застосовувати засоби правового захисту в разі порушення законодавства про захист персональних даних; вносити застереження стосовно обмеження права на обробку своїх персональних даних під час надання згоди; відкликати згоду на обробку персональних даних; знати механізм автоматичної обробки персональних даних; на захист від автоматизованого рішення, яке має для нього правові наслідки.

Органи ДФС України, у свою чергу, мають дотримувати права суб'єктів персональних даних та вживати заходів для забезпечення захисту персональної інформації.

Крім того, під час виконання покладених на них функцій та завдань використовується відкрита інформація та інформація з обмеженим доступом, а саме: конфіденційна, таємна та службова, порядок використання якої регулю-

ється Конституцією України¹, Податковим, Митним², Кримінальним процесуальним³ кодексами України; законами України: «Про інформацію», «Про захист персональних даних»⁴, «Про державну таємницю»⁵, «Про доступ до публічної інформації»⁶, «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах»⁷, «Про електронні документи та електронний документообіг»⁸, «Про електронний цифровий підпис»⁹, «Про банки і банківську діяльність»¹; на-

¹Конституція України: тлумачення від 15.05.2014 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

²Митний кодекс України: станом на 24.07.2015 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

³Кримінальний процесуальний кодекс України: станом на 16.08.2015 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

⁴Про захист персональних даних: Закон України від 01.06.2010 № 2297-VI станом на 21.05.2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2297-17>.

⁵Про державну таємницю: Закон України від 21.01.1994 року № 3855-XII станом на 09.08.2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3855-12>.

⁶Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI станом на 01.05.2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.

⁷Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах: Закон України від 05.07.1994 № 80/94-ВР станом на 19.04.2014: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80/94-вр>.

⁸Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV станом на 06.11.2014: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

⁹Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. № 852-IV станом на 18.10.2012: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-15>.

каз СБУ від 12 серпня 2005 року № 440 «Про затвердження Зводу відомостей, що становлять державну цю»²; наказ ДФС України від 28 серпня 2014 року № 88 «Про затвердження Переліку відомостей, що містять службову інформацію та яким присвоюється гриф обмеження доступу «Для службового користування» в органах ДФС України»³ й рядом інших законних та підзаконних нормативно-правових актів.

Діяльність усіх органів і підрозділів ДФС нерозривно пов'язана з інформацією. Як зазначають Л. М. Касьяненко, М. В. Гринюк, П. В. Цимбал, без інформації не можна ефективно керувати системою та забезпечити її раціональне функціонування і успішний розвиток. Вчені виділяють завдання, які виконує інформація в управлінні, а саме: є специфічною формою взаємозв'язку, взаємодії компонентів системи, а також системи в цілому з навколишнім середовищем; обслуговує всі рівні та функції управління – від підготовки та прийняття рішення до підведення підсумків виконання; є безпосередньою причиною, яка визначає вибір системного того чи іншого варіанта поведінки, переводу системи в новий стан, що забезпечує її рух до заданої мети⁴.

¹Про банки і банківську діяльність: Закон України від від 07.12.2000 № 2121-III станом на 12.08.2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.

²Про затвердження Зводу відомостей, що становлять державну таємницю: наказ СБУ від 12.08.2005 № 440 станом на 08.09.2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0902-05>.

³Про затвердження Переліку відомостей, що містять службову інформацію та яким присвоюється гриф обмеження доступу «Для службового користування» в органах ДФС України: наказ ДФС України від 28.08.2014 № 88: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sta-sumy.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/63299.html>.

⁴ Касьяненко Л. М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України [Текст] : навч. посібник / М. М. Касьяненко, М. В. Гринюк, П. В. Цимбал. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – С. 77-78

Система органів ДФС України спирається на інтелектуальну інформацію, до якої можна віднести економічну, правову, соціальну, статистичну та інші види інформації.

Сучасна інформаційна система ДФС ґрунтується на трьох основних елементах:

1. Центральній базі даних (ЦБД) органів ДФС, до складу якої входять:

– Державні реєстри платників податків юридичних і фізичних осіб;

– Державний реєстр платників ПДВ;

– реєстри прибуткових та неприбуткових організацій, підприємств;

– реєстр постійних представництв нерезидентів;

– реєстр фіктивних підприємств та фіктивних податкових накладних;

– реєстр втрачених паспортів;

– масив ВМД суб'єктів зовнішньо-економічної діяльності (ЗЕД);

– перелік суб'єктів ЗЕД, акредитованих на митних постах;

– інформація про імпорт автомобілів фізичними особами;

– щодакна інформація про стан розрахунків платників з бюджетом (АІС «Галузь»);

– щоквартальні дані про пільги платників податків (АІС «Пільги»);

– Національний план контрольно-перевірочної роботи;

– дані про реалізовані акцизні марки (АІС «Акцизні марки»).

2. Корпоративній інформаційній телекомунікаційній мережі, що надає можливість податковим органам використовувати інформацію ЦБД та інформаційних архівів інших міністерств та відомств.

3. Сучасних інформаційних технологіях на всіх рівнях ієрархічної структури податкової системи, що обумовлено, у першу чергу, тим, що за останні роки значно збільшилась кількість платників податків (близько 700 тис. юридичних осіб), а інформаційні технології попереднього

покоління не дають змоги оперативно забезпечувати аналіз та створювати умови для прийняття управлінських рішень.

На сьогодні у ДФС розробляється та функціонує ряд автоматизованих інформаційних систем:

- АІС ДФА обласного рівня, що забезпечує комплексну автоматизацію функцій роботи з базами даних обласних апаратів;

- Автоматизована інформаційна система (АІС) «Пільги» містить інформацію про пільги та дані щодо кількості платників податків;

- АІС «Галузь» забезпечує автоматизоване створення зведених даних районного рівня про платників податків і накопичення інформації за результатами їх фінансово-економічної діяльності та мобілізації коштів у бюджет України;

- АІС «Облік податків і платежів» районного рівня забезпечує автоматизацію облікових функцій, автоматизований розрахунок податкової заборгованості та пені за порушення термінів сплати, формування довідок та звітності;

- системні локально-мережеві АРМи районного рівня: «Підприємці», «Земля», «Облік платників», «Аудит», «Пільги», «Свідоцтво», «Касові апарати», «Банк», «Звіт» тощо.

У діяльності ДФС України позитивно зарекомендували себе такі інформаційні системи обліків, як:

- АРМ «Облік платників податків-юридичних осіб»;
- АРМ «Реєстрація платників ПДВ – юридичних осіб»;
- АРМ «Державний реєстр фізичних осіб – платників податків»;

- АІС «Облік податків і платежів»;

- АІС «Галузь»;

- АІС «Пільги»;

- АРМ «Аудит»;

- АРМ «Реєстрація та контроль касових апаратів»;

- АРМ «Митниця»;

- АРМ «АВТО»;

- АРМ «Земля»;

- АРМ «Фіктивні суб'єкти підприємницької діяльності»;

- АРМ «Патент»;

– АРМ «Реєстр відкритих і закритих розрахункових рахунків»¹

Інформаційно-аналітичне забезпечення постійно вдосконалюється, зокрема для підвищення рівня оперативності діяльності податкової міліції щодо виявлення, попередження та протидії порушень у сфері оподаткування, забезпечення безпеки працівників та здійснення антикорупційних заходів створюється єдина інформаційна автоматизованої системи її органів (ІАСОПМ).

Одним із засобів забезпечення прозорості відносин між органами ДФС та платниками податків є інформатизація процесу обліку, реєстрації та аналізу діяльності платників податків в органах ДФС шляхом створення єдиної бази даних податкової звітності в розрізі суб'єктів підприємницької діяльності та впровадження системи електронної подачі звітності, яка передбачає використання інформаційних технологій сумлінним платником податків для добровільної сплати податків до бюджету в повному обсягу та своєчасно. Тому основною метою створення автоматизованої інформаційної системи є досягнення такого рівня управління функціонуванням системи оподаткування, який уможливить комплексне вирішення поставлених завдань: виконання у вказані терміни розрахунків; автоматизацію процесу обліку платників податків юридичних і фізичних осіб; облік податків і платежів; ухвалення оптимальних рішень щодо прогнозування податкових надходжень.

Аналізуючи нормативні акти та наукову літературу, можна виділити основні завдання, вирішення яких покладається на автоматизовану інформаційно-аналітичну систему, що також сприяє інформаційному забезпеченню адміністративної діяльності у сфері справляння податків, а саме: підвищення оперативності, достовірності та якості інформації, яка використовується для прийняття рішень та забезпечення контролю за повним та своєчасним надхо-

¹ Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: (теорія і практика) [Текст] : монографія / В. В. Лисенко. – К. : Логос, 2004.. – С. 129-130.

дженням коштів до бюджетів; істотне підвищення продуктивності праці службовців органів ДФС внаслідок використання сучасних інформаційних технологій на кожному з етапів: від введення первинних документів до аналітичної обробки інформації; аналіз економічного стану підприємств, регіонів, галузей у різних аспектах для вироблення науково обґрунтованих рішень з питань податкової політики, розробки рекомендацій для створення передумов для залучення «тіньового» грошового обороту до офіційного; створення баз знань та даних на центральному і обласному рівнях і забезпечення оперативного обміну інформацією по міжвідомчих системах зв'язку з митними, фінансовими органами, органами державної влади, статистики, іншими міністерствами та відомствами з метою посилення фінансово-регулювальної функції; реалізація принципово нової технології взаємодії між платниками податків та податковою адміністрацією – «електронної звітності», що дозволяє суттєво знизити витрати на перевірку звітних документів платників податків, значною мірою скоротить витрати часу платників податків на взаємодію з податковою адміністрацією, а також дозволить сформувати бази даних для аналізу господарської діяльності; підвищення рівня навчання та кваліфікації працівників органів ДФС за рахунок впровадження сучасних технологій навчання з використанням комп'ютерної техніки.

До особливостей інформації в органах ДФС можна віднести наявність суб'єктів та об'єктів інформаційних відносин. Суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності органів ДФС є співробітники цієї служби, уповноважені на ведення цієї діяльності, а також юридичні та фізичні особи, об'єднання громадян, міжнародні організації, релігійні організації, суб'єкти владних повноважень. Об'єктами інформаційних відносин є документована або публічно оголошена інформація про події та явища в галузях економіки, міжнародній, соціальній та інших сферах. Ефективне інформаційне забезпечення залежить від відповідної інформаційної системи органів ДФС України.

Термін «забезпечення» означає дію, а також зберігання, виконання чогось, править за гарантією здійснення

того чи іншого процесу. Таким чином, коли говорять про якесь часткове забезпечення управління, вказуючи на його конкретний якісний аспект (інформаційний), то мають на увазі передусім комплекс засобів, умов і дій, що гарантують нормальне проходження управлінських процесів.

З метою з'ясування поняття інформаційного забезпечення треба знати, що саме мусить бути забезпечене. Якщо йдеться про забезпеченість системи управління множиною інформації, тобто її наявність, то воно вичерпується, завершується, стає реальним з її появою. Якщо ж йдеться про забезпечення організованості системи управління, упорядкованості взаємодії, функціонування її складових компонентів, то під забезпеченням слід розуміти діяльність. На нашу думку, в це поняття повинні включатися комплекс взаємозв'язаних методів, заходів і засобів (науково-методичного, соціально-політичного, техніко-економічного й організаційно-правового характеру тощо), які реалізують створення і функціонування інформаційних технологій – процесів збору, передачі, переробки, зберігання та видачі (відображення), а також використання інформації з метою здійснення ефективної діяльності органів управління соціальними системами.

До поняття «інформаційне забезпечення» обґрунтовано віднесений організаційний аспект, який вказує на головні напрямки правового регулювання саме інформаційного забезпечення. Таке значення цього терміну може бути співвіднесеним з організацією діяльності, пов'язаною зі збором, реєстрацією, передачею, зберіганням, опрацюванням і поданням інформації. На цю обставину звернули увагу Іщенко А.В., Красюк І.П. та Матвієнко В.В., які розглянули застосування словосполучення «інформаційне забезпечення» щодо військової справи, економіки, управління та юридичної науки, а також визначили напрями інформаційного забезпечення в правоохоронній діяльності¹.

¹ Іщенко А. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування злочинів [Текст] : монографія / А. В. Іщенко, І. П. Красюк, В. В. Матвієнко. – К. : Національна академія внутрішніх справ України, 2002. – С. 5-34.

У довідкових виданнях термін «забезпечення» тлумачиться у близьких значеннях, але вони мають певні відмінності. Наприклад, у Новому тлумачному словнику української мови він розглядається у двох значеннях: 1) надання чи створення матеріальних засобів і 2) гарантування чогось¹. У Великому тлумачному словнику термін «забезпечення» пояснюється через дієслово «забезпечувати», яке вживається у декількох значеннях: «створювати надійні умови для здійснення чого-небудь»; «гарантувати щось»; «захищати, охороняти кого -, що – небудь від небезпеки»². Крім того, забезпечення можна розглядати як те, чим забезпечують кого-небудь, що-небудь (засоби).

Отже, термін «забезпечення» у юридичному значенні можна розглядати в двох аспектах, а саме: унормування певного порядку діяльності суб'єктів суспільних відносин, і передбачені законом чи вироблені практикою сукупності заходів, спрямованих на удосконалення або покращення функціонування будь-чогось за певних умов.

Фахівці в галузі правової інформації³ звернули увагу на те, що семантика слова «забезпечити» означає надати інформацію користувачу. В. І. Теремецький інформаційне забезпечення пропонує розглядати, насамперед, як певний вид діяльності, що полягає у забезпеченні когось або чогось конкретними засобами. Саме тому від інформаційного за-

¹ Яременко В. Новий тлумачний словник української мови [Текст] : у 4 т. Т. 2 : Ж – О / В. Яременко, О. Сліпущко. – К. : Аконт, 1999. – С. 684.

² Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови: 170 000 слів і словосполучень [Текст] / В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь : Перун, 2004. – С. 280-281.

³ Сидорович Я. М. Питання інформаційного обміну в системі управління державними фінансами / Я. М. Сидорович, М. Б. Вітер // Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. : [Кн. 1]. (Ірпінь, Нац. ун-т ДПС України, 23-24 квіт. 2009 р.). – Ірпінь, 2009. – С. 321-325.

безпечення залежить ефективність управління податковою системою¹.

Поняття «інформаційного забезпечення» та категорії «інформаційне забезпечення управління» досить ґрунтовно розглянуто на монографічному рівні² та виділено три основні значення поняття «інформаційне забезпечення»:

- забезпеченість системи управління відповідною множиною інформації;

- діяльність, пов'язана із організацією збору, реєстрації, передачі, зберігання, опрацювання і представлення інформації;

- діяльність щодо формування цілеспрямованої суспільної і індивідуальної свідомості суб'єктів суспільних відносин щодо управління у конкретній сфері суспільних відносин (у сучасній літературі ця сутність визначається такими категоріями як: реклама, паблік-релейшин, формування суспільного іміджу суб'єкта управління, інформаційні операції, інформаційна боротьба, пропаганда і контр-пропаганда та ін.)³.

Іншої думки дотримується А. В. Соколов⁴, який визначає особливості інформаційного забезпечення державного управління в умовах глобалізації, що, безумовно, дають змогу розглядати інформаційне забезпечення не лише

¹ Тарасенко Р. Б. Інформаційне право : навч.-метод. посіб. / Р. Б. Тарасенко ; МВС України. Луган. держ. ун-т внутр. справ ім. Е. О. Дідоренка. – Луганськ : РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2010. – с. 2

² Інформаційне забезпечення управлінської діяльності в умовах інформатизації: організаційно-правові питання теорії і практики : монографія / Калюжний Р. А., Шамрай В. О., Швець М. Я., Гавловський В. Д., Гуцалюк М. В., Колпак Р. Л., Цимбалюк В. С., Яцишин Ю. В., Ластовецький А. С. ; За ред. Р. А. Калюжного та В. О. Шамрая. – К., 2002. – 296 с.

³ Там само. – С. 39

⁴ Советское административное право: методы и формы государственного управления / Березовская С. Г., Васильев Р. Ф., Еропкин М. И., Квиткин В. Т., и др.; Редкол.: Козлов Ю. М., Лазарев Б. М., Лунев А. Е., Пискотин М. И. – М. : Юрид. лит., 1977. – С. 78.

як одну з функцій державного управління, та механізм чи засіб реалізації інших функцій державного управління, а й як передумову, яка дає змогу забезпечити перехід до інформаційного суспільства, сформувати єдиний інформаційний простір, підготувати Україну до вступу в міжнародні організації, реалізувати перерозподіл реальної влади від традиційних структур до центрів управління інформаційними потоками та запровадити електронне врядування.

На переконання Є. Ю. Бараш¹, явище інформаційного забезпечення одночасно представляє собою: по-перше, певну організаційну діяльність (одержання, опрацювання, накопичення і видача інформації); по-друге, прийоми та методи її здійснення; по-третє, певні матеріальні об'єкти (інформаційний фонд).

Інформаційне забезпечення митних органів Є. П. Бабалик² визначає як сукупність урегульованих нормами права процедур збирання, зберігання, поширення та захисту інформації відповідно до компетенції митних органів та їх посадових осіб з метою виконання покладених на них завдань, а В. М. Лозовий³ пропонує під інформаційним забезпеченням діяльності Державної автомобільної інспекції МВС України розуміти сукупність єдиної системи класифікації та кодування даних, уніфікованих систем документації, процедур збирання, отримання, обробки, поширення, аналізу та споживання інформаційних ресурсів, а також методології побудови спеціалізованих інформаційно-

¹ Бараш Є. Ю. Інформаційне забезпечення управління Державною кримінально-виконавчою службою / Є. Ю. Бараш // Фінансове право. – 2011. – № 3. – С. 34–40.

² Бабалик Є. М. Адміністративно правові основи інформаційного забезпечення митних органів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Є. М. Бабалик. – Одеса, 2010. – С. 4.

³ Кузьменко О. О. Адміністративно-правове забезпечення менеджменту в державній податковій службі України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Кузьменко ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2009. – С. 5.

телекомунікаційних систем, що використовуються в сфері безпеки дорожнього руху та протидії правопорушенням, пов'язаним з експлуатацією транспортних засобів.

Уточнене визначення інформаційного забезпечення управління в Держприкордонслужбі пропонує В. Л. Зьолка – цілеспрямована діяльність органів і посадових осіб Держприкордонслужби України, яка здійснюється з додержанням вимог законодавства щодо забезпечення інформаційної безпеки, та полягає у здійсненні процедур щодо пошуку, збирання, обробки, аналізу, зберігання і своєчасної передачі певним суб'єктам управління даних, необхідних для формування і реалізації управлінського впливу, направлено на забезпечення ефективної організації охорони державного кордону, адекватного та оперативного реагування на ризики та ускладнення обстановки що виникає на державному кордоні, попередження і розкриття правопорушень законодавства в сфері охорони державного кордону, а також забезпечення ефективної організації діяльності органів Держприкордонслужби України¹.

Поняття інформаційного забезпечення в діяльності Державної пенітенціарної служби України Є. Ю. Бараш трактує як частину управлінської діяльності по аналізу, плануванню і підготовці управлінських рішень, яка представляє собою неперервний процес обробки та використання інформації про стан існування системи Державної пенітенціарної служби України, який здійснюється за допомогою обумовлених особливостями існування інформації засобів і методів, що призводить до формування інформаційних фондів, та спрямований на забезпечення належного функціонування системи органів пенітенціарної служби².

¹ Зьолка В. Л. Адміністративно-правові основи інформаційного забезпечення управлінської діяльності в Державній прикордонній службі України / В. Л. Зьолка // Митна справа. – 2011. – № 3 (75). – С. 38.

² Бараш Є. Ю. Інформаційне забезпечення управління Державною кримінально-виконавчою службою / Є. Ю. Бараш // Фінансове право. – 2011. – № 3. – С. 35.

Є. Ю. Бараш, досліджуючи інформаційне забезпечення управління національної пенітенціарної служби¹, дійшов висновків щодо поняття «інформаційного забезпечення» в його застосуванні до функціонування всієї системи органів, які є прийнятними відносно інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків, а саме:

за своєю сутністю – виступає як процес збору, аналізу, опрацювання, накопичення та використання інформації;

за періодичністю – представляє собою безперервний процес обробки та використання податкової інформації;

за характером існування – становить частину управлінської діяльності;

за формою реалізації – здійснюється за допомогою спеціальних засобів і методів, є законодавчо врегульований;

за наслідками здійснення – своєчасна і повна сплата податків, формування певних інформаційних фондів і прийняття управлінських рішень (документів, нормативної бази);

за метою функціонування – спрямоване на забезпечення належного функціонування системи (внутрішньої системи органів та зовнішньої організації надходжень до бюджету);

за основним призначенням – як інструмент ефективного управління знаходить свою реалізацію під час аналізу, планування і підготовки ефективних управлінських рішень.

У дисертаційному дослідженні І. С. Стаценко-Сургучової² інформаційне забезпечення органів державної

¹ Бараш Є. Ю. Інформаційне забезпечення управління Державною кримінально-виконавчою службою / Є. Ю. Бараш // Фінансове право. – 2011. – № 3. – С. 35.

² Стаценко-Сургучова І.С. Організаційно-правові засади інформаційно-аналітичної роботи в органах державної податкової служби України : автореферат дис. ... к.ю.н. за спец. 12.00.07 / Ірина Станіславівна Стаценко-Сургучова. – Ірпінь, 2008. – С. 9.

податкової служби розглядається як діяльність органів державної податкової служби в установленому законом порядку із застосуванням принципів, методів, способів, правил, схем та алгоритмів, за якими здійснюється пошук даних, їх збір, обробка, накопичення та зберігання тощо, спрямована на надання своїм підрозділам необхідних для вирішення такої ситуації даних у обсязі, достатньому для функціонування системи.

Інформаційне забезпечення здійснюється із застосуванням таких основних засобів технічного забезпечення: комп'ютерні мережі; автоматизовані робочі місця персоналу функціональних і штатних груп; колективні та індивідуальні засоби візуалізації, на які виводиться вхідна та отримана аналітична інформація; інтерфейси користувачів – пристрої взаємодії інформаційно-моделюючих і технічних засобів з учасниками обговорення проблеми; телекомунікаційне устаткування для взаємодії учасників робочої групи з територіально віддаленими учасниками; засоби енергетичного забезпечення¹.

Під забезпеченням у широкому розумінні щодо діяльності органів ДФС, виходячи з наведеного його тлумачення, потрібно розуміти систему відповідно наукових і практичних напрямків оптимізації діяльності зазначених органів при реалізації покладених на неї функцій.

Система органів ДФС відноситься до штучних соціальних систем-організацій, які були спеціально створені людиною для вирішення окремих проблем або виконання соціального замовлення. Соціальне замовлення системи органів ДФС полягає в забезпеченні дотримання норм податкового законодавства і наповнення коштами бюджетів усіх рівнів. Конкретизація соціальних замовлень виражається в цілях-завданнях, нормативно закріплених у ПК України.

¹ Інтелектуальні технології моделювання в інформаційно-аналітичній системі державної податкової служби : монографія / [за заг. ред. Л. Л. Тарангул]. – К. : Алерта, 2010. – С. 182–186.

У теорії управління під інформаційним забезпечення розуміють діяльність, що організовується в рамках управління, спрямована на проектування, функціонування та вдосконалення інформаційних систем, що забезпечують ефективне вирішення завдань управління¹. Р. А. Калюжний та В. О. Шамрай виділяють три основні значення поняття «інформаційне забезпечення»: забезпеченість системи управління відповідною множиною інформації; діяльність, пов'язана з організацією збору, реєстрації, передачі, зберігання, опрацювання і представлення інформації; діяльність щодо формування цілеспрямованої суспільної й індивідуальної свідомості суб'єктів суспільних відносин щодо управління у конкретній сфері суспільних відносин².

Говорячи про інформаційне забезпечення в органах внутрішніх справ, Г. П. Герт, визначає його як діяльність суб'єктів управління, спрямовану на надання службам та підрозділам органів внутрішніх справ відомостей, необхідних їм для здійснення покладених на них завдань і функцій, та задовольняючу відповідні вимоги³.

З точки зору інформаційного забезпечення, прийнятий Закон України «Про інформацію» визначає тільки основи соціальних інформаційних правовідносин, види, джерела інформації та режим доступу до неї, учасників інформаційних відносин, їх права та обов'язки, охорону інформації, відповідальність за порушення законодавства про інформацію, співробітництво з іншими країнами і міжна-

¹ Воскресенский Г. М. Теория и практика информационного обеспечения управления в органах внутренних дел [Текст] : учеб. пособие / Г. М. Воскресенский. – М. : Академия МВД СССР, 1985. – С. 21.

² Інформаційне забезпечення управлінської діяльності в умовах інформатизації: організаційно-правові питання теорії і практики [Текст] : монографія / за ред. Р. А. Калюжного та В. О. Шамрая. – К. : КВІЦ, 2002. – С. 39.

³ Административная деятельность органов внутренних дел. Часть общая [Текст] : учебник / под ред. А. П. Коренева. – М. : Изд-во Моск. ун-та МВД России, 2002. – С. 124.

родними організаціями в галузі інформації. По суті цей Закон виконує функцію основ інформаційного законодавства України і виступає системо утворюючим фактором публічного інформаційного права, створює правову базу для поглиблення й розширення використання методів інформатики та права для удосконалення управління інформаційними процесами.

В нинішніх умовах формування інформаційного суспільства сутність, зміст, поняття категорії інформаційного забезпечення управління поєднується в окремих аспектах зі змістом такого соціального явища, як інформатизація. І це не випадково. Аналіз нормативно-правових актів щодо проведення адміністративної реформи в Україні свідчить про необхідність супроводження її цілеспрямованим застосуванням нових інформаційних технологій у сфері управлінської діяльності.

В процесі виконавчо-розпорядчої діяльності органів ДФС виникають відносини, які опосередковують пошук, збір, систематизацію, обробку, передачу інформації. Вони стають частиною, елементом відносин, які складаються в процесі прогнозування, прийняття рішень, а також при здійсненні інших управлінських функцій. Вказане повною мірою стосується здійснення органами ДФС адміністративної діяльності у сфері справляння податків, яка являє собою певну послідовність вчинюваних цілеспрямованих дій.

Інформаційне забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків являє собою адміністративну діяльність зазначених органів у встановленому законом порядку із застосуванням принципів, методів, способів, правил, схем та алгоритмів, за якими здійснюється пошук даних, їх збір, обробка, накопичення, зберігання інформації, достатньої для здійснення адміністративної діяльності у визначеній сфері.

Метою інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків є всебічна інформаційна підтримка діяльності підрозділів ДФС на основі комплексу організаційних, нормативно-правових, технічних, програмних та інших заходів. Оскільки інформаційне забезпечення адміністративної діяльності у сфері

справляння податків передбачає здійснення заходів щодо створення умов прийняття рішення, то мета такого забезпечення діяльності органів ДФС полягає також у формуванні належного підґрунтя прийняття уповноваженої особою законного управлінського рішення.

Основними завданнями інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків органів ДФС є:

- забезпечення можливості оперативного отримання інформації у повному, систематизованому та зручному для користування вигляді працівниками та підрозділами ДФС;

- збір та опрацювання оперативної, довідкової, аналітичної, статистичної і контрольної інформації для оцінки ситуації та прийняття обґрунтованих оптимальних рішень на всіх рівнях діяльності органів ДФС;

- забезпечення ефективної інформаційної взаємодії підрозділів ДФС з правоохоронними органами та державними установами з метою ефективного виконання функції справляння податків;

- забезпечення надійного захисту інформації.

Вирішення завдань створення сучасного інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків досягається шляхом:

- впровадження єдиної політики інформаційного забезпечення;

- створення багатоцільових інформаційних систем;

- удосконалення організаційно-кадрового забезпечення інформаційних підрозділів органів ДФС;

- інтеграції та систематизації інформаційних обліків ДФС на всіх рівнях управління (центральному, обласному, місцевому);

- створення умов для ефективного функціонування інформаційних обліків, забезпечення їхньої повноти, вірогідності, актуальності та безпеки;

- переоснащення інформаційних та галузевих підрозділів сучасною потужною комп'ютерною технікою;

- поширення мережі комп'ютерних робочих місць користувачів інформаційних підсистем;

- подальшої комп'ютеризації інформаційних обліків.

Нині інформаційне забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків все більше набуває атрибутів самостійного значення – зі специфічними відносинами, суб'єктами (об'єктами) цих відносин, їх правами та обов'язками, – найбільш значні елементи якого вже знайшли правову регламентацію, зокрема, в Законі України «Про інформацію». У ньому визначено інформацію державних органів та органів місцевого самоврядування одним з основних об'єктів інформаційних відносин у суспільстві та державі (ст.21), а обов'язок цих органів інформувати про свою діяльність і прийняті рішення як гарантію права на інформацію (ст.10). Цим законом закріплені також і способи доведення відомостей до заінтересованих осіб: опублікування їх в офіційних друкованих виданнях або поширення інформаційними службами; опублікування в друкованих засобах масової інформації або публічне оголошення через аудіо та аудіовізуальні засоби масової інформації; оголошення під час публічних виступів посадових осіб, а також безпосереднє доведення інформації до заінтересованих осіб (усно, письмово).

Системний підхід до аналізу інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків має опосередковувати дослідження його змістовного (функціонального), організаційного та технологічного аспектів у їх взаємозв'язку, взаємообумовленості з точки зору змісту (що робиться), організації (ким робиться), технології (як робиться).

Визначальними функціями інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків органів ДФС є:

- інформативна функція – забезпечує поінформованість (рівень об'єктивних знань) уповноважених суб'єктів відповідно до їх завдань, функцій, повноважень, інтересів;
- організаційна функція – зумовлює узгодженість та координацію дій всіх учасників здійснення адміністративної діяльності у сфері справляння податків;
- управлінська функція – регулювання відносин, що виникають в процесі діяльності органів ДФС, підстава для

підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень, контролю за їх виконанням тощо;

- комунікативна функція – встановлення зв'язків «взаємозалежності» у здійсненні завдань і функцій органів ДФС, поєднання інтересів усіх його суб'єктів.

Наведений перелік, зрозуміло, не вичерпує всіх можливостей такого складного явища як інформаційне забезпечення.

Результативність інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків знаходиться в прямій залежності від координованості дій по встановленню зв'язків, взаємному обміну інформацією. Тому побудова його функціональної системи буде неможлива без відповідних заходів організаційного характеру: централізації інформації на відповідній території, визначення головного суб'єкту, який реалізував би її та відповідав за впорядкування інформаційних процесів на території, вдосконалення роботи з відомостями та ін. Належною умовою успішної адміністративної діяльності у сфері справляння податків є, зокрема, впровадження функціональної моделі інформаційної системи (підсистеми) відповідних елементів, операції яких відзначалися узгодженістю між собою, послідовністю, оптимальністю застосування форм і засобів надання інформації, визначенням достатнього обсягу відомостей тощо.

З огляду на загальну тенденцію всезростаючих технологічних аспектів інформаційних процесів, доцільно вести мову щодо комплексу дій, послідовне здійснення яких складає так званий інформаційний процес (інакше кажучи, зміст інформаційного забезпечення). Усвідомлюючи неможливість його детальної формалізації в межах конкретного інформаційного зв'язку, обмежимося виділенням основних типових його стадій, етапів:

- перший етап передбачає постановку завдань відповідних інформаційних зв'язків і цілей інформування, що впливають з них: не стихійне розповсюдження, а цілеспрямоване надання відповідних відомостей, що зумовлює в свою чергу структурованість цілей інформаційного забезпечення;

- другий етап – створення фонду відомостей, банку даних. Вихідним при цьому має бути відбір інформації, що має відповідати виробленим критеріям (таким, наприклад, як інформаційні потреби населення, значимість для відповідної території тощо);

- третій етап – оброблення інформації, її систематизація, внаслідок чого відомості стають придатними для подальшого використання, сприймання;

- четвертий етап – визначення найоптимальнішого режиму використання всіх форм і засобів поширення (обміну) інформації, застосування найраціональніших з них;

- п'ятий етап – це надання (поширення) інформації за допомогою цих форм і засобів (засобів масової інформації, усних повідомлень та інших).

Зрозуміло, що наведена схема лише в загальних рисах характеризує інформаційні процеси, їх технологічні аспекти, але не є універсальною. Залежно від конкретних завдань інформаційних взаємовідносин функціонально-цільова модель відповідної системи (підсистеми) може набувати найрізноманітніших елементів, форм тощо.

В загальному вигляді організаційні зусилля органів ДФС мають спрямовуватись на:

- централізацію інформації, створення фонду відомостей (банку даних), що підлягають доведенню до відома громадян, визначення їх оптимального обсягу для кожного виду інформаційних зв'язків, визначення найоптимальнішого режиму використання форм і методів обробки самої інформації;

- встановлення відповідної інформаційної системи в рамках організаційних структур органів ДФС;

- визначення інформаційних потоків, їх структуру.

Основним завданням реформи інформаційного законодавства повинно бути не механічне зведення до купи чинних нормативно-правових актів, а гармонізація норм через узгоджені методи провідних галузей конституційного, адміністративного, цивільного, трудового та кримінального права¹.

¹ Гавловський В. Д. Поступ України до інформаційного

У зв'язку з цим, завдання у сфері правового регулювання процесів отримання і збору податкової інформації, процесів обробки і передачі інформації в електронному вигляді вимагають вироблення єдиного підходу до створення цілісної нормативно-правової бази інформаційного забезпечення у сфері справляння податків. Проте розвиток нормативно-правової бази передбачає як розробку нових нормативних актів, так і активізацію діяльності по реалізації вже прийнятих актів й внесення відповідних змін.

Важливий внесок у розробку напрямів модернізації контролюючих органів України в інформаційній сфері зробили такі дослідники як В. Ф. Коваль та В. І. Теремецький¹, які з посиланнями підкреслюють, що значення інформаційного забезпечення в діяльності структурних органів ДФС України пояснюється тим, що інформаційне забезпечення – це сукупність форм документів, нормативної бази і реалізованих рішень щодо обсягу, розміщення і форм організації інформації, яка циркулює в системі автоматизованого оброблення економічної інформації чи в інформаційній системі. Дане твердження можна застосовувати і до ДФС України в цілому.

Грунтовне дослідження проблем і перспектив систематизації інформаційного законодавства України проведено В. А. Залізняка², яким здійснено розмежування термінів «систематизація інформаційного законодавства», «удосконалення інформаційного законодавства», «розвиток інформаційного законодавства», «ефективність інформацій-

суспільства / В. Д. Гавловський, Р. Л. Колпак, В. С. Цимбалюк // Сучасні проблеми інформатизації органів внутрішніх справ України : матеріали міжвуз. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 берез. 2001 р). – К. : НАВСУ, 2002. – С. 100

¹ Коваль В. Ф. Основні напрями модернізації взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері / В. Ф. Коваль, В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 2 (10). – С. 144.

² Залізняк В. А. Систематизація інформаційного законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Віталій Анатолійович Залізняк. – Київ, 2011. – 23 с.

ного законодавства». Також ним досліджено стан правового регулювання інформаційних відносин в Україні та виокремлено основні недоліки інформаційного законодавства. Зокрема, акцентовано увагу на тому, що динамічність розвитку інформаційних відносин в Україні сприяла, насамперед, фрагментарному та ситуативному підходу при створенні інформаційного законодавства.

Необхідно зазначити про наявні недоліки законодавства України в інформаційній сфері, які визначив В. Я. Настюк¹, зокрема:

- велика кількість законів і підзаконних нормативних актів у сфері інформаційних відносин ускладнює їх пошук, аналіз та узгодження для практичного застосування;

- відсутність легальної чіткої ієрархічної єдності законів, що викликає суперечливе тлумачення при застосуванні правових норм на практиці;

- різні закони та підзаконні акти, що регулюють суспільні відносини, об'єктом яких є інформація, приймалися у різні часи розвитку, становлення та удосконалення державності без узгодження понятійного апарату, тому вони мають низку термінів, які є недостатньо коректними, або взагалі позбавлені чіткого визначення свого конкретного змісту.

З такими недоліками погоджуємось, проте можемо додати наступні:

- відсутність чіткого переліку підстав для направлення запиту платникам податків щодо отримання пояснень і підтверджуючих фінансово-господарських документів;

- низький рівень інформаційної взаємодії між органами виконавчої влади в Україні;

- недотримання встановлених норм щодо обміну інформацією всіма суб'єктами інформаційних відносин, зокрема органами державної влади всіх рівнів;

- відсутність законодавчого визначення режимів обмеження доступу до інформації, окрім державної таємниці,

¹ Настюк В. Я. Формування системи інформаційного законодавства в Україні / В. Я. Настюк // Інформація і право. – 2011. – № 2(2). – С. 28.

зокрема відсутнє визначення податкової таємниці, порядок віднесення інформації до такого роду таємниці, режим її захисту та інші.

В сучасних умовах існує нагальна потреба комплексного інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків, що передбачає створення структурно-функціональної моделі інформаційної системи, яка має об'єднати відповідні інформаційні системи на рівнях областей, районів, міст, селищ, сіл. При цьому така система має включати не тільки відомості щодо результатів застосування заходів адміністративної діяльності, а й відомості, наявність яких дозволить розробляти ефективні превентивні заходи. Це, на наш погляд, забезпечило б необхідні передумови для інтеграції, уніфікації та типізації інформаційних відносин, для вироблення єдиної інформаційної стратегії управління адміністративною діяльністю у сфері справляння податків.

В умовах побудови інформаційного суспільства в Україні, розвитку системи електронного уряду, коли будь-який орган публічної влади володіє інформацією, або отримує її від громадян і платників податків, вона не повинна вдруге запитуватися у тієї ж особи іншим органом публічної влади.

З позиції управління соціальними системами, інформаційна система «Електронний уряд» – це система збору, введення, пошуку, обробки, збереження та надання на вимогу користувача згідно з визначеними критеріями інформаційних ресурсів, покликана забезпечити надання державними органами всіх гілок влади численних послуг бізнесу та всім категоріям громадян, а також інформування громадян про роботу державних органів. З аналізу нормативно-правових актів¹ зрозуміло, що метою створення інформа-

¹ Про науково-технічну інформацію : Закон України від 25 черв. 1993 р. № 3322-ХІІ-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1993 – № 33. – Ст. 345; Про основи національної безпеки України : Закон України від 19 черв. 2003 р. № 964-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 29. – Ст. 1433; Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в

ційної системи «Електронний уряд» є: досягнення об'єктивності, оперативності, відкритості державного управління; якнайповніше забезпечення реалізації громадянами конституційних прав на участь в управлінні державними справами; підвищення ефективності діяльності органів державної влади всіх рівнів. Сьогодні впровадження системи е-урядування перебуває на другому етапі, на якому планується: забезпечити організацію надання послуг в електронній формі в усіх сферах суспільного життя; створення сприятливих умов для залучення громадських організацій до управління державними справами; освоєння технологій інтерактивної взаємодії органів державної влади та органів місцевого самоврядування з громадянами і суб'єктами господарювання; впровадження в діяльність органів державної влади та органів місцевого самоврядування типових організаційно-технологічних рішень у сфері електронного урядування; забезпечення передавання електронних документів у державні архіви, музеї, бібліотеки, їх довгострокове зберігання, підтримка в актуалізованому стані та надання доступу до них. На ключовому третьому етапі (2014–2015 роки) урядом передбачається створити: об'єднані веб-портали органів виконавчої влади, призначені для проведення відповідних трансакцій; єдину інформаційно-телекомунікаційну інфраструктуру органів державної влади та органів місцевого самоврядування; спеціальні центри (пункти) надання послуг, центри обслуговування населення (кол-центри), веб-портали надання послуг; єдиний веб-портал електронного урядування як єдине місце доступу до всіх видів електронних послуг для громадян і суб'єктів господарювання з урахуванням потреб громадян і функціональних аспектів; національний депозитарій електронних інформаційних ресурсів.

Україні на 2007–2015 роки : Закон України від 9 січ. 2007 р. № 537-V // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2007. – № 12. – Ст. 102; Про подання електронної податкової звітності : Наказ ДПА України від 10 квіт. 2008 р. № 233 // Офіц. вісник України. – 2008. – № 31. – Ст. 1014. – Ст. 101.

Аналіз стану законодавства, що регулює суспільні відносини, застосування технологій електронного урядування, свідчить про його фрагментарність і неповноту, наявність дублювання і суперечності нормативно-правових актів у цій сфері. На думку науковців¹, електронне урядування не є механічним поєднанням інформаційно-комунікаційних технологій з публічним адмініструванням, це нова філософія державного управління, для реального втілення в життя якої необхідне розроблення відповідної законодавчої бази, зокрема потребує свого вирішення питання визначення правового статусу електронних інформаційних ресурсів.

Так, варто підкреслити, що Концепція розвитку електронного урядування в Україні² та Концепція створення Національної системи опрацювання звернень до органів виконавчої влади³ стали стратегічними документами на шляху до формування електронної демократії.

Дослідження теоретико-методологічних засад інформаційного забезпечення адміністративної діяльності державних органів вказує, що адміністративна діяльність є одним з основних напрямів діяльності даних органів, предметом уваги науковців у галузі адміністративного права та державного управління, ефективність і продуктивність якої залежить від якісно врегульованого та організованого інформаційного забезпечення.

¹ Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування : монографія / Мельник П. В., Новицький А. М., Долгий О. А., Ріппа С. П. [та ін.]; [за заг. ред. П. В. Мельника]. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 332 с.

² Про спільну систему податку на додану вартість : Директива Ради Європи 2006/112/ЄС від 28 листоп. 2006 р. [Електронний ресурс] // Офіц. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_928.

³ Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 лют. 2006 р. № 90-р // Офіц. вісник України. – 2006. – № 7. – Ст. 376.

2.2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗБОРУ ІНФОРМАЦІЇ ВІД ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ, ОРГАНІВ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ ТА ТРЕТІХ ОСІБ

Інформаційна діяльність ДФС України регулюється широким масивом різних за характером, юридичною природою і формою нормативно-правових актів, у яких право податкових органів на збір інформації відображено епізодично, та, незважаючи на те, що система інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків є сформованою, вона не є окремим систематизованим напрямком правового регулювання.

Разом з тим Податковим кодексом України передбачено чітке визначення джерел надходження інформації, перелік такої інформації та періодичність її надання платниками податків, іншими органами державної влади і місцевого самоврядування.

Необхідність удосконалення правового регулювання інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків, у першу чергу, забезпечить покращення адміністрування (такої ж позиції дотримуються 67,6 % опитаних респондентів), дозволить спрямувати податковий контроль на тих платників податків, що ухиляються від виконання податкового обов'язку (55,9 %), зменшити навантаження на сумлінних платників податків (42,9 %), безперешкодно отримувати інформацію від платників податків на письмовий запит (82,6 %), налагодження взаємодії по обміну податковою інформацією між органами державної влади (76,1 %), більше можливостей доступу до даних з інформаційних ресурсів інших органів влади (57,2 %).

Серед сучасних вітчизняних учених, публікації яких пов'язані з дослідженням ефективності правового регулювання, є Т. Г. Андрусяк¹, С. В. Бобровник², В. В. Головченко,

¹ Теорія держави і права [Текст] : навч. посіб. / Т. Г. Андрусяк. – Львів : Фонд «Право для України», 1997. – 198 с.

² Бобровник С. В. Проблеми теорії держави і права [Текст] : курс лекцій / С. В. Бобровник ; АН України, Київський ун-т права. – К. : Вид-во Київ. ун-ту права, 2004. – 122 с.

В. Ф. Сіренко¹, О. В. Зайчук², А. П. Засць³, М. І. Козюбра,
А. М. Колодій⁴, В. В. Копейчиков⁵, Є. Б. Кубко, В. В. Цветков⁶,
Н. М. Оніщенко⁷, М. П. Орзіх⁸, П. М. Рабінович⁹,
В. М. Селіванов¹⁰, О. Ф. Скакун¹, Ю. С. Шемшученко² та ін.

¹ Законодавство: проблеми ефективності / [Авер'янов В. Б., Бобровник С. В., Головченко В. В. та ін.] ; під ред. В. Б. Авер'янова, В. Н. Денисова, В. Ф. Сіренка, Я. М. Шевченка. – К. : Наук. думка, 1995. – 231 с.

² Теорія держави та права : [підручник] [за вимогами кредитно-модульної системи навчання] / Є. О. Гіда, Є. В. Білозьоров, А. М. Завальний та ін. ; [за заг. ред. Є. О. Гіди]. – К. : ФОП О. С. Ліпкан, 2011. – 576 с.

³ Засць А. П. Правова держава в контексті новітнього українського досвіду [Текст] / А. П. Засць. – К. : Парламентське вид-во, 1999. – 247 с.

⁴ Загальна теорія держави і права [Текст] : навч. посіб. / А. М. Колодій [та ін.] ; ред. В. В. Копейчиков ; Нац. пед. ун-т ім. М. П. Драгоманова. – [вид. стереотип.] – К. : Юрінком Інтер, 2001. – 320 с.

⁵ Загальна теорія держави і права / За ред. В. В. Копейчикова. – К. : Юрінком, 1997. – 320 с.

⁶ Проблемы гармонизации законодательства Украины и стран Европы [Текст] / В. И. Андрейцев [и др.] ; общ. ред. Е. Б. Кубко, В. В. Цветков ; Юрид. фирма «Салком». Науч.-аналит. центр. – К. : Юринком Интер, 2003. – 583 с.

⁷ Теорія держави та права : [підручник] [за вимогами кредитно-модульної системи навчання] / Є. О. Гіда, Є. В. Білозьоров, А. М. Завальний та ін. ; [за заг. ред. Є. О. Гіди]. – К. : ФОП О. С. Ліпкан, 2011. – 576 с.

⁸ Основи правознавства [Текст] : навч. посіб. / М. О. Баймуратов [та ін.] ; [ред. С. В. Ківалов, М. П. Орзіх] ; Одес. нац. юрид. акад. – [5-е вид., перероб. і доп.]. – О. : Юрид. літ., 2003. – 346 с.

⁹ Рабінович П. М. Ефективність юридичних норм: загальнотеоретично-поняттєвий інструментарій дослідження / П. М. Рабінович // Вісник Акад. правових наук України. – 2008. – С. 13–21.

¹⁰ Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному і фінансовому праві України / А. О. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.

Праці зазначених науковців стали підґрунтям дослідження питання правового регулювання інформаційного забезпечення адміністративної діяльності органів у сфері справляння податків.

З урахуванням даного дослідження, визначено, що теорією права під правовим регулюванням розуміється: впорядкування суспільних відносин, їх юридичне закріплення, охорона і розвиток, які здійснюються за допомогою права і сукупності правових засобів³, специфічний вплив, який здійснюється правом, як особливим нормативним інституційним регулятором за допомогою особливого, властивого тільки праву, механізму, покликаного юридично гарантувати досягнення мети, вираженої в правових нормах⁴.

В теорії адміністративного права правове регулювання розуміють, як:

- здійснювану державою в особі її уповноважених органів і посадових осіб діяльність з підготовки, прийняття та реалізації правових норм з метою впорядкування, закріплення та охорони суспільних відносин⁵;

- упорядкування суспільних відносин засобами загальнообов'язкових правил поведінки і заснованих на них

¹ Скакун О. Ф. Теория государства и права : учебник / О. Ф. Скакун. – Харьков Консум ; Ун-т внутр. дел, 2000. – 704 с.

² Правове забезпечення інформаційної діяльності в Україні / [за заг. ред. Ю. С. Шемшученка, І. С. Чижа]. – К. : ТОВ «Вид-во «Юрид. думка», 2006. – 386 с.

³ Системна інформатизація законотворчої та правоохоронної діяльності : монографія / [кер. авт. кол. Швець М. Я. ; за ред. В. В. Дурдинця та ін.]. – К. : Навч. книга, 2005. – С. 592.

⁴ Загальна теорія держави і права / За ред. В. В. Копейчикова. – К. : Юрінком, 1997. – С. 218.

⁵ Шильник В. Ю. Адміністративні юрисдикційні провадження та їх здійснення органами внутрішніх справ : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / В. Ю. Шильник ; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2004. – С. 61.

приписів індивідуального значення, що забезпечуються в необхідних випадках державним примусом¹;

- упорядкування суспільних відносин за допомогою правових засобів впливу².

Здійснення правового регулювання передбачає проведення певного процесу. Так, дослідник у галузі державного управління В. Я. Малиновський³ розділяє методи правового регулювання залежно від рівня юридичного застосування на: загальнодержавні, відомчі, внутрішньо-системні.

Загальнодержавні методи правового регулювання спрямовані на всю систему державного управління, надаючи їй форми організованої структури. На основі загальнодержавних нормативно-правових управлінських актів місцеві та відомчі органи виконавчої влади в межах своєї компетенції здійснюють правове регулювання діяльності підпорядкованих структур, організацій, підрозділів у вигляді регламентуючих документів (статутів, правил, інструкцій, регламентів) і розпорядчо-правових актів (розпоряджень, наказів), спрямованих на вирішення конкретних завдань. Таке регламентування має відомчий характер. Внутрішньо-системне правове регулювання у структурних підрозділах та установах здійснюється за допомогою нормативних актів, до яких належать: розпорядчі акти – накази; акти; положення, які встановлюють завдання, функції, права, обов'язки і відповідальність підрозділів, служб та їх керів-

¹ Онищенко Н. М. Правове регулювання та правовий вплив: поняття, взаємозумовленість та відмінність / Н. М. Онищенко // Держава і право : зб. наук, праць. – К. : Ін-т держави і права ім. Корецького НАН України, 2004. – Вип. 25. – С. 3.

² Скакун О. Ф. Теория государства и права : учебник / О. Ф. Скакун. – Харьков Консум ; Ун-т внутр. дел, 2000. – С. 354.

³ Малиновський В. Я. Державне управління [Текст] : навч. посіб. / В. Я. Малиновський. – [3-тє вид., переробл. та допов.]. – К. : Атіка. 2009. – С. 214.

ників; посадові інструкції, що встановлюють права і функціональні обов'язки посадових осіб¹.

На нашу думку, до методів правового регулювання, що також застосовуються до інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків, слід віднести імперативний та диспозитивний методи.

В основу правового регулювання інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків покладений *імперативний* метод або директивний чи централізований, який побудований на засадах влади і підпорядкування, на відносинах субординації. Він припускає заборони, обов'язки, покарання.

Диспозитивний же метод правового регулювання застосовується рідше, адже у відносинах зі справляння податків суб'єкти є нерівними, присутній суб'єкт владних повноважень (податковий орган) та фізична або юридична особа (платник податків).

Відмітимо, що загальні засади інформаційного забезпечення сфери справляння податків базується на правових приписах, які зафіксовані у Конституції України², ПК України³, Кримінальному⁴ та Кримінальному процесуальному кодексах⁵, законах України: «Про інформацію»¹, «Про

¹ Люблін В. Д. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного пожежного нагляду : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Люблін Віталій Давидович ; Нац. акад. внутр. справ України. – К., 2004. – С. 153–154.

² Конституція України від 28 черв. 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 92.

³ Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

⁴ Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25. – Ст. 131.

⁵ Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квіт. 2012 р. № 4651-VI // Офіц. вісник України. – 2012. – № 37. – Ст. 1370. – С. 11.

оперативно-розшукову діяльність»², «Про державну таємницю»³, «Про науково-технічну інформацію»⁴, «Про захист інформації в автоматизованих системах»⁵, «Про інформаційні агентства»⁶, «Про телекомунікації»⁷, «Про Національну програму інформатизації»⁸, «Про Концепцію Національної програми інформатизації»⁹, «Про захист персональних даних»¹⁰ та інших нормативно-правових актах.

¹ Про інформацію : Закон України від 2 жовт. 1992 р. № 2657-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

² Про оперативно-розшукову діяльність : Закон України від 18 лют. 1992 р. № 2135-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 22. – Ст. 304.

³ Про державну таємницю : Закон України від 21 січ. 1994 р. № 3855-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 16. – Ст. 93.

⁴ Про науково-технічну інформацію : Закон України від 25 черв. 1993 р. № 3322-ХІІ-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1993 – № 33. – Ст. 345.

⁵ Про захист інформації в автоматизованих системах : Закон України від 5 лип. 1994 р. № 80/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 31. – Ст. 286

⁶ Про інформаційні агентства : Закон України від 28 лют. 1995 р. № 74/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 13. – Ст. 83.

⁷ Про телекомунікації : Закон України від 18 листоп. 2003 р. № 1280-IV-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 12. – Ст. 155.

⁸ Про Національну програму інформатизації : Закон України від 4 лют. 1998 р. № 74/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 27–28. – Ст. 181.

⁹ Про Концепцію Національної програми інформатизації : Закон України від 4 лют. 1998 р. № 75/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 27–28. – Ст. 182

¹⁰ Про захист персональних даних : Закон України від 1 черв. 2010 р. № 2297-VI // Офіц. вісник України. – 2010. – № 49. – Ст. 1604.

Загалом, нормативні акти, що регулюють інформаційне забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків, можна поділити на такі групи:

1) міжнародні нормативно-правові акти (ними врегульовані відносини взаємодії між урядами держав, обміну інформацією за спеціальними запитами між компетентними органами різних держав і міжнародними організаціями);

2) законодавчі акти (регулюють відносини щодо загальних засад інформаційної політики держави та інформатизації органів влади, порядок захисту інформації);

3) підзаконні нормативні акти (регулюють порядок ведення державного реєстру фізичних осіб, єдиного державного реєстру юридичних осіб, подання платниками податків податкової звітності у паперовому та електронному вигляді, повноваження ДФС України щодо збору інформації від платників податків, від інших державних і правоохоронних органів, третіх осіб).

Із зазначеного випливає, що інформаційне забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків регулюється широким спектром нормативно-правових актів, проте низка питань (проблем) ще залишаються не врегульованими.

Наукова проблематика, спрямована на вивчення та систематизацію вимог доступу до інформації, її використання в інформаційних системах державних органів, інформаційної безпеки держави, описана в дослідженнях К. І. Белякова¹, В. О. Голубева², Р. А. Калюжного³,

¹ Беляков К. І. Інформатизація в Україні: проблеми організаційного, правового та наукового забезпечення : монографія / К. І. Беляков. – К. : КВІЦ, 2008. – 576 с.

² Голубев В. О. Інформаційна безпека: проблеми боротьби з кіберзлочинами : монографія / В. О. Голубев. – Запоріжжя, 2003. – 213 с.

³ Інформатизація, право, управління: організаційно-правові питання / Калюжний Р. А., Крупчан О. Д., Гавловський В. Д., Гуцалюк М. В., Цимбалюк В. С., Швець М. Я. – К., 2002. – 234 с.

Б. А. Кормича¹, А. І. Марущак², О. В. Олійника³, А. І. Семенченко⁴, В. С. Цимбалюка⁵, М. Я. Швеця⁶ та ін.

Ґрунтовне дослідження проблем та перспектив систематизації інформаційного законодавства України здійснено В. А. Залізняка⁷, яким проведено розмежування термінів «систематизація інформаційного законодавства», «удосконалення інформаційного законодавства», «розвиток інформаційного законодавства», «ефективність інформаційного законодавства». Також ним досліджено стан правового регулювання інформаційних відносин в Україні та відокремлено основні недоліки інформаційного законодавства. Акцентовано, що динамічність розвитку інформаційних відносин в Україні сприяла, насамперед, фрагмен-

¹ Кормич Б. А. Організаційно-правові основи політики інформаційної безпеки України : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Кормич Борис Анатолійович. – Одеса, 2004. – 427 с.

² Марущак А. І. Інформаційне право: доступ до інформації / А. І. Марущак. – К. : КНТ, 2007. – 532 с.

³ Олійник О. В. Інформаційна безпека України: доктрина адміністративно-правового регулювання [Текст] : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Олійник Олег Вікторович ; Ін-т законодавства Верховної Ради України. – К., 2013. – 34 с.

⁴ Концепція розвитку електронного урядування в Україні / [О. А. Баранов, М. С. Демкова, С. В. Дзюба, А. В. Єфанов, І. Б. Жиляєв, Е. Л. Клепець, Ю. Місников, О. Арво, Т. В. Попова, І. А. Рубан, А. І. Семенченко, С. А. Чукут] ; За ред. А. І. Семенченко. – 2009. – 16 с

⁵ Цимбалюк В. Основи інформаційного права / Цимбалюк В., Гавловський В., Гриценко В. ; [за ред. М. Швеця, Р. Калужного та П. Мельника]. – К. : “Знання”, 2004. – 274 с.

⁶ Брижко В. Системна інформатизація правоохоронної діяльності: європейські нормативно-правові акти упорядкування інформаційних відносин у зв'язку з автоматизованою обробкою даних : [у 2 кн.] / Брижко В., Цимбалюк В., Швець М. – К. : ТОВ «ПанТот», 2006. – Кн. 2. – 383 с.

⁷ Залізняк В. А. Систематизація інформаційного законодавства України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Віталій Анатолійович Залізняк. – Київ, 2011. – 23 с.

тарному та ситуативному підходу при створенні інформаційного законодавства.

Науковцем В. М. Брижко¹ в процесі дослідження сучасного інформаційного законодавства, зазначено, що воно має ряд недоліків, зокрема це зумовлено тією обставиною, що різні закони і підзаконні акти, які регулюють інформаційні відносини, приймалися в різний час без узгодження понятійного апарату. В юридичній практиці застосовують низку термінів, що є не досить коректними, не викликають відповідної рефлексії або не мають чіткого гносеологічного наповнення. Результатом цього є термінологічна неузгодженість, різне трактування однакових за назвою і формою понять, помилки омонімії, коли застосовують слова, які позначають різні предмети, що призводить до їх неоднозначного розуміння і застосування на практиці.

З урахуванням практичного досвіду, в існуючій політиці обміну інформацією можна виділити ряд проблем, які потребують нормативного врегулювання, а саме: обмежена можливість органів публічної адміністрації отримувати персоніфіковану інформацію щодо суб'єктів та об'єктів оподаткування, якою володіють органи ДФС України (нашу думку підтримало 33,2 % опитаних респондентів); обмежено можливість органів ДФС України отримувати інформацію про тендерні закупівлі (67,0 %); відсутність вільної циркуляції конфіденційної інформації між органами публічної влади, що, безумовно, перешкоджає їх діяльності, уповільнює виконання покладених завдань і створює додаткові труднощі для фізичних та юридичних осіб (41,6 %).

Важливим чинником, пов'язаним з викладеними проблемами, є відсутність загального права податкових органів на отримання і збір інформації від третіх осіб, залучених до діяльності платника податків, а також умови застосування цього права, не закріплено окремих обов'язків щодо передачі інформації нотаріусами, аудиторськими фір-

¹ Брижко В. М. Про узгодженість понять у сфері інформаційного права / В. М. Брижко // Правова інформатика. – 2009. – № 1. – С. 42.

мами. Проте певні кроки у даному напрямку вже здійснюються.

До проблеми, яка перешкоджає ДФС України виконувати своє основне завдання, також є надання фізичними та юридичними особами однієї і тієї ж інформації різним органам державної влади та органам місцевого самоврядування, що, безумовно, призводить до невиправданих витрат ресурсів (людських, часових, грошових та ін.) не тільки фізичних та юридичних осіб, але й державних службовців.

Неврегульованість даного питання призводить до невиконання покладених на податкові органи завдань і функцій здійснювати безперервний процес, який полягає в комплексі заходів із збору, опрацювання, аналізу та використання інформації, під яким і розуміють інформаційно-аналітичне забезпечення їх діяльності.

Осмислення проблеми збору податкової інформації потребує з'ясування, у першу чергу, змісту тих категорій, які є ключовими для розкриття теми наукового дослідження. Одержання інформації – це набуття, придбання, накопичення відповідно до чинного законодавства України документованої або публічно оголошеної інформації громадянами, юридичними особами та державою; використання інформації – це задоволення їх інформаційних потреб; поширення інформації – це розповсюдження, обнародування, реалізація встановленого законом порядку документованої або публічно оголошеної інформації; зберігання інформації – це забезпечення належного стану інформації та її носіїв¹.

Під збором розуміють нагромадження чого-небудь завдяки поступовому збиранню², а збором інформації називають процес цілеспрямованого вилучення та аналізу

¹ Про інформацію : Закон України від 2 жовт. 1992 р. № 2657-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650

² Великий тлумачний словник сучасної української мови / Укладач і гол. редактор В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2004. – С. 348

знання про предметну сферу, в ролі якої може виступати той чи інший процес, об'єкт та інше¹.

На нашу думку, поняття збір включає в себе наступні поняття: набуття, одержання, придбання та накопичення. Так, тлумачний словник української мови дає наступні визначення вказаним термінам: набувати – ставати власником кого-небудь, чого-небудь, діставати, здобувати кого-, що-небудь; купувати; збирати, наживати, нагромаджувати протягом якогось часу²; одержувати – брати, приймати те, що надсилається, надається, вручається; приймати для виконання³; придбавати – ставати власником чого-небудь; купувати, призначаючи для кого-, чого- небудь; набути знання, досвід⁴; накопичувати – поступово збирати, накопичувати в якій-небудь кількості; збільшувати, додавати що-небудь⁵.

Не дивлячись на те, що в науково-практичному коментарі до Податкового кодексу України «збір податкової інформації» визначається як сукупність дій по виявленню, отриманню, фіксації та збереженню відомостей і даних, необхідних для реалізації завдань і функцій, покладених на органи податкової служби⁶, поняття «збір податкової інформації» в законодавстві України не закріплене, оскільки коментарі носять рекомендаційний характер.

Також у законодавстві ряду країн пострадянського простору, таких як Російська Федерація, Республіка Казахстан, Республіка Таджикистан, Республіка Білорусь,

¹ Сайт Калининградского государственного технического университета / [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.klgtu.ru/students/literature/inf_asu/710.html.

² Великий тлумачний словник сучасної української мови / Укладач і гол. редактор В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2004. – С. 550

³ Там само. – С. 659.

⁴ Там само. – С. 930.

⁵ Там само. – С. 566.

⁶ Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

Киргизька Республіка та інші, поняття збору податкової інформації не закріплене.

Виходячи із вищевказаного, вважаємо за доцільне здійснити більш ґрунтовний аналіз вказаної проблеми.

У Податковому кодексі України збір податкової інформації розглядається як елемент інформаційно-аналітичного забезпечення (ст. 72), але визначення не дається. Нагадаємо, законодавець визначає податкову інформацію як сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності та необхідні для реалізації покладених на органи державної податкової служби завдань і функцій¹. На наш погляд, поняття збір податкової інформації ширше, ніж інші поняття елементів інформаційно-аналітичного забезпечення, таких як обробка та використання інформації, і вимагає наукового обґрунтування та законодавчого закріплення.

Тобто, виокремимо поняття збору податкової інформації як законодавчо встановленого порядку набуття, отримання, придбання, накопичення податкової інформації на запит або встановлення періодичності її подачі платниками податків і державними органами, установами та організаціями, а також третіми особами, необхідної для реалізації завдань і функцій, покладених на органи ДФС України.

Поряд із цим, не дивлячись на те, що нормативно-правовими актами України не закріплено поняття збір податкової інформації, ст. 16 ПК України² закріплено обов'язок платника податків подавати податкову інформа-

¹ Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1245 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 30. – С. 103.

² Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

цію. Також статтею 85 ПК України¹ встановлено порядок надання платниками податків документів під час здійснення перевірок.

З урахуванням наведеного, розглянемо більш детально, які ж саме нормативні акти регулюють збір податкової інформації. Зрозуміло, що всі нормативні акти, які регулюють зазначену сферу суспільних відносин, можуть бути поділені на загальні та спеціальні. Причому до останніх будуть відноситись переважно підзаконні нормативні акти.

Отже, основоположним нормативним актом є Конституція України, яка закріплює право на інформацію, та принципи її реалізації, такі як верховенство права і законність.

Правовою основою збору податкової інформації ДФС України є такі нормативно-правові акти: Податковий кодекс України²; Указ Президента України «Про затвердження Положення про Міністерство доходів і зборів України»³; постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом»⁴; «Про внесення зміни до пункту 12 Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим за-

¹ Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

² Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

³ Положення про Міністерство доходів і зборів України : Указ Президента України від 18 берез. 2013 р. № 141/2013 // Офіц. вісник України. – 2013. – № 22. – Ст. 739. – С. 9.

⁴ Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1245 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 30. – С. 103.

питом»¹; «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних»²; Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів з виконання завдань, передбачених Законом України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007 – 2015 роки»; відомчі нормативно-правові акти та ін.

Серед підзаконних, в тому числі – відомчих нормативно-правових актів, слід відзначити ті, що регламентують інформаційні правовідносини.

Так, на виконання положень Податкового кодексу України, що стосуються порядку отримання податкової інформації органами державної податкової служби, постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1245³ було затверджено Порядок періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом. Відповідні інформаційні відносини також регулюються Постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 року № 1246 «Про затвердження Порядку проведення Єдиного

¹ Про внесення зміни до пункту 12 Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 верес. 2011 р. № 1007 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2805. – С. 87.

² Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 груд. 2010 р. № 1246 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 31. – С. 106.

³ Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1245: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://status.gov.ua/yuridichnim-osobam/zakonodavstvoa/postanovi-km-ukraini/53838.html>.

реєстру податкових накладних»¹, розпорядженням Кабінету міністрів України від 05.12.2012 року № 1007-р «Питання створення та запровадження електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків»², наказом Міністерства фінансів України від 23.09.2014 № 966 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість»³ та іншими. Також ДФС України винесено ряд відповідних наказів: наказ ДПА України від 08.06.2011 р. № 345 «Про затвердження форми запиту на інформацію, Інструкції щодо процедури подання запиту на інформацію, її отримання в ДПА України та Порядку складення та подання запитів на інформацію ДПА України»⁴, наказ ДФС України від 17.07.2015 № 511 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здій-

¹Про затвердження Порядку проведення Єдиного реєстру податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 року № 1246: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sta-sumy.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/53049.html>.

²Питання створення та запровадження електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків»: розпорядження Кабінету міністрів України від 05.12.2012 № 1007-р: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1007-2012-p>.

³Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 23.09.2014 № 966: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1267-14>.

⁴Про затвердження форми запиту на інформацію, Інструкції щодо процедури подання запиту на інформацію, її отримання в ДПА України та Порядку складення та подання запитів на інформацію ДПА України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 08.06.2011 № 345: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0928.html.

сненні податкового контролю»¹, наказ ДПС від 12.10.2011 № 54 «Про затвердження Положення про порядок створення (удосконалення) автоматизованих інформаційних систем»².

Дані нормативно-правові акти містять такі основні положення щодо збору інформації:

- інформація безоплатно надається органам державної податкової служби періодично або на окремий письмовий запит податкового органу в установлені законом терміни;

- податковий орган визначає: опис податкової інформації, що подається; форму подання податкової інформації; носії податкової інформації (електронні або паперові); режим доступу до податкової інформації (відкритий, конфіденційний, таємний);

- підстави для направлення запиту податковими органами;

- спеціальні запити податкових органів на отримання інформації від компетентних органів іноземних країн виконуються лише за наявності міжнародних договорів України, якими передбачено обмін податковою інформацією.

Правами органів ДФС України під час реалізації своїх функцій згідно ст. 20 Податкового кодексу України належать: отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та

¹Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю: наказ ДФС України від 17.07.2015 № 511: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua/>.

²Про затвердження Положення про порядок створення (удосконалення) автоматизованих інформаційних систем: наказ ДПС від 12.10.2011 № 54:[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua/>.

іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, а також фінансову і статистичну звітність; отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали; отримувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ довідки довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження в установлені строки валютної виручки від суб'єктів господарювання тощо.

Основними обов'язками органів ДФС України в забезпеченні прав на інформацію згідно ст. 21 Податкового кодексу України є: недопущення розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи; надання органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкритої податкової інформації в порядку, встановленому законом й інші.

Права та обов'язки інших суб'єктів інформаційних відносин у сфері оподаткування визначаються законними та підзаконними нормативно-правовими актами, якими регулюється відповідна сфера діяльності, де реалізуються конкретні інформаційні відносини.

Вважаємо за доцільне виділити такі елементи інформаційних відносин у сфері оподаткування, як *дії або бездіяльність* суб'єктів. Так, всі суб'єкти інформаційних відносин мають чітко дотримуватись вимог чинних нормативно-правових актів та діяти відповідно до норм права.

У разі порушень законодавчих положень та вчинення дій або бездіяльності, що їм суперечать, учасники цих інформаційних відносин будуть нести дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність в залежності від сфери та тяжкості вчиненого порушення.

Для більш ґрунтовного дослідження інформаційних відносин хотілося б ще розглянути їх класифікацію. Так Арістова І.В. інформаційні правовідносини класифікує за наступними критеріями: за галузевою сферою вони поділяються на конституційні, адміністративні, трудові, цивільні, екологічні тощо. Фактично всі галузі національного права України містять сукупність норм, які регулюють інформаційні відносини в рамках предмета тієї чи іншої галузі. Другим класифікаційним критерієм є сфера поширення, за яким їх можна поділити на внутрішньо організаційні та зовнішні. Внутрішньо організаційні інформаційні відносини виникають в межах внутрішньої діяльності державних органів, органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян, господарських товариств, установ, організацій. Зовнішні правовідносини виникають між громадянами, об'єднаннями громадян, підприємствами та державними органами і органами місцевого самоврядування; між різними державними органами; між засобами масової інформації та державними органами, державними службовцями, органами та посадовими особами місцевого самоврядування тощо. Третім критерієм для класифікації інформаційно-правових відносин є тривалість у часі, відповідно до якого їх можна поділити на постійні та тимчасові. Постійні інформаційно-правові відносини виникають в будь-який час і їх тривалість не обмежується хронологічними рамками¹.

Враховуючи особливості інформаційних відносин у сфері оподаткування, ми визначили наступну їх класифікацію:

- За напрямом діяльності інформаційні відносини в органах ДФС поділяються на зовнішні та внутрішні. Зовнішні інформаційні відносини спрямовані на функціонування та розвиток взаємовідносин із громадянами, платниками податків, що проявляється у вигляді запровадження електронних сервісів, удосконалення системи обслугову-

¹ Арістова І.В. Державна інформаційна політика: організаційно-правові аспекти : монографія / За заг. ред. О. М. Бандурки. – Х.: Вид-во Ун-ту внутр. справ, 2000. – С. 88.

вання, інформування про порядок оподаткування та законодавчі новації, про діяльність ДФС, а також приймання та розгляд заяв, скарг і повідомлень. Крім того, це відносини, які встановлюються з іншими державними органами щодо порядку отримання, збору, опрацювання й використання інформації, необхідної для виконання покладених на органи ДФС завдань і функцій.

Внутрішні інформаційні відносини спрямовані на інформаційне забезпечення діяльності працівників, що проявляється у вигляді запровадження та розвитку автоматизованих інформаційних систем, спеціалізованих державних реєстрів, що дозволяє швидко та оперативно отримувати й використовувати необхідну інформацію.

- За сферою діяльності – це відносини, які функціонують та набувають подальшого розвитку під час: здійснення оподаткування суб'єктів господарювання; реалізації оперативно-розшукової діяльності та досудового розслідування у кримінальних провадженнях; міжнародної діяльності.

- Інформаційні відносини, які виникають під час забезпечення інформаційної безпеки та захисту інформації в органах ДФС України, зокрема конфіденційної, інформації для службового користування та державної таємниці.

На основі проведеного аналізу можна виділити такі особливості інформаційних відносин у сфері оподаткування:

- 1) однією із сторін обов'язково є органи ДФС України;
- 2) інформаційні відносини виникають у повсякденній практичній реалізації завдань і функцій контролюючими органами в процесі реалізації податкової політики, тобто вони мають односторонній державно-владний характер, адже органи ДФС України як суб'єкт управління здійснюють свідомий, цілеспрямований вплив на фізичних та юридичних осіб, державні органи, органи місцевого самоврядування як на об'єкти управління у формі і методах, визначених податковим та інформаційним законодавством, використовуючи при цьому методи переконання і примусу для вирішення повсякденних завдань;

3) інформаційні відносини забезпечують захист прав осіб на інформацію. Так, в пп. 17.1.1. ПК України встановлюється право платників податків на отримання інформації;

4) одна із сторін має право вимагати від іншої такої поведінки, яка передбачена інформаційно-правовою нормою. Так, відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації» запитувач інформації (фізичні, юридичні особи, об'єднання громадян без статусу юридичної особи) має право звернутися до розпорядника інформації із запитом на інформацію незалежно від того, стосується ця інформація його особисто чи ні, без пояснення причини подання запиту. У зв'язку з цим на органи ДФС України покладається обов'язок надати відповідь на запит інформації не пізніше 5 робочих днів з дня отримання запиту;

5) інформаційні відносини можуть виникати за ініціативою будь-якого суб'єкта досліджуваних відносин, але згода іншої сторони не є обов'язковою умовою для їх виникнення;

6) порушення однією зі сторін своїх обов'язків зумовлює її відповідальність не перед іншою стороною, а перед державою в особі її компетентних органів. У разі порушення настає адміністративна, кримінальна відповідальність¹.

Таким чином, на підставі проведеного аналізу інформаційних відносин, характерних ознак, структури та класифікації приходимо до висновку, що інформаційні відносини у сфері оподаткування – це, в першу чергу, один із видів інформаційних відносин, які мають низку особливостей, внаслідок того, що їх основним об'єктом є інформація та відповідно ці відносини виникають в процесі здійснення покладених на органи ДФС завдань та функцій, а також під час реалізації платниками податків, органами державної влади, місцевого самоврядування права на інформацію.

Підстави, порядок оформлення та направлення запиту щодо отримання податкової інформації визначаються Податковим кодексом України (п. 73.3 ст. 73) та Постано-

¹Шапка А.В. Склад та особливості інформаційних правовідносин в податковій сфері / А.В. Шапка // Юридичний науковий електронний журнал. – № 6. – 2014. – м. Запоріжжя. – С. 88-91.

вою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом»¹ (далі – Порядок).

Ураховуючи закріпленій Порядок та права податкових органів, обов'язковими вимогами до змісту та оформлення запиту є: запит щодо отримання податкової інформації від платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин оформляється на бланку органу ДПС України та підписується керівником (заступником керівника) зазначеного органу; запит має містити посилання на норми закону, відповідно до яких ДПС України має право на отримання такої інформації; у запиті зазначаються підстави для надання запиту; запит повинен містити опис інформації, що запитується, та вразі потреби перелік документів, що її підтверджують.

Перед тим, як направити запит, необхідно перевірити: наявність законодавчих підстав для отримання податкової інформації; наявність інформації в системі податкових органів України; відсутність підстав для періодичного подання зазначеної інформації відповідно до вищезазначеного Порядку.

Запит повинен бути надісланий поштою листом з повідомленням про вручення за податковою адресою платника або вручений під підпис фізичній особі-підприємцю або службовій особі підприємства. Крім того, запит може надсилатися з використанням засобів телекомунікаційного зв'язку з накладенням електронного цифрового підпису відповідного органу ДФС України.

Продовжуючи дослідження питання щодо збору податкової інформації, звернемо увагу на те, що пункт 6 Порядку надає право органам ДФС разом із суб'єктом владних повноважень визначати: опис податкової інформації, що

¹ Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1245 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 30. – С. 103.

подається; форму подання податкової інформації (звіт або масив даних); носіїв податкової інформації (електронної або паперової); режим доступу до податкової інформації (відкритий, конфіденційний, таємний); орган державної податкової служби, до якого подається податкова інформація. Порядок також вимагає від суб'єктів інформаційних відносин забезпечити захист податкової інформації з обмеженим доступом.

Аналіз ПК України свідчить, що за способами реалізації збір податкової інформації поділяється на: витребування інформації (направлення запиту); прийняття інформації (періодичне надання); зустрічну звірку¹.

Розкриємо сутність першого способу збору податкової інформації, який полягає в направленні податковим органом запиту платнику податків або до органів публічної влади чи третіх осіб, які володіють інформацією про платника, про надання інформації, а також наступне їх одержання.

Постановою Кабінету Міністрів України² розширено підстави для отримання інформації органами ДФС України. Отже, письмовий запит про надання інформації надсилається суб'єкту інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав:

- виявлення за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, фактів, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства та законодавства у сфері протидії легалізації (відмиванню) доходів, отриманих

1 Пархомчук О. Аудит адміністративної діяльності як шлях до здійснення успішного державного управління / Пархомчук О., Рудницька Р. // Актуальні проблеми державного управління : зб. наук . пр. – ДФ УАДУ, 2000. – Вип. 3 (3). – С. 156–164.

² Про затвердження Порядку обміну фінансово-економічними даними в інформаційно-телекомунікаційній системі «Фінанси» : Наказ Міністерства фінансів України від 16 лип. 2008 р. № 943 / Офіц. вісник України. – 2008. – № 59. – Ст. 2004.

злочинним шляхом, та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби;

- виникнення потреби у визначенні рівня звичайних цін на товари (роботи, послуги) під час проведення перевірок;

- виявлення недостовірності даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків;

- подання щодо платника податків скарги про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної;

- проведення зустрічної звірки.

Також зазначимо, що загальний строк надання інформації та її документального підтвердження на письмовий запит податкового органу – один місяць, у разі, коли підставою надіслання запиту є виявлені факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи – строк надання інформації 10 робочих днів, строк надання відповіді на запит від органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування – один місяць, якщо інше не передбачено законом.

Таким чином, джерелом інформації для прийняття управлінських рішень податковим органом можуть бути дані, отримані тільки в установленому законом порядку від органів державної влади, у тому числі від митних органів, правоохоронних органів, банківських установ та ін.

Зазначимо, що перед цим нами було розглянуто таку форму збору податкової інформації як запит. Вбачаємо за доцільне розглянути порядок прийняття інформації органами ДФС України або періодичного надання інформації.

До інформації, що надається періодично, належить інформація:

- що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, інших звітних документах;

- що міститься у наданих великими платниками податків у електронному вигляді копіях документів з обліку

доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронному вигляді, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;

- про фінансово-господарські операції платників податків (у частині обов'язку платника податків надавати розшифровку податкового кредиту та податкових зобов'язань у розрізі контрагентів, передбачених розділом 5 ПК України);

- про застосування реєстраторів розрахункових операцій; про об'єкти оподаткування, що надаються або реєструються такими органами; про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів і надані такими органами податкові пільги;

- про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності;

- що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації, фінансових звітів), які подаються платником податків органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування;

- про експортні та імпорتنі операції платників податків¹.

Сутність третього способу збору податкової інформації – зустрічної звірки – полягає у тому, що вони проводяться виключно для отримання або підтвердження податкової інформації, для збору необхідних даних тощо, результати якої оформлюються відповідною довідкою.

Матеріали зустрічної звірки направляються до контролюючого органу, який направив запит на проведення такої звірки для їх подальшої реалізації, та можуть бути використані в інформаційно-аналітичній діяльності подат-

¹ Пархомчук О. Аудит адміністративної діяльності як шлях до здійснення успішного державного управління / Пархомчук О., Рудницька Р. // Актуальні проблеми державного управління : зб. наук . пр. – ДФ УАДУ, 2000. – Вип . 3 (3). – С. 156–164.

кових органів¹. Зустрічні звірки проводяться у суб'єктів господарювання, щодо здійснення операцій з якими під час перевірки платника податків і зборів виникають сумніви стосовно факту здійснення таких операцій або якщо існують розбіжності задекларованих у деклараціях з податку на додану вартість показників податкового кредиту та податкових зобов'язань².

Ми підтримуємо думку дослідника А. М. Новицького³ на рахунок того, що дієвим способом вирішення проблем здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення у сфері оподаткування є запровадження відповідного комплексу, який передбачає подання, приймання та комп'ютерну обробку податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді, використання аналітичних процедур для всебічного та оперативного аналізу даних податкової звітності.

Розвиток податкових правовідносин, збільшення кількості платників податків, можливість звітування по електронній пошті призвели до зростання потоку інформації, що надходить на адресу органів ДФС. Це спричинило поширення кількості електронних документів, що потребують негайного реагування, але їх обробка може здійснюватися тільки за допомогою спеціальних комп'ютерних програм і зберігатися у спеціальних базах даних із забезпеченням відповідного захисту.

¹ Настюк В. Я. Формування системи інформаційного законодавства в Україні / В. Я. Настюк // Інформація і право. – 2011. – № 2(2). – С. 27–31.

² Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1232 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 17.

³ Новицький А. М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні : [монографія] / Андрій Миколайович Новицький. – Ірпінь : НУ ДПС України, 2011. – С. 204.

Під захистом інформації в системі законодавець визначає діяльність, спрямовану на запобігання несанкціонованим діям щодо інформації в системі¹.

Дієвий захист інформації в системі податкової служби при електронному оподаткуванні значною мірою залежить від належного організаційно-правового забезпечення, чіткого визначення прав і обов'язків суб'єктів інформаційних відносин, завдань і повноважень організаційних структур щодо захисту інформації тощо².

На необхідність захисту інформації вказує С. М. Попова³, на думку якої, українським законодавством визначено, що будь-які інформаційні ресурси підлягають обов'язковому обліку та захисту. Власникові інформації надається право самостійно в межах своєї компетенції встановлювати режим захисту інформаційних ресурсів і доступу до них, оскільки залучення до глобальних процесів великої кількості людей, ресурсів та коштів супроводжується низкою негативних явищ, які безпосередньо пов'язані з використанням інформації.

До негативних явищ можна віднести:

- численні порушення у фінансовій сфері, які призводять до ухилення від сплати податків і розтрати бюджетних коштів;
- несанкціонований доступ до інформації;
- неправочинні зміни, що спотворюють зміст інформації, внаслідок чого вона втрачає юридичну значущість і цінність;

¹ Про захист інформації в автоматизованих системах : Закон України від 5 лип. 1994 р. № 80/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 31. – Ст. 286.

² Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування : монографія / Мельник П. В., Новицький А. М., Долгий О. А., Ріппа С. П. [та ін.]; [за заг. ред. П. В. Мельника]. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2010. – С. 146.

³ Попова С. М. Інформаційне забезпечення діяльності органів податкової служби / С. М. Попова // Право і Безпека : наук. журнал. – 2011. – № 2. – С. 275.

- численні явища, що призводять до значних негативних наслідків як для окремих платників податків, так і в масштабах цілої країни, які сьогодні поєднуються під загальною назвою «інформаційні війни»¹.

Аналізуючи дану проблему, Б. А. Кормич² вважає, що проблеми захисту найбільш важливої інформації та застосування обмежень щодо її обігу можна цілком справедливо вважати найбільш давнім напрямком інформаційної безпеки держави та вказує, що від самого виникнення такого інституту, як держава, почала поширюватися практика оголошення різного роду відомостей таємними і встановлення відповідних правових норм для захисту цієї таємниці. Наведена позиція Б. А. Кормича, з нашої точки зору, не втрачає актуальності й сьогодні.

Оскільки, інформаційна безпека в правовому вимірі виступає як невід'ємна складова сучасної системи управління на шляху до правової держави і як суттєвий чинник формування громадянського суспільства та входить до більш широкого розуміння питань національної безпеки в цілому³.

Науковцем Т. В. Субіною на основі проведеного аналізу застосування адміністративної відповідальності за правопорушення, вчинені в сфері забезпечення інформаційної безпеки в діяльності державних органів України і, зокрема, в діяльності органів ДПС України, зроблено висновок, що на сьогодні взагалі не врегульовано питання про притягнення до адміністративної відповідальності посадових осіб за неналежне виконання своїх посадових обов'язків чи навмисні або необережні дії щодо інформації, яка циркулює в державних органах і може призвести до негативних наслідків, зокрема знищення, порушення цілісності та доступності державної таємниці або іншої інфор-

¹ Там само. – С. 275

² Кормич Б. А. Організаційно-правові основи політики інформаційної безпеки України : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Кормич Борис Анатолійович. – Одеса, 2004. – 427 с.

³ Там само. – С. 5.

мації, та запропоновано внести відповідні зміни до Кодексу України про адміністративні правопорушення¹.

Як слушно підкреслює О. В. Олійник, адміністративна реформа, розпочата у 2010 році стосовно оптимізації центральних органів виконавчої влади, залишила інституційне забезпечення інформаційної безпеки фрагментарним². Крім того, дослідником з'ясовано, що формування і безпечне функціонування національного інформаційного простору потребує законодавчого визначення системи забезпечення інформаційної безпеки та всіх його складових: прав і свобод суб'єктів України у сфері інформаційної діяльності; захисту інформаційних ресурсів, доступ до яких обмежується чинним законодавством; створення в організаційних структурах, що забезпечують функціонування національного інформаційного простору, спеціальних підрозділів і служб для виконання функцій, пов'язаних із забезпеченням інформаційної безпеки; правового визначення зв'язків функціонування інформаційно-телекомунікаційних систем загального користування і спеціального призначення та інформаційних технологій із елементами системи інформаційної безпеки тощо³.

Вищезазначене впливає з ч. 1 статті 17 Конституції України, де встановлено, що захист суверенітету і територіальної цілісності України, забезпечення її економічної та інформаційної безпеки є найважливішими функціями держави, справою всього Українського народу.

Основою правового регулювання захисту та обмеження доступу до інформації є норми ч. 2 статті 32 Консти-

¹ Субіна Т. В. Адміністративно-правове забезпечення інформаційної безпеки в органах державної податкової служби України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Т. В. Субіна ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2010. – С. 10.

² Олійник О. В. Інформаційна безпека України: доктрина адміністративно-правового регулювання [Текст] : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Олійник Олег Вікторович ; Ін-т законодавства Верховної Ради України. – К., 2013. – С. 13

³ Там само. – С. 9.

туції України, згідно з якими не допускається збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди, крім випадків, визначених законом і лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини.

Згідно з Законом України «Про інформацію» (ст. 20) за порядком доступу інформація поділяється на відкриту інформацію та інформацію з обмеженим доступом. Доступ до відкритої інформації надається будь-яким зацікавленим особам, обмеження права на одержання відкритої інформації забороняється, а інформація з обмеженим доступом за своїм правовим режимом, у свою чергу, поділяється на конфіденційну, таємну і службову (ст. 21)¹.

Конфіденційною є інформація про фізичну особу, а також інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень. Конфіденційна інформація може поширюватися за бажанням (згодою) відповідної особи у визначеному нею порядку відповідно до передбачених нею умов, а також в інших випадках, визначених законом².

Таємна інформація – інформація, доступ до якої є обмежений, її розголошення може завдати шкоди особі, суспільству і державі. Таємною визнається інформація, яка містить державну, професійну, банківську таємницю, таємницю досудового розслідування та іншу передбачену законом таємницю³.

До службової може належати інформація, що міститься в документах суб'єктів владних повноважень, які

¹ Про інформацію : Закон України від 2 жовт. 1992 р. № 2657-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

² Автоматизація роботи в органах державної податкової служби : [підручник] / [О. В. Гавро, М. І. Кондратюк, Б. Т. Мицьків] ; за ред. В. М. Росоловського, С. П. Ріппи. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2002. – 401 с.

³ Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13 січ. 2011 р. № 2939-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 32. – Ст. 314.

становлять внутрівідомчу службову кореспонденцію, доповідні записки, рекомендації, якщо вони пов'язані з розробкою напряму діяльності установи або здійсненням контрольних, наглядових функцій органами державної влади, процесом прийняття рішень і передують публічному обговоренню або прийняттю рішень; зібрана в процесі оперативно-розшукової, контррозвідувальної діяльності, у сфері оборони країни, яку не віднесено до державної таємниці (ст. 9)¹.

Найбільш важливою і, відповідно, максимально захищеною вважається інформація, оголошена державною таємницею. Її правовий режим встановлюється Конституцією України, законами України «Про державну таємницю», «Про інформацію», міжнародними договорами та іншими нормативно-правовими актами. Закон України «Про державну таємницю» регулює суспільні відносини, що виникають з приводу віднесення певних відомостей до державної таємниці, їх розсекречення та захисту в інтересах національної безпеки України.

Так, відповідно до ст. 1 Закону України «Про державну таємницю»², «державна таємниця – вид таємної інформації, що охоплює відомості у сфері оборони, економіки, науки і техніки, зовнішніх відносин, державної безпеки та охорони правопорядку, розголошення яких може завдати шкоди національній безпеці України та які визнані у порядку, встановленому цим Законом, державною таємницею і підлягають охороні державою». Згідно зі статтею 21 Закону конфіденційною є інформація про фізичну особу, а також інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень.

За сучасних умов інформаційна складова набуває дедалі більшого значення і стає одним із найважливіших

¹ Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13 січ. 2011 р. № 2939-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 32. – Ст. 314.

² Про державну таємницю : Закон України від 21 січ. 1994 р. № 3855-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 16. – Ст. 93.

елементів забезпечення національної безпеки. Інформаційний простір, інформаційні ресурси, інформаційна інфраструктура та інформаційні технології значною мірою впливають на рівень і темпи соціально-економічного, науково-технічного і культурного розвитку.

Як зазначається в Доктрині інформаційної безпеки України від 8 липня 2009 року, інформаційна безпека є невід'ємною складовою кожної зі сфер національної безпеки. Водночас, інформаційна безпека – важлива самостійна сфера забезпечення національної безпеки. Саме тому розвиток України як суверенної, демократичної, правової та економічно стабільної держави можливий тільки за умови забезпечення належного рівня її інформаційної безпеки¹.

Інформаційна безпека також потерпає від певних загроз, до яких згідно зі ст. 7 Закону України «Про основи національної безпеки України»² віднесено:

- прояви обмеження свободи слова та доступу громадян до інформації;
- поширення засобами масової інформації культу насильства, жорстокості, порнографії;
- комп'ютерна злочинність та комп'ютерний тероризм;
- розголошення інформації, яка становить державну та іншу, передбачену законом, таємницю, а також конфіденційної інформації, що є власністю держави або спрямована на забезпечення потреб і національних інтересів суспільства й держави;
- на змагання маніпулювати суспільною свідомістю, зокрема, шляхом поширення недостовірної, неповної або упередженої інформації.

¹ Автоматизація роботи в органах державної податкової служби : [підручник] / [О. В. Гавро, М. І. Кондратюк, Б. Т. Мицьків] ; за ред. В. М. Росоловського, С. П. Ріппи. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2002. – 401 с.

² Про основи національної безпеки України : Закон України від 19 черв. 2003 р. № 964-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 29. – Ст. 1433.

Таким чином, знання нормативних актів у даній сфері, а також ключових, «проблемних» моментів правового регулювання повинно слугувати створенню більш повної та коректної правозастосовної практики.

Разом з тим, перспективи розвитку інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків, зростання рівня її інформатизації вимагають приділення цій актуальній проблемі більшої уваги в сучасних наукових розробках, виводячи на передній план проблему податкової конфіденційності, захисту від можливих загроз і небезпек інформації, яка є секретною й віднесена до державної таємниці або є власністю держави та знаходиться у володінні, користуванні чи розпорядженні органів ДФС.

Безпосередньо захист інформації в органах ДФС організовується відповідно до Концепції захисту інформації в органах державної податкової служби України, яка прийнята на основі законів України «Про інформацію», «Про телекомунікації», «Про державну таємницю», «Про захист інформації в автоматизованих системах», Концепції технічного захисту інформації в Україні (затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 8 жовтня 1997 року № 1126), Правил забезпечення захисту інформації в інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах (затвержені Постановою Кабінету Міністрів України від 29 березня 2006 року № 373) та інших нормативно-правових актів з питань технічного та криптографічного захисту інформації.

Так, розголошення інформації, яка становить державну та іншу, передбачену законом, таємницю, а також конфіденційної інформації, що є власністю держави або спрямована на забезпечення потреб і національних інтересів суспільства і держави, є однією з загроз інформаційної безпеки України, тому ДФС України в межах своїх повноважень повинні здійснювати організаційне і правове забезпечення даної сфери.

Використання інформації з обмеженим доступом або персональні дані, поряд з необхідністю виконання вимог інформаційної відкритості для громадянського суспільства

та посадових осіб органів ДФС України, є додатковою характерною особливістю інформаційного забезпечення управління і передбачає визначення оптимального співвідношення розповсюдження та обмеження доступу до інформації про діяльність контролюючих органів у сфері справляння податків.

На нашу думку, дієвий захист інформації в системі органів ДФС України значною мірою залежить від належного організаційно-правового забезпечення, а саме чіткого виконання завдань і функцій організаційних структур щодо захисту інформації.

Так, основну роль у забезпеченні інформаційної безпеки ДФС України відіграє підрозділ охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації, до їх структури входять наступні відділи: режимно-секретний відділ; відділ спеціального зв'язку та криптографічного захисту інформації; відділ забезпечення технічного захисту інформації та контролю; відділ захисту інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах; відділ моніторингу та антивірусного захисту інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах. Основним завданням підрозділу охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації є організація, здійснення та контроль заходів щодо забезпечення охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації в апараті ДФС України та його територіальних органах. Крім того, на нього покладено функцію із забезпечення в межах свої повноважень реалізації державної політики щодо державної таємниці та захисту інформації, контроль за її збереженням в апараті ДФС України, а також мобілізаційної підготовки, мобілізації та контролю за здійсненням таких заходів.

Слід зауважити, що, фактично, більшість функціональних підрозділів ДФС України в тій чи іншій мірі виконують завдання із забезпечення внутрішньої інформаційної безпеки. При цьому в Положенні про ДФС не міститься прямих вказівок щодо віднесення функції забезпечення внутрішньої інформаційної безпеки до компетенції ДФС України, що варто врахувати при внесенні змін до норма-

тивно-правових актів, які регламентують діяльність податкових органів.

З метою правильного захисту інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків науковці¹ пропонують розробити інститут податкової таємниці, під якою розуміється інформація, що недоступна загальному колу осіб, про платників податків, податкові правопорушення, податкові інформаційні системи, відомості з цих систем, які відомі працівникам податкових органів та іншим органам виконавчої влади².

Ми погоджуємось з позицією І. І. Бабіна³, який у процесі дослідження інституту податкової таємниці зазначає, що дана сфера діяльності є комплексним правовим інститутом і містить норми не тільки податкового, але й інформаційного, адміністративного, кримінального та інших галузей права, однак саме в Податковому кодексі України доцільно було б визначити чіткий перелік податкової інформації, яка є інформацією з обмеженим доступом і на яку поширюється режим податкової таємниці.

Наведене положення, на нашу думку, є правильним і в доповнення зазначимо про необхідність закріплення в статті 14 (Визначення понять) поняття податкової таємниці, а окремою статтею закріпити режим захисту інформації, яка містить податкову таємницю, та перелік податкової інформації, яка є інформацією з обмеженим доступом.

¹ Бабін І. І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України / І. І. Бабін // Наук. вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 618 (Правознавство). – С. 98–101.; Коваль В. Ф. Основні напрями модернізації взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері / В. Ф. Коваль, В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 2 (10). – С. 142–157.

² Коваль В. Ф. Основні напрями модернізації взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері / В. Ф. Коваль, В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 2 (10). – С. 153.

³ Бабін І. І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України / І. І. Бабін // Наук. вісник Чернівецького університету. – 2012. – Вип. 618 (Правознавство). – С. 98–101.

Крім того, необхідно закріпити суб'єктів, яким податкові органи за наявності законних підстав мають право надати інформацію, яка складає податкову таємницю.

Статтею 74 Податкового кодексу України встановлюється, що податкова інформація може зберігатися й опрацьовуватися в інформаційних базах органів ДФС або безпосередньо посадовими (службовими) особами органу. Досить часто така інформація має важливий для платника податків характер і її поширення без його згоди може завдати платникові податків значної шкоди. Важливо зазначити, що Податковим кодексом України, на відміну від, наприклад, Податкового кодексу Російської Федерації¹ чи Податкового кодексу Республіки Казахстан², детально не врегульовано режим доступу до такої інформації третіх осіб.

Тому вважаємо за необхідне закріпити аналогічний порядок у законодавстві України шляхом внесення змін до статті 14 ПК України наступного змісту: до розголошення податкової таємниці відноситься використання або передача іншому суб'єкту інформації про платника податків, що стала відомою посадовій особі державних органів при виконанні ним своїх обов'язків, та підлягає розголошенню за наявності законних підстав визначеному колу суб'єктів.

Загалом, аналіз національного законодавства України, яким забезпечується охорона та захист інформації, показує, що режим податкової таємниці має поширюватись на інформацію, яка становить державну, службову, комерційну, банківську, нотаріальну, аудиторську, адвокатську, страхування та інші визначені законодавством України таємниці.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации : по состоянию на 15 июня 2012 г. (Ч. I, принята 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, ч. II, принята 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ) / [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://duma.consultant.ru/page.aspx?1127935>.

² Официальный сайт налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан. Главная страница / Налоговое законодательство [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx>.

На основі проведеного дослідження, до основних напрямів правового регулювання інституту податкової таємниці відносяться:

- необхідність виділення двох видів податкової інформації: податкова інформація з обмеженим доступом та відкрита податкова інформація;
- поширення режиму податкової таємниці лише на податкову інформацію з обмеженим доступом;
- закріплення Податковим кодексом України систематизованого переліку податкової інформації, яка є інформацією з обмеженим доступом.

Отже, аналіз правового регулювання інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків дозволяє зробити висновок щодо необхідності вдосконалення його теоретичних і практичних засад з метою ефективного виконання завдань держави по наповненню бюджету.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Аналіз організаційних і правових засад інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків надав підстави сформулювати наступні висновки.

Нормативні акти, що регулюють інформаційне забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків, можна поділити на такі групи: а) міжнародні нормативно-правові акти (ними врегульовані відносини взаємодії між урядами держав, обміну інформацією за спеціальними запитами між компетентними органами різних держав і міжнародними організаціями); б) законодавчі акти (регулюють відносини щодо загальних засад інформаційної політики держави та інформатизації органів влади, порядок захисту інформації); в) підзаконні нормативні акти (регулюють порядок ведення державного реєстру фізичних осіб, єдиного державного реєстру юридичних осіб, подання платниками податків податкової звітності у паперовому та електронному вигляді, повноваження ДФС України на збір

інформації від платників податків, інших державних і правоохоронних органів, третіх осіб).

Поняття збір податкової інформації є ширшим, ніж інші елементи інформаційно-аналітичного забезпечення, такі як обробка та використання інформації, і вимагає наукового обґрунтування та законодавчого закріплення; у дослідженні пропонується закріпити в ПК України поняття збору податкової інформації як законодавчо встановленого порядку набуття, отримання, придбання, накопичення податкової інформації на запит або встановлення періодичності її подачі платниками податків і державними органами, установами та організаціями, а також третіми особами, необхідної для реалізації завдань і функцій, покладених на органи ДФС України.

З урахуванням практичного досвіду, в існуючій політиці обміну інформацією нами виділено низку проблем, які потребують нормативного врегулювання, а саме: обмежено можливість органів публічної адміністрації отримувати персоніфіковану інформацію щодо суб'єктів та об'єктів оподаткування, якою володіють органи ДФС (33,2 % опитаних респондентів); обмежено можливість органів ДФС України отримувати інформацію про тендерні закупівлі (67,0 %); відсутня вільна циркуляція конфіденційної інформації між органами державної влади, що, безумовно, перешкоджає їх діяльності, уповільнює виконання покладених завдань і створює додаткові труднощі для фізичних та юридичних осіб (41,6 %).

Обґрунтовано, що, фактично, більшість функціональних підрозділів органів ДФС України в тій чи іншій мірі виконують завдання із забезпечення внутрішньої інформаційної безпеки. Зроблено висновок, що в положеннях про правовий статус органів ДФС не міститься прямих вказівок щодо віднесення функції забезпечення внутрішньої інформаційної безпеки до компетенції зазначених органів, що варто врахувати при внесенні змін до нормативно-правових актів, які регламентують їх діяльність. Крім того, обґрунтовано необхідність закріпити положення щодо захисту податкової інформації в законодавстві України шляхом внесення змін до статті 14 ПК України наступного змісту: до розголошення податкової таємниці відноситься використання або передача іншому суб'єкту інформації

про платника податків, що стала відомою посадовій особі державних органів при виконанні ним своїх обов'язків, і підлягає розголошенню за наявності законних підстав визначеному колу суб'єктів.

Серед функцій, які виконують суб'єкти інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків, слід виділити значимість взаємодії. Цю функцію можна розглядати як з позицій внутрішньої (внутрівідомчої) взаємодії структурних підрозділів ДФС України між собою, так і зовнішньої (міжвідомчої та міждержавної) взаємодії служби з іншими суб'єктами. Взаємодія ДФС України з іншими державними органами відбувається на основі багатьох законодавчих і нормативних актів. Законодавчі акти встановлюють основні положення і принципи взаємодії, та, як правило, доповнюються міжвідомчими нормативними актами, в яких чітко описуються форми та порядок взаємодії, права та повноваження його учасників, строки взаємодії.

Особливість інформації, яку збирають та отримують для своєї діяльності органи ДФС, обумовлює широку інформаційну взаємодію з державними установами та організаціями, а високий рівень такої взаємодії є необхідною умовою для більш ефективного роботи і тих, і інших. Інформаційна взаємодія з державними органами є однією з основних задач, яка покладена на податкові органи. Основа вирішення даної задачі – належна організація заходів по інформаційній взаємодії між різними відомствами.

Під час аналізу нормативно-правових актів встановлено певну проблему щодо отримання інформації контролюючими органами у сфері справляння податків, зокрема, від приватних суб'єктів: нотаріусів, аудиторських фірм, адвокатів, які виконують свою професійну діяльність і надають послуги як фізичним, так і юридичним особам на підставі цивільно-правового договору на умовах адвокатської або комерційної таємниці. Тому, на нашу думку, з метою неухильного дотримання податкового законодавства, існує необхідність закріплення обов'язку третіх осіб подавати інформацію про можливі порушення у сфері справляння податків, які були виявлені в ході професійної діяльності (підтримують 55,9 % респондентів).

Розділ 3

ГАРАНТІЇ ЗАКОННОСТІ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. ПОНЯТТЯ, ЗМІСТ ТА ВИДИ ГАРАНТІЙ ЗАКОННОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ;

Законність – атрибут існування і розвитку демократично організованого суспільства. Вона є необхідною для забезпечення свободи і реалізації прав громадян, здійснення демократії, функціонування громадянського суспільства, науково обґрунтованої побудови і раціональної діяльності державного апарату. Вона є обов'язковою для всіх елементів державного механізму (державних органів, державних організацій, державних службовців), громадянського суспільства (суспільних, релігійних організацій, незалежних засобів масової інформації, неформальних об'єднань та ін.) і для всіх громадян¹.

Законність – це режим (стан) відповідності суспільних відносин законам і підзаконним нормативно-правовим актам держави, який утворюється в результаті неухильного дотримання їхніх вимог всіма суб'єктами права. Згідно зі ст. 19 Конституції України, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у

¹ Денисюк С.Ф. Громадський контроль за правоохоронною діяльністю в Україні: адміністративно-правові засади : дис. ... д.ю.н. за спец 12.00.07 / Станіслав Федорович Денисюк // Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2010. – 393 с.

спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Актуальність та необхідність досліджень способів та засобів забезпечення законності управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування підтверджується даними судової статистики. Так, частка спорів, що виникають з приводу адміністрування податків зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, розглядуваних місцевими адміністративними судами складала у першому півріччі 2012 року -19 % або 43 956 справ, у першому півріччі 2013 року – або 34 %, 46 173 справи 2014 року – 36 % або 43 129 справ, у першому півріччі 2015 – 33 % або 33 266 справ. Таким чином спори з приводу реалізації податкової політики складають майже 1/3 від усієї кількості розглядуваних справ.

Для забезпечення реалізації принципу законності управлінської та правоохоронної діяльності необхідно створити ефективну систему гарантій законності практичної діяльності органів її здійснення. Мова йде про цілу систему заходів, механізмів, які покликані стимулювати і гарантувати додержання законів, тому що недостатньо проголосити законність та її принципи, недостатньо видати хороші закони - необхідно, щоб існували певні гарантії цих цінностей, їх реальність, доступність, ефективність¹.

Гарантувати, відповідно, значить певним чином забезпечувати, захищати, охороняти². У перекладі з французької, слово «гарантія» означає порука, умова, забезпечення чогось³. Гарантія – це порука у будь-чому, забезпечення⁴.

¹ Битяк Ю. П. Административное право Украины / Ю. П. Битяка. – К. : Право, 2003. – С. 420.

² Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. / В. И. Даль. – М. : Гос. изд. иностр. и нац. словарей, Т. 1. – 1956. – С. 344.

³ Скобелкин В. Н. Юридические гарантии трудовых прав наемных работников / В. Н. Скобелкин. – Новосибирск : Культура, демократия и право. – 1996. – С. 14.

⁴ Словарь иностранных слов. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство «Советская энциклопедия», 1964. – С. 130.

Термін же «забезпечення», трактується як надання чи створення матеріальних засобів; охорона когось, чогось від небезпеки; гарантування чогось¹.

Як бачимо термін «гарантія» фактично означає забезпечення, а тому вважаємо, що способи, засоби забезпечення законності та гарантії законності є синонімічними поняттями, які недоцільно розмежовувати.

Крім того, у сучасній літературі з'являються спроби відмежувати гарантії законності та способи її забезпечення. Так, В. В. Пахомов вважає, що способи забезпечення законності є окремою групою гарантій забезпечення законності і являють собою цілеспрямовану діяльність відповідних органів, посадових осіб, яка здійснюється у межах покладених на них завдань, функцій та повноважень з метою встановлення фактичного стану дотримання вимог чинного законодавства та відповідного реагування на нього². Враховуючи те, що вже доведено синонімічність та однопорядковість термінів гарантії та засоби забезпечення законності і те, що власне гарантії законності спрямовані і на встановлення, і на підтримання, і на відновлення режиму законності, вважаємо таку позицію не виправданою. В одному слід погодитись – способи забезпечення законності є невід'ємною частиною гарантій законності. Відтак виникає питання про місце таких способів у системі гарантій законності, для чого необхідно з'ясувати, по-перше, поняття та сутність гарантій законності, а по-друге – їх види³.

¹ Яременко В. В. Новий тлумачний словник української мови : в 4 т. / В. В. Яременко, О. М. Сліпушко. – К. : Аконт, Т. 2. – 2000. – С. 42.

² Пахомов В. В. Поняття та види способів забезпечення законності в державному управлінні / В. В. Пахомов // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 589.

³ Чернетченко О.М. Законність як принцип адміністративної діяльності органів доходів і зборів у податковій сфері : дис.. на здобуття наук. ступеню к.ю.н. за спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Олена Миколаївна Чернетченко // Національний університет державної податкової служби України, 2014. – 227 с.

В юридичній літературі досліджуються різні аспекти гарантій за предметним критерієм: гарантії прав і свобод громадян, гарантії реалізації статусу посадових осіб та, звісно ж, гарантії законності, під якими розуміють умови та засоби суспільного життя і заходи, які вживаються державою для забезпечення режиму законності та сприяють руху країни до демократії, правової держави¹.

В енциклопедичній літературі висловлюється думка, що поняття «гарантії законності» охоплює усю сукупність об'єктивних і суб'єктивних чинників, спрямованих на практичну реалізацію прав та свобод, на усунення можливих перешкод їх повного або належного здійснення².

Ряд авторів наголошує не лише на забезпечувальному характері гарантій законності, а й на відновлювальному, коли у випадку порушення правових норм цими способами відновлюється режим законності³.

¹ Скакун О. Ф. Теория государства и права : учебник / О. Ф. Скакун. – Харьков : Консум ; Ун-т внутр. дел, 2000. – С. 488; Котюк И. И. Основы правоведения : Учебник / И. И. Котюк. – К. : Генеза, 2002. – С. 97; Основы правоведения Украины : Учебное пособие / [Кивалов С. В., Музыченко П. П., Крестовская Н. Н., Крыжановский А. Ф.] – Х. : «Одиссей», 2004. – С. 86; Популярна юридична енциклопедія / [Гіжевський В. К., Головченко В. В., Ковальський В. С. та ін.]. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – С. 74.

² Шемшученко Ю. С. Юридична енциклопедія : в 6 т. / Ю. С. Шемшученко. – К. : «Українська енциклопедія» ім. М. П. Бажана, Т. 1 : А – Г. – 1998. – С. 555.

³ Афанасьев В. С. Обеспечение законности в деятельности органов внутренних дел / В. С. Афанасьев. – М. : МЭГУ. – 1993. – С. 14-15; Рабинович П. М. Проблемы теории законности развитого социализма / П. М. Рабинович. – Львов : Изд-во Львовского ун-та, 1979. – С. 32; Матузова М. И. Теория государства и права: курс лекций / М. И. Матузова, А. В. Малько. – М. : Юрист, 1999. – С. 556; Мелехин А. В. Теория государства и права : учебник / А. В. Мелехин. – М. : Маркет ДС, 2007. – С. 426; Мычко Н. И. Законность и обеспечение прав граждан при осуществлении правосудия и в деятельности правоохранительных органов Украины : теоретический аспект и реальная

О. Ф. Скакун наголошує, що коли немає гарантій, то права, свободи та обов'язки людини і громадянина приймають форму «заяв про наміри»¹, тобто носять декларативний характер. Схожої думки притримується і А. Ю. Олійник, який визначає гарантії як відповідні умови і засоби, що сприяють перетворенню в життя проголошених прав, свобод та обов'язків².

Як бачимо гарантії законності мають потрійне призначення: втілення в життя принципу законності (тобто є передумовою утвердження законності в суспільстві), підтримання безперервної дії принципу законності та відновлення, у випадку порушення принципу законності, його дії.

У зв'язку з цим слід погодитись із думкою П. М. Рабиновича, висловленою ще у 1975 році, про те, що гарантії законності – це засоби, за допомогою яких втілюється, охороняється, а у випадках порушення відновлюється режим законності³.

А. Ф. Крижанівський зазначає, що гарантія означає можливість отримати задоволення свого права чи інтересу за будь-яких умов за рахунок зовнішніх (додаткових) засобів чи дій гаранта – суб'єкта, який бере на себе зобов'язання виконати обов'язок зобов'язаної сторони за умови її власної неспроможності це зробити. Гарантія виступає своєрідною запорукою на випадок, якщо не спрацювають діючі у суспільній практиці зобов'язання і умови їхнього здійснення. Тобто гарантія – це своєрідний «страховий поліс» для упов-

практика / Н. И. Мычко. – Донецк : Донецк. юрид. ин-т ЛГУВД, 2008. – С. 32.

¹ Скакун О. Ф. Теория государства и права : учебник / О. Ф. Скакун. – Харьков : Консум ; Ун-т внутр. дел, 2000. – С. 203.

² Олійник А. Ю., Гусарєв С. Д., Слюсаренко О. Л. – К. : Юрінком Інтер, 2001. – С. 156.

³ Рабинович П. М. Упрочение законности – закономерность социализма. Вопросы теории и методологии исследования / П. М. Рабинович. – Львов : Вища шк. Изд-во при Львов. ун-те, 1975. – С. 236.

новаженого суб'єкта¹. Саме таким критеріям повинні відповідати гарантії адміністративної (управлінської) та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування, з цих позицій і необхідно їх розглядати. О. М. Чернетченко² були сформульовані вимоги до гарантій здійснення адміністративної діяльності органів ДФС на основі принципу законності, які цілком можуть бути використані і при визначенні вимог до гарантій законності управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування:

– по-перше, такі гарантії повинні реалізовуватись незалежним суб'єктом, тобто таким, що не підпорядкований органам, що здійснюють управлінську та правоохоронну діяльність в сфері оподаткування (наприклад, додержання вимог антикорупційного законодавства у системі органів державної фіскальної служби покладено на Головне управління власної безпеки, яке підпорядковане безпосередньо Голові Державної фіскальної служби України) або взагалі не входить до системи таких органів;

– по-друге, мета застосування гарантій законності полягає у відновленні дії принципу законності, а не покаранні посадової особи, яка винна у порушенні принципу законності. Цього вимагає і конструкція «правозаконності», як оптимального співвідношення принципів верховенства права і законності в управлінській та правоохоронній діяльності державних органів;

– по-третє, у систему таких гарантій повинні входити заходи, які застосовуватимуться систематично (наприклад, контроль та нагляд), оскільки реалізація принципу законності в адміністративній діяльності повинна відбуватися без-

¹ Крижанівський А. Ф. Статус категорії «гарантії правового порядку» / А. Ф. Крижанівський // Наукові праці Одеської національної юридичної академії. – 2009. – № 8. – С. 86.

² Чернетченко О.М. Законність як принцип адміністративної діяльності органів доходів і зборів у податковій сфері : дис.. на здобуття наук. ступеню к.ю.н. за спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Олена Миколаївна Чернетченко // Національний університет державної податкової служби України, 2014. – 227 с.

перервно. Крім того, в науковій літературі, що буде показано нижче, гарантії законності розглядають в основному як засоби захисту юридичних та фізичних осіб від свавілля органів влади. Однак принцип законності проявляється у прямих поведінці як посадових осіб державних органів так і платників податків. Тому четвертою вимогою назвемо:

– розповсюдження їх дії як на суб'єктів управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування, так і на платників податків. Тобто до гарантій здійснення управлінської та правоохоронної діяльності на основі принципу законності необхідно віднести як засоби захисту платників податків від незаконних дій посадових осіб органів державної фінансової служби, так і засоби реагування органами державної фінансової служби на порушення принципу законності платниками податків.

Реалізація принципу законності в адміністративній (управлінській) та правоохоронній діяльності в сфері оподаткування враховуючи її багатоаспектність, забезпечується не одним видом гарантій, а значною їх сукупністю, які утворюють відповідну систему гарантій забезпечення здійснення адміністративної (управлінської) та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності. Основною функцією цієї системи гарантій є виконання органами публічної адміністрації та платниками податків покладених на них обов'язків у сфері оподаткування.

Як правило у навчальній літературі такі гарантії поділяються на дві групи, однак називаються по-різному: загальні та спеціальні; об'єктивні умови та спеціальні юридичні засоби; загально-соціальні та юридичні; об'єктивні умови існування суспільства та спеціально вироблені державою і громадські засоби, що забезпечують реалізацію норм права усіма суб'єктами права¹.

В сучасній літературі обґрунтовується думка про структуру системи гарантій законності, яка має як загальні

¹ Музичук О. М. Поняття та зміст законності діяльності публічної адміністрації / О. М. Музичук // Право і Безпека. Науковий журнал. – 2010. – № 1 (33). – С. 56.

гарантії (економічні, політичні, морально-духовні, громадські), так і спеціально-юридичні, що охоплюють такі гарантії: удосконалення законодавства; внутрішньовідомчий і міжвідомчий контроль; діяльність державних органів, які безпосередньо стоять на сторожі законності; діяльність адвокатури; інститут скарг і заяв громадян¹.

Схожої думки притримуються і В. К. Колпаков та О. В. Кузьменко, які вважають, що перша група гарантії вважається умовами (передумовами) забезпечення режиму законності (політичні, економічні, ідеологічні, організаційні тощо); друга – спеціальними засобами забезпечення режиму законності².

Н. М. Крестовська і Л. Г. Матвеева також поділяючи гарантії законності на загальні та спеціальні засоби, зазначають, що загальні умови опосередковано впливають на формування поведінки, яка відповідає закону, створюючи передумови для зміцнення режиму законності. Спеціальні (юридичні) засоби – це сукупність умов і засобів, що закріплені чинним законодавством безпосередньо спрямовані на забезпечення режиму законності, дотримання і захист прав і свобод особи³.

¹ Зиновьева М. Ю. Специально-юридические гарантии законности в условия формирования правового государства : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидат юридичних наук : спец. 12.00.01 – теория права и государства; история права и государства; история политических и правовых учений / Марина Юрьевна Зиновьева ; Саратовская государственная академия права. – Саратов, 1999. – С.5; Малихіна Я. А. Юридичні гарантії за трудовим законодавством / Я. А. Малихіна // Форум права. – 2007. – № 2. – С. 134; Колпаков В. К. Адміністративне право України. / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – С. 144.

² Колпаков В. К. Адміністративне право України. / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – С. 144.

³ Крестовська Н. М. Теорія держави і права : Елементарний курс : навч. посіб. / Н. М. Крестовська, Л. Г. Матвеева. – Х. : Одісей, 2007. – С. 332.

Схожа думка обстоюється і фахівцями теорії права¹, які гарантії законності класифікують на загальні та спеціальні. Загальними є об'єктивні умови суспільного співжиття, у межах яких здійснюється правове регулювання та функціонує правова система. Вони визначають атмосферу функціонування та реалізації права, його ефективність і, як наслідок, визначають рівень законності. Вони ж створюють необхідні умови для розвитку і вдосконалення права, а отже, і для підвищення рівня законності². Спеціальні умови забезпечення законності визначаються як сукупність юридичних та організаційних засобів, створених спеціально для забезпечення законності. Більшість авторів виділяють серед спеціальних гарантій законності юридичні та організаційні засоби.

Організаційні гарантії базуються на створенні оптимальної структури державного апарату, реалізації принципу розподілу влади та організації роботи спеціальних органів. Система організаційних гарантій теж отримує нормативне закріплення, однак її своєрідність обумовлена діяльністю спеціальних державних структур. До цих гарантій належать: 1) чітка визначеність та нормативна фіксація повноважень державних органів; 2) функціональне розмежування діяльності владних структур; 3) конституційне закріплення принципів організації державного апарату; 4) незалежність юрисдикційних органів та підкореність їх закону; 5) створення необхідних умов для роботи правоохоронних органів; 6) добір та розстановка державних кадрів; 7) наявність органів, що здійснюють контроль та нагляд за законністю; 8) наявність системи стримань і противаг у діяльності державних органів владного характеру³. Юридичні гарантії законності визначають стан законодавства, його стабільність і відповідність розвитку відносин у суспільстві, рівень юридичної техніки; рівень діяльності з попере-

¹ Зайчук О. В Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2006. – С. 443.

² Там само.

³ Там само. – С. 444.

дження і припинення правопорушень, у тому числі заходів юридичної відповідальності; доступність і якість правосуддя; ефективність контролю за реалізацією правових актів¹

Однак, на думку О.М. Чернетченко, такі види гарантій доцільно включити до загальних гарантій-передумов, до того ж окремі з цих способів забезпечення законності можна віднести до загальноправових².

Отже, вважаємо, що гарантії здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності поділяються на такі групи: загальні гарантії-передумови (соціальні, економічні, політичні, організаційні, правові) та спеціально-юридичні.

До загальних гарантій-передумов належать об'єктивні умови суспільного розвитку, в яких здійснюється правове регулювання. Вони безпосередньо відображають закономірності розвитку суспільства, утворюють макросередовище, в межах якого здійснюється правове регулювання³. Серед них, як правило, виділяють: економічні, політичні, соціальні, ідеологічні та інші фактори й умови, що мають об'єктивний характер, наявність яких забезпечує додержання законності та існування правопорядку⁴. Крім

¹ Авер'янов В. Б. Адміністративне право України. Академічний курс : Підручник : у 2 т. / В. Б. Авер'янов. – К. : ТОВ Видавництво «Юридична думка», Т. 1. : Загальна частина. – 2004. – С. 348-349.

² Чернетченко о.м. законність як принцип адміністративної діяльності органів доходів і зборів у податковій сфері : дис.. на здобуття наук. ступеню к.ю.н. за спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / олена миколаївна чернетченко // Національний університет державної податкової служби України, 2014. – 227 с.

³ Цвік М. В. Загальна теорія держави і права : підр. [для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / [Цвік М. В., Ткаченко В. Д., Богачова Л. Л. та ін..] ; під ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – С. 399.

⁴ Солдатова В. Д. Сутність та загальна характеристика юридичних гарантій законності в адміністративній діяльності

того, до переліку загальних гарантій-передумов слід включити організаційні та правові гарантії. Саме частиною правових гарантій виступатимуть спеціальні (юридичні) гарантії здійснення управлінської та правоохоронної діяльності на основі принципу законності. Також, у зв'язку із неоднаковим розумінням науковцями системи гарантій виникає плутанина, які засоби відносити до правових гарантій-передумов, а які – до спеціальних (юридичних) засобів.

Аналізуючи юридичні гарантії законності варто вказати, що не існує правових гарантій в самостійному або в так званому «чистому вигляді» Визначені правовими нормами, дані гарантії можуть існувати у вигляді: принципів, прав, обов'язків, відповідальності, юридичних фактів, контролю та нагляду. Крім того закріплені в нормах права підстави, умови, порядок і межі діяльності органів публічної адміністрації також доцільно розглядати в якості гарантій законності управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування¹.

О. В. Міцкевич вважає, що юридичні гарантії – це встановлений державою порядок діяльності державних органів та установ, громадських організацій, спрямований на попередження й припинення посягань на права громадян, на відновлення цих прав і залучення до відповідальності за порушення цих прав².

На думку М. С. Малєїна, юридичні гарантії – це норми права, які передбачають у своїй сукупності правовий механізм, покликаний сприяти реалізації законів. Якісна характеристика юридичних гарантій передбачає оцінку всієї

ОВС України / В. Д. Солдатова // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 848.

¹ Поникаров В.А. Гарантии законности в административной деятельности милиции : авторф. Дис. ... к.ю.н. за спец. 12.00. 02 / Владимир Анатольевич Поникаров. – Московский юридический институт. – Москва, 1998. – 23 с.

² Мицкевич А. В. О гарантиях прав и свобод советских граждан в общенародном социальном государстве / А. В. Мицкевич // Советское государство и право. – 1963. – № 8. – С. 16.

діючої системи права в цілому, з точки зору повноти охоплення правовим інструментарієм усіх найбільш важливих взаємовідносин державних органів та громадян, а також громадян між собою¹.

І. Я. Дюрягін до складу юридичних гарантій відносить: певні юридичні норми, і засновану на них правозастосовчу діяльність, індивідуальні юридичні акти, у яких ця діяльність фіксується, і діяльність державних органів та громадських структур².

Сучасники акцентують увагу на методах впливу як складових спеціально-юридичних гарантій законності. Так, Я. А. Малихіна, окрім юридичних норм та правозастосовчої діяльності, до структури гарантій включає спеціальні гарантуючі методи впливу на суспільні відносини, тобто правотворчі, правореалізуючі та контрольно-наглядові процеси, спрямовані на забезпечення прав і свобод людини³.

Існують і більш конкретні формулювання видів юридичних гарантій законності, до яких відносять: конституційне закріплення принципу законності та засобів його забезпечення; вдосконалення чинного законодавства; засоби вияву порушень законності; засоби запобігання правопорушенням; ефективні засоби юридичної відповідальності та захисту прав та свобод суб'єктів; якісну роботу правоохоронних органів, а також органів судового захисту; засоби контролю та нагляду за реалізацією нормативно-правових актів; засоби профілактики порушення законності; розви-

¹ Малеин Н. С. Повышение роли закона в охране личных и имущественных прав граждан / Н. С. Малеин // Советское государство и право. – 1974. – № 6. – С. 43.

² Дюрягин И. Я. Применение норм советского права. Теоретические вопросы / И. Я. Дюрягин. – Свердловск : Средне-Уральское книж. изд-во, 1973. – С. 79; Солдатова В. Д. Сутність та загальна характеристика юридичних гарантій законності в адміністративній діяльності ОВС України / В. Д. Солдатова // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 849.

³ Малихіна Я. А. Юридичні гарантії за трудовим законодавством / Я. А. Малихіна // Форум права. – 2007. – № 2. – С. 134.

нату правосвідомість та правову культуру населення та суспільства в цілому¹.

Таке уявлення про структуру юридичних гарантій є занадто «загальним», тому навряд чи може бути застосовано при формуванні елементного складу спеціальних (юридичних) гарантій. Слід погодитись із думкою А. Ф. Крижанівського, щодо максимальної конкретності гарантії законності та можливості її (гарантії) здійснення за будь-яких нормальних умов². Тобто, спеціальні (юридичні) гарантії повинні мати такий ступінь конкретності, за якого вони могли б бути застосовані (реалізовані) платником податків або ж органом ДФС. А тому такі гарантії законності як: розвинута правосвідомість та правова культура населення, якісна робота правоохоронних органів, а також органів судового захисту; конституційне закріплення принципу законності та засобів його забезпечення; вдосконалення чинного законодавства, ясність та зрозумілість чинного законодавства і таке інше, необхідно включити до правових гарантій-передумов.

На думку Д. М. Бахраха до спеціально-юридичних гарантій законності слід віднести контроль, в тому числі судовий, та примус³. Вітчизняні науковці виокремлюють три види способів забезпечення законності: контроль, нагляд, розгляд звернення громадян⁴, не включаючи до них засто-

¹ Зайчук О. В Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2006. – С. 443.

² Крижанівський А. Ф. Статус категорії «гарантії правового порядку» / А. Ф. Крижанівський // Наукові праці Одеської національної юридичної академії. – 2009. – № 8. – С. 86.

³ Бахрах Д. Н. Административное право : учеб. для вузов / Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Стариков Ю. Н.. – М. : НОРМА, 2005. – 799 с.

⁴ Авер'янов В. Б. Виконавча влада і адміністративне право / В. Б. Авер'янова. – К. : Ін-Юре, 2002. – С. 348; Адміністративне право України : підруч. / [Битяк Ю. П., Гаращук В. М., Дьяченко О. В. та ін.] ; під. ред. Ю. П. Битяка. – К. : Юрінком Інтер, 2005. – С. 239; Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навчальний посібник / С. Г. Стеценко. – К. : Атіка,

сування заходів юридичної відповідальності, хоча такий підхід було обґрунтовано ще за радянських часів. Так, А. Ф. Гранін, до норм, що визначають юридичні гарантії законності у певній сфері діяльності, відносив норми, які закріплюють відповідальність винних осіб¹.

Ми цілком підтримуємо усі вищезазначені позиції, однак вважаємо за необхідне систематизувати їх з метою визначення спеціальних гарантій із належним ступенем конкретики, враховуючи наступне.

Юридичні гарантії за своєю природою неоднорідні. Одні з них є засобом перевірки законності тих чи інших уже виконаних дій, реакцією на допущені порушення. Інші засоби «працюють» постійно², тобто вони «включаються» одночасно із постановкою питання про вирішення індивідуально-конкретної справи (притягнення особи до адміністративної відповідальності, надання адміністративної послуги) і супроводжують весь процес здійснення адміністративної діяльності. Мова йде про повне, точне і однозначне її правове регулювання (матеріально-правове і процесуальне). У контексті забезпечення законності управлінської та правоохоронної діяльності сфері оподаткування доціль-

2008. – С. 195; Колпаков В. К. Адміністративне право України. / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – С. 62; Гаращук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Володимир Миколайович Гаращук / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2003. – С. 19; Васильєв Л. С. Административное право Украины (общая часть) : Учебное пособие / Л. С. Васильев. – Х. : «Одиссей», 2002. – С. 111.

¹ Гранин А. Ф. Гарантии социалистической законности в деятельности органов внутренних дел / А. Ф. Гранин. – Киев : НИиРИО КВШ МВД СССР, 1982. – С. 44.

² Іванов в.в. матеріально-правові і процесуальні гарантії законності притягнення до адміністративної відповідальності : автор дис..... к.ю.н. за спец 12.00.07 / віктор васильович іванов. – національний університет внутрішніх справ. – харків, 2001. – С. 9.

но вести мову про процесуальну форму як спеціально-юридичну гарантію законності такої діяльності.

До речі, у теорії кримінально-процесуального права процесуальна форма ще з радянських часів оцінюється в якості процесуальної гарантії¹. За свідченням В. М. Тертишніка весь кримінальний процес (його форма) і є системою процесуальних гарантій. В цьому сенсі, вказує вчений, будь-який інститут кримінально-процесуального права, будь-який принцип, будь-яка правова норма, будь-який процесуальний документ виступає в якості процесуальної гарантії встановлення істини, правильного розслідування та вирішення кримінальної справи².

Аналогічне варто вказати і про процесуальну форму адміністративних проваджень. Втім з точки зору правозастосування вказане теоретичне твердження буде справедливим лише щодо провадження у справах про адміністративні правопорушення та процесуальні форму розгляду справ в адміністративних судах. Закріплення процесуальної форми інших проваджень є першочерговим завданням, вирішення якого вбачається за рахунок прийняття Адміністративно-процедурного кодексу.

Крім того, у зв'язку із поділом правовідносин на регулятивні та охоронні, в науковій літературі досить розповсюдженим є поділ гарантій прав на гарантії реалізації прав та гарантії захисту і охорони прав. У зв'язку з чим робиться висновок про поділ гарантій на регулятивні та охоронні³. На необхідності дослідження правових явищ у зв'язку із їх функціональним призначенням наголошував

¹ Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. – М., 1968. – Т. 1. – С. 58.

² Тертышник В. М. Уголовный процесс: Учебное пособие. – 2-е изд., пер. и доп. – Харьков: Арсис, 1999. – 528 с.

³ Нагорний О. П. Законність в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ та шляхи її удосконалення : дис. на здобуття наукового ступеню кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право / Олексій Павлович Нагорний. – Київ, 2003. – С. 140.

ще П. Б. Євграфов, який вважав, що в структурі права відокремлюються дві основні взаємозалежні субстанціонально-функціональні нормативні підсистеми: регулятивна і охоронна, у яких розкриваються генезис, композиція будови права, його розподіл на матеріальне і процесуальне право, а останніх – на галузі, інститути та інші підрозділи, що представляють відповідні рівні структури права¹. Тому виділення в структурі спеціальних (юридичних) гарантій здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності регулятивних та охоронних гарантій цілком узгоджується із теоретичними уявленнями про структуру права.

У зв'язку з тим, що важливою ознакою спеціальних (юридичних) гарантій законності є їх обов'язкове нормативне закріплення в законах і підзаконних нормативних актах², то виділення регулятивних та охоронних гарантій законності пов'язано з існуванням відповідних норм права і виникненням на їх основі правовідносин. Варто погодитися із думкою О. П. Нагорного про те, що юридичні гарантії законності вважаються такими в силу того, що вони фіксуються законодавцем у нормативних актах³. Тому для фор-

¹ Евграфов П. Б. Некоторые теоретические вопросы структуры, содержания и формы права / П. Б. Евграфов // Проблемы правоведения : Республ. межвед. науч. сб.. – 1976. – № 33. – С. 64.

² Нагорний О. П. Законність в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ та шляхи її удосконалення : дис. на здобуття наукового ступеню кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право / Олексій Павлович Нагорний. – Київ, 2003. – С. 176; Зайчук О. В Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2006. – С. 444.

³ Нагорний О. П. Законність в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ та шляхи її удосконалення : дис. на здобуття наукового ступеню кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право / Олексій Павлович Нагорний. – Київ, 2003. – С. 31-32.

мування визначення регулятивних та охоронних спеціальних (юридичних) гарантій законності необхідно з'ясувати поняття регулятивних та охоронних норм права, а також регулятивних та охоронних правовідносин.

О. Ф. Скакун вважає, що за функціями норми права поділяються на: регулятивні, охоронні, захисні. Регулятивні норми права – це правила поведінки, призначені для упорядкування суспільних відносин шляхом надання їх учасникам прав і покладання на них обов'язків (становлять більшість юридичних норм). Розраховані на правомірну поведінку, передбачають добровільне виконання цих норм¹.

На думку М. Байтіна, регулятивні норми, норми прямого регулювання встановлюють (при наявності відповідних умов) вид і міру, що охороняються і гарантуються державою, можливу і належну поведінку учасників суспільних відносин, їх взаємні суб'єктивні права і юридичні обов'язки².

Саме регулятивними нормами закріплюються права та обов'язки органів державної фіскальної служби та платників податків та процесуально-процедурний порядок їх здійснення.

Охоронні (попереджувальні) норми права – правила поведінки, що визначають умови застосування до суб'єкта права попереджувальних заходів державного впливу в конфліктних ситуаціях, а також характер і зміст цих заходів у випадках відсутності правопорушення – при створенні суперечливих обставин, що загрожують реалізації регулятивних норм, при проведенні контролю за процесом здійснення права з боку компетентних органів тощо (норма про затримання особи як підозрюваної). Розраховані на

¹ Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / О. Ф. Скакун ; пер. з рос. С. О. Буракоєський. – Харків : Консум. – 2001. – С. 301.

² Байтин М. И. Сущность права. Современное нормативное правопонимание на грани двух веков : монографія / М. И. Байтин. – Саратов : Саратовская государственная академия права, 2001. – С. 76.

конфліктні ситуації, мають обвинувальний характер, передбачають або психічний примус, або примус фізичний і психічний (є вторинними нормами стосовно регулятивних норм)¹.

Захисні норми права – правила поведінки, що визначають державне реагування на порушення закріплених у нормах права суспільних відносин; відновлення правового стану в разі спричинення шкоди суб'єктам права, суспільству, правопорядку; визначають умови застосування до суб'єкта права, що вчинив правопорушення, заходів державно-примусового впливу, характер і зміст цих заходів (норма про відшкодування майнового збитку; норма про відповідальність військовослужбовця за невиконання дисциплінарного статуту)². Розраховані на неправомірну поведінку, мають оборонний характер, передбачають фізичний примус (є вторинними нормами стосовно регулятивних і охоронних норм)³.

Цілком погоджуючись із такою класифікацією норм права вважаємо, що регулятивні гарантії закріплені регулятивними нормами права, а охоронні – охоронними і захисними. Виокремлення захисних гарантій суперечитиме семантиці терміну «гарантія», оскільки він власне означає – «захищати», «забезпечувати». На тісному зв'язку регулятивних та охоронних норм наголошує і сама О.Ф. Скакун, яка вважає, що охоронні і захисні норми права тісно пов'язані за своєю правовою природою. Захисні норми витікають з охоронних і водночас охоронні норми є додатковими до норм загальної захищеності усіх фізичних, посадових і юридичних осіб. І охоронні, і захисні норми відображають правову (юридичну) діяльність, яка перебуває від початку до кінця в постійному, динамічному розвитку у сфері права – виникає, змінюється і припиняється. Якщо юридична діяльність, яку фіксують охоронні норми, має обвинувальний характер (спрямована на набір фактів для покарання правопорушника), то юридична діяльність, яку відобража-

¹ Скакун О. Ф. Вказана праця. – С. 313.

² Там само. – С. 312.

³ Там само..

ють захисні норми, має оборонний характер (зазвичай, спрямована на те, щоб його виправдати). Якщо предметом охоронних норм є порушені право й обов'язок, то захисних норм – порушені або оскаржені права суб'єкта¹.

Охоронними нормами здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу виступатимуть нормативно закріплені засоби, які уповноважений суб'єкт може використовувати для відновлення дії принципу законності, межі, підстави та строків їх застосування.

На підставі регулятивних та охоронних норм виникають регулятивні та охоронні правовідносини. У сфері оподаткування такі правовідносини були детально досліджені М. П. Кучерявенком. Регулятивні податкові правовідносини забезпечують здійснення статичної та динамічної функції права і, формуючись на основі регулятивних норм, закріплюють систему суб'єктів податкових правовідносин, їх суб'єктивні юридичні права й обов'язки, їх загальне правове становище². Податкові охоронні правовідносини є похідними (вторинними) відносно регулятивних і виникають у зв'язку з порушенням податково-правової норми на основі санкції податково-правових норм. За податкові правопорушення, згідно зі статтею 111 ПКУ, застосовується фінансова, адміністративна й кримінальна відповідальність. Зокрема, фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені³.

В адміністративному праві до регулятивних відносять ті відносини, що пов'язані з реалізацією позитивних завдань державного управління. Це організація роботи апа-

¹ Скакун О. Ф. Вказана праця. – С. 314.

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – С. 271-272.

³ Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17 / . – Стор. 556. – Ст. 112.

рату управління, керівництво нижчими структурами, задоволення запитів громадян тощо¹. Охоронними адміністративно-правовими відносинами називають ті, що пов'язані з реалізацією правоохоронної функції адміністративного права². Ю. П. Битяк під такими правовідносинами розуміє ті, що регулюють правоохоронну діяльність шляхом встановлення правових заборон та застосування адміністративного примусу, адміністративної відповідальності та інших заходів адміністративного впливу³. Інші дослідники наголошують не тільки на каральній складовій охоронних адміністративних правовідносин, але й на відновленні ними порушених прав та свобод суб'єкта⁴. Д. М. Лук'янець, характеризуючи відносини адміністративної відповідальності, які є частиною охоронних адміністративних правовідносин, зазначає, що вони утворюють власне деліктні відносини (відносини адміністративного правопорушення); відносини адміністративного розслідування; відносини попереднього розгляду матеріалів справи про адміністративне правопорушення; відносини об'єктивної адміністративної відповідальності; відносини суб'єктивної адміністративної відповідальності⁵.

¹ Адміністративне право України : посібник для підготовки до іспитів / [Забарний Г. Г., Калюжний Р. А., Терещук В. О., Шкарупа В. К.] – К. : Паливода А. В., 2001. – С. 19; Адміністративне право України : підруч. / [Битяк Ю. П., Гаращук В. М., Дьяченко О. В. та ін..] ; під. ред. Ю. П. Битяка. – К. : Юрінком Інтер, 2005. – С. 27.

² Авер'янов В. Б. Виконавча влада і адміністративне право / В. Б. Авер'янова. – К. : Ін-Юре, 2002. – С. 38; Колпаков В. К. Адміністративне право України. / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – С. 27.

³ Битяк Ю. П. Административное право Украины / Ю. П. Битяка. – К. : Право, 2003. – С. 26.

⁴ Радько Д. В. Охоронні адміністративно-правові відносини за участю фінансових компаній / Д. В. Радько // Вісник Харківського Національного університету внутрішніх справ. – 2011 / – № 1 (52). – С. 229.

⁵ Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання : моног-

Таким чином, регулятивні адміністративні правовідносини, які виникають під час реалізації принципу законності, матимуть на меті забезпечення постійного та неухильного впровадження даного принципу в управлінську та правоохоронну діяльність органів публічної адміністрації в податковій сфері. До них слід віднести: відносини контролю та нагляду за діяльністю органів державної фіскальної служби з метою належної реалізації ними адміністративно-правового статусу. Охоронні правовідносини виникатимуть у зв'язку із порушенням регулятивних норм і матимуть на меті як покарання винної особи, так і відновлення порушених прав суб'єкта та існуючого до моменту порушення стану речей. До охоронних відносин слід віднести: відносини відповідальності як органів державної фіскальної служби, та їх посадових осіб, так і платників податків за порушення принципу законності під час здійснення адміністративної діяльності органами державної фіскальної служби, відносини, які виникають під час адміністративного та судового оскарження рішень, дій та бездіяльності органів державної фіскальної служби.

Отже, дослідивши регулятивні та охоронні норми та правовідносини як складові спеціальних (юридичних) гарантій здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності, приходимо до таких висновків. Регулятивні гарантії призначені забезпечувати належну реалізацію принципу законності в адміністративній діяльності органів державної фіскальної служби України. Для демократичної держави характерна їх переважна більшість в адміністративній діяльності будь-якого органу публічної адміністрації. Саме до регулятивних гарантій доцільно віднести контроль та нагляд за діяльністю органів державної фіскальної служби. Охоронні гарантії застосовуються як результат неправомірної поведінки органів державної фіскальної служби або платників податків як реакція суспільства та держави на таку поведінку і являють собою спеціальні засоби забезпе-

чення законності управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування. До них доцільно віднести юридичну відповідальність платників податків та посадових осіб органів державної фіскальної служби України за порушення принципу законності, розгляд спірних питань в адміністративному та судовому порядку.

3.2. РЕГУЛЯТИВНІ ГАРАНТІЇ ЗДІЙСНЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СФЕРИ ОПОДАТКУВАННЯ НА ОСНОВІ ПРИНЦИПУ ЗАКОННОСТІ

Здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності гарантується системою заходів і засобів державно-владного характеру, які застосовують уповноважені державні органи (їх посадові особи). Серед цих заходів і засобів слід виділити регулятивні, які, на відміну від охоронних, мають переважно превентивний характер, а тому їх застосування повинно бути систематичним. До них доцільно віднести контроль і нагляд, здійснення яких дозволяє отримати інформацію про реальний стан реалізації принципу законності, виявити порушення даного принципу, з'ясувати причини та умови, що сприяли його порушенню, сформулювати пропозиції щодо усунення таких причин та умов.

Контроль і нагляд як адміністративно-правові явища були предметом ґрунтовного наукового аналізу О. Ф. Андрійко, В. М. Гаращука. Окремі проблеми контролю і нагляду, зокрема, враховуючи його суб'єктну складову, досліджувались С. Г. Брателем, О. М. Музичуком, А. Й. Присяжнюком, В. С. Шестак та іншими. Про процесуальну форму контрольної діяльності податкової міліції зазначав О. М. Хольченков. Втім значні зміни у правовому регулюванні вказаних відносин, пошук оптимальних шляхів реформування податкової системи вимагає ґрунтовного переосмислення контролю та нагляду як гарантій законності управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування.

Однією із провідних гарантій регулятивних гарантій є контроль. Саме контроль дає можливість встановити відповідність чи невідповідність фактичного стану справ в системі державного управління тим вимогам, які встановлюються нормативно-правовими актами¹. Традиційно під контрольною діяльністю розуміють порівняння фактичних результатів із запланованими й виявлення порушень для покарання винних². В той же час О. Ф. Андрійко висловлюється думка про те, що із зміною ролі держави у суспільстві, основною метою контролю повинно бути з'ясування причин відхилень і порушень та умов для покращення результатів підконтрольної діяльності. Проведення контролю, на її думку, дає можливість отримати через зворотній зв'язок інформацію, на підставі якої можна зробити висновки стосовно стану чи ситуації, що виникли внаслідок здійснення управлінських функцій чи виконання поставлених завдань і приймати рішення, відстежувати ситуацію та скеровувати їх³. Тобто значення контролю як регулятивної гарантії реалізації принципу законності в управлінській та правоохоронній діяльності в сфері оподаткування полягає у можливості отримати інформацію про реальний стан реалізації даного принципу в такій діяльності органів державної фіскальної служби, виявити відхилення від прийнятих стандартів, з'ясувати причини та умови, що сприяли порушенню даного принципу, а також встановити осіб, винних у таких порушеннях. Ми застосовуємо термін «відхилення», а не «порушення», оскільки в процесі здійснення контролю може бути виявлена позитивна практика реалізації принципу законності, яка при відповідному опрацюванні

¹ Кивалов С. В. Административное право Украины : Учебник / С. В. Кивалова. – Х. : Одиссей, 2004. – С. 174.

² Сиренко В. Ф. Аппарат государственного управления: интересы и деятельность : монография / В. Ф. Сиренко, В. В. Цветков, Е. Б. Кунько и др. – К. : Наук. думка, 1993. – С. 85.

³ Авер'янов В. Б. Державне управління : проблеми адміністративно-правової теорії та практики / В. Б. Авер'янов. – К. : Факт, 2003. – С. 427-431.

може бути впроваджена в діяльність усіх органів державної фіскальної служби.

Зрозуміло, що поняття «контроль» є досить широким, а тому виникає необхідність дослідження його видів.

Існує декілька класифікацій контролю. Зокрема, С. Г. Братель наводить такі: залежно від призначення контролю виділяється загальний (всебічно охоплює діяльність суб'єкта, що контролюється) і спеціалізований (контроль окремого напрямку роботи); залежно від мети та часу, в який здійснюється контроль, розрізняються: попередній (спрямований на прогнозування та запобігання проблем), поточний (призначений для підтримки установленої схеми взаємодії суб'єктів) та підсумковий контроль (який застосовується для покращення роботи всієї системи) та інші види¹. Однак, для встановлення сутності контролю як гарантії законності адміністративної діяльності органів ДФС доцільно дослухатися до думки Д. М. Бахраха про три види контролю: державного, контролю з боку органів місцевого самоврядування та громадського².

На думку О. М. Чернетченко³, контроль з боку органів місцевого самоврядування займає проміжне місце між державним та громадським контролем і становить самостійний вид контролю, оскільки суб'єктом його здійснення виступають виконавчі органи місцевих рад, а метою здійс-

¹ Братель С. Г. Громадський контроль за діяльністю міліції : дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Сергій Григорович Братель ; Київський національний ун-т внутрішніх справ. – Київ, 2007. – С. 34-35.

² Бахрах Д. Н. Административное право : учеб. для вузов / Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Стариков Ю. Н.. – М. : НОРМА, 2005. – С. 589.

³ Чернетченко о.м. законність як принцип адміністративної діяльності органів доходів і зборів у податковій сфері : дис.. на здобуття наук. ступеню к.ю.н. за спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / олена миколаївна чернетченко // Національний університет державної податкової служби України, 2014. – 227 с.

нення – забезпечення реалізації прав територіальної громади. Так, відповідно до частини 1 статті 38 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»¹ виконавчі органи рад мають повноваження щодо: внесення подання до відповідних органів про притягнення до відповідальності посадових осіб, якщо вони ігнорують законні вимоги та рішення рад і їх виконавчих органів, прийняті в межах їх повноважень; звернення до суду про визнання незаконними актів органів виконавчої влади.

Характеризуючи державний контроль як гарантію законності управлінської та правоохоронної діяльності органів державної фіскальної служби, доцільно зазначити про таку його систему, яка складається із зовнішнього та внутрішнього контролю. Зовнішній – діяльність уповноважених суб'єктів щодо виявлення реального стану реалізації принципу законності в управлінській та правоохоронній діяльності органів державної фіскальної служби, які організаційно не підпорядковані зазначеним органам і не входять до структури Державної фіскальної служби України. Внутрішній контроль здійснюється усередині системи органів державної фіскальної служби України, гарантуючи, тим самим, законність внутрішньоорганізаційної діяльності зазначених органів.

Зовнішній контроль за діяльністю органів державної фіскальної служби України також доцільно розподілити за суб'єктами, які його здійснюють. Це – парламентський, президентський та урядовий контроль.

Парламентський контроль здійснюється Верховною Радою України (далі –ВРУ) на підставі розділу 4 Конституції України, а також ряду конституційних законів – «Про комітети Верховної Ради України»², Законом України «Про

¹ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1997 р. – № 24. – Ст. 170.

² Про комітети Верховної Ради України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 19. – Ст. 134.

статус народного депутата України»¹, а також Регламенту ВРУ (розділ VI)². Також Конституцією України передбачено контрольні повноваження Рахункової палати, Уповноваженого ВРУ з прав людини, постійних та тимчасових контрольних комісій.

Загальноприйнятою є думка, що ВРУ володіє достатньо широкими повноваженнями щодо контролю за діяльністю органів виконавчої влади³. Однак, як вірно зазначає О. О. Майданник⁴, норми Конституції України надають таке коло повноважень лише за діяльністю Кабінету Міністрів України. Так, відповідно до статті 113 Конституції України Кабінет Міністрів є підконтрольним і підзвітним ВРУ у межах, передбачених статтями 85, 87 Конституції України.

Вказуючи на такий недолік, О. О. Майданник пропонує наділити комітети ВРУ контрольними повноваженнями щодо діяльності «профільних» міністерств і відомств шляхом надання фахової оцінки діяльності органу виконавчої влади, посадової особи, що має бути основою для оцінки їх діяльності та, при виявленні відхилень від приписів закону, – вжиття заходів впливу щодо їх усунення⁵. Такий контроль, як обґрунтовано зазначає В. Єрмолін, має бути подібний до нагляду. Даючи оцінку діяльності конкретного міністерства чи відомства або їх посадових осіб, комітет не повинен мати повноваження щодо прийняття рішення сто-

¹ Про статус народного депутата України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 3. – Ст. 17.

² Про Регламент Верховної Ради України : Закон України // Офіційний вісник України. – 2010 р. – № 12. – Стор. 9. – Ст. 565.

³ Ківалов С. В. Адміністративне право України: навчально-методичний посібник / С. В. Ківалов, Біла Л. Р. – Одеса : Юридична література, 2002. – С. 99.

⁴ Майданник О. О. Парламентський контроль за діяльністю виконавчої влади в Україні: питання теорії / О. О. Майданник. – Право України. – 2012. – № 5. – С. 106.

⁵ Там само.

совно відповідних кадрових змін в уряді. Такі рішення може приймати тільки ВРУ¹.

Така пропозиція О. Майданника викликає зацікавленість, проте її реалізація передбачає внесення змін до Основного Закону з метою конституювання контрольних повноважень ВРУ.

Особливості контролю з боку Президента України за діяльністю органів виконавчої влади обумовлюються визначеним Конституцією України особливостями його конституційно-правового статусу. Цей контроль поширюється переважно на діяльність щодо виконання указів та розпоряджень Президента України².

В діяльності органів державної фіскальної служби України порядок організації та здійснення контролю за виконанням указів, розпоряджень, доручень Президента України регламентовано Положенням про контроль за виконанням указів, розпоряджень і доручень Президента України, затвердженим указом Президента України від 19 лютого 2002 року № 155³. Відповідно до цього Положення у Міністерстві ДФС України, його територіальних підрозділах створюються підрозділи, які здійснюють функції контролю за виконанням актів, доручень Президента України.

Аналіз норм Конституції України, Положення про Секретаріат Президента України⁴, Положення про Адміні-

¹ Єрмолін В. П. Контроль за органами виконавчої влади як складова розвитку парламентаризму в Україні / В. П. Єрмолін // Парламентаризм в Україні: теорія та практика : міжнародна наук.-практ. конф., 26 червня 2001 р. : тези доп. – Київ, 2001. – С. 404.

² Ківалов С. В. Адміністративне право України: навчально-методичний посібник / С. В. Ківалов, Біла Л. Р. – Одеса : Юридична література, 2002. – С 101.

³ Питання контролю за виконанням указів, розпоряджень і доручень Президента України : Указ Президента України // Офіційний вісник України. – 2005 р. – № 30. – Стор. 44. – Ст. 1788.

⁴ Питання Секретаріату Президента України : Указ Президента України // Офіційний вісник України. – 2005 р. – № 7. – Стор. 9. – Ст. 390.

страцію Президента України¹ дає підстави для виявлення такої форми президентського контролю як контроль за виконанням указів, розпоряджень і доручень Президента України (підпункт 15 пункту 4 Положення про Адміністрацію Президента України та підпункт 14 пункту 4 Положення про Секретаріат Президента України).

Таким чином, президентський контроль, на відміну від парламентського, отримав як більш чітку правову регламентацію, так і більш реальні та ефективні засоби контролю за реалізацією принципу законності в адміністративній діяльності органів державної фіскальної служби.

Контроль з боку Кабінету Міністрів України має безпосередній характер, про що зазначається у частині 2 статті 21 Закону України «Про Кабінет Міністрів України»: міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, підконтрольні та підзвітні Кабінету Міністрів України. Окрім конституційновизначених статтею 116 Конституції України форм контрольних повноважень, Кабінет Міністрів України відповідно до частини 8 статті 21 ЗУ «Про Кабінет Міністрів України» має право скасовувати повністю чи в окремій частині акти міністерств та інших органів виконавчої влади.

Другим видом контролю як засобу забезпечення дії принципу законності було виділено внутрішній контроль, який здійснюється у середині системи органів державної фіскальної служби стосовно нижчестоящого органу (посадової особи) вищестоящим органом (посадовою особою). Його правовою основою, на відміну від зовнішнього контролю, є норми не лише конституційного та адміністративного права, але й трудового.

Враховуючи сутність контролю як гарантії законності управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування та призначення внутрішнього контролю, можемо сформулювати таке визначення внутрішньовідомчого контролю – це заснований на нормах адміністративного,

¹ Про Положення про Адміністрацію Президента України : Указ Президента України // Офіційний вісник Президента України. – 2010 р. – № 13. – Стор. 40. – Ст. 468.

трудового та конституційного права спосіб забезпечення законності діяльності підконтрольних посадових осіб, який полягає у співставленні реальних та запланованих показників діяльності органу ДФС (його посадової особи) на предмет відповідності діяльності нормам законодавства, виявленні відхилень від запланованих показників, їх коригуванні, з'ясуванні причин та умов, що сприяли виникненню таких відхилень.

Завданням внутрішнього контролю в органах ДФС є коригування діяльності підпорядкованих суб'єктів з метою підвищення ефективності та результативності їх діяльності в частині дотримання норм законодавства під час адміністративної діяльності, здійснення її в межах законодавчо встановленої компетенції, виключно у спосіб, встановлений законом, із дотриманням правил етики державного службовця (тобто ефективно, обґрунтовано, сумлінно та інш.).

Яскравим прикладом реалізації вищезазначеного завдання є встановлення підпунктом 78.1.12 частини 78.1 статті 78 ПК України такої підстави проведення позапланової документальної перевірки платника податків як те, що органом ДФС вищого рівня в порядку контролю за діями або бездіяльністю посадових осіб органу ДФС нижчого рівня здійснено перевірку документів обов'язкової звітності платника податків або матеріалів документальної перевірки, проведеної органом ДФС нижчого рівня, і виявлено невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДФС. Рішення про проведення документальної позапланової перевірки в цьому випадку приймається органом ДФС вищого рівня лише у тому разі, коли стосовно посадових осіб органу ДФС нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або їм повідо-

млено про підозру у вчиненні кримінального правопорушення¹.

До заходів, які застосовуються у результаті виявлення порушень реалізації принципу законності за наслідками проведення внутрішнього контролю, варто віднести: винесення офіційного застереження, ініціювання проведення службового розслідування стосовно порушників, притягнення до дисциплінарної відповідальності, звільнення із займаної посади, передання матеріалів до уповноважених органів у разі виявлення ознак адміністративного чи кримінального правопорушення, винесення подання про усунення причин та умов, що сприяли вчиненню правопорушень працівниками органів ДФС.

Значення внутрішнього контролю як гарантії реалізації принципу законності в адміністративній діяльності важко переоцінити. Так, за 2012 рік за матеріалами підрозділів управління внутрішньої безпеки складено та направлено до суду 98 адміністративних протоколів про порушення вимог Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції» (був чинний на момент складання статистичних показників – *прим. авт.*), у тому числі 81 – стосовно працівників органів ДФС та 17 – стосовно посадових осіб суб'єктів господарської діяльності. Судами прийнято 59 рішень про притягнення до адміністративної відповідальності у вигляді штрафу працівників органів доходів і зборів. За 9 місяців 2013 року за матеріалами підрозділів Головного управління внутрішньої безпеки (далі – ГУВБ) стосовно працівників органів доходів і зборів (на сьогодні – органів ДФС – *прим. авт.*) складено та направлено до суду 27 адміністративних протоколів, за якими судами прийнято 23 рішення про притягнення осіб до адміністративної відповідальності за вчинення корупційних правопорушень. З початку року регіональними підрозділами ГУВБ перевірено 191 інформацію про можливі неправомірні дії з боку працівників Міндоходів, що надійшли на сервіс «Пульс». За

¹ Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17. – Стор. 556. – Ст. 112.

результатами проведених перевірок, повністю або частково підтвердилось 21 повідомлення. До дисциплінарної відповідальності притягнуто 2 особи, 2 особи звільнено, винесено 13 офіційних застережень, розпочато 2 кримінальних провадження.

Важливість державного контролю у забезпеченні реалізації принципу законності в адміністративній діяльності органів ДФС є беззаперечною. Однак, як стверджував В. Селіванов, лише за умови існування демократичного громадянського суспільства, яке не просто на законній, а, насамперед, правовій основі контролює державну владу, державно організоване суспільство в змозі як обмежувати, так і самообмежувати державні імперативні адміністративно-командні прагнення¹.

Тому питання громадського контролю за адміністративною (управлінською) та правоохоронною діяльністю в сфері оподаткування є наступним кроком у дослідженні гарантій реалізації принципу законності. Громадський контроль є функцією громадянського суспільства, тому являється способом залучення населення до управління суспільством та державою. Він є важливою формою реалізації демократії, оскільки дає можливість населенню брати участь у державному управлінні, у вирішенні державних і суспільних справ, активно впливати на діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування².

А. Крупник визначає громадський контроль як громадську оцінку ступеня виконання органами влади та іншими підконтрольними об'єктами їх соціальних завдань, дотримання певних соціальних норм. Громадський контроль є формою участі громадськості в управлінні для підвищення ефективності діяльності органів публічної влади,

¹ Селіванов В. М. Право і влада суверенної України: методологічні аспекти : монографія / В. М. Селіванов. – К. : видавничий Дім «Ін Юре», 2002. – С. 254.

² Їжа М. Громадський контроль в системі публічного управління як ефективний інструмент експертизи державно-управлінських рішень / М. Їжа, О. Радченко // Публічне управління: теорія та практика. – 2012. – № 4(12). – С. 74-79.

підприємств, установ і організацій, що надають соціальні послуги¹. Провідним суб'єктом громадського контролю виступають різноманітні громадські об'єднання, які реалізуючи свої статутні завдання захищають інтереси своїх членів². Суб'єктами громадського контролю можуть виступати також окремі громадяни.

На думку О. Полторакова, громадський контроль – це система відносин громадянського суспільства з державою, яка ґрунтується на підзвітності органів державної виконавчої влади органам державної законодавчої влади (парламентський контроль) недержавним структурам («третьому сектору» та ЗМІ)³.

Аналізуючи Закон України «Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними органами держави» С. Ф. Денисюк визначає демократичний цивільний контроль над правоохоронними органами як комплекс здійснюваних відповідно до Конституції і законів України правових, організаційних, інформаційних заходів для забезпечення неухильного дотримання

¹ Енциклопедія державного управління : у 8 т. / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України ; наук.-ред. колегія : Ю. В. Ковбасюк (голова) та ін. – К. : НАДУ, 2011. – Т. 1 : Теорія державного управління / наук.-ред. колегія : В. М. Князев (спів-голова), І. В. Розпутенко (співголова) та ін. – 2011. – С. 113; Крупник А. С. Громадський контроль : сутність та механізми здійснення [Елек-тронний ресурс] / А. С. Крупник // Теоретичні та прикладні питання державотворення. On-line збірник наук. праць ОРІДУ НАДУ при Президентові України. – Вип. № 1 – 2007. – С. 3.

² Панченко Т. В. Громадський контроль і його вплив на формування ефективності роботи місцевого врядування / Т. В. Панченко // Зарубіжний досвід організації та роботи місцевої влади [монографія] / О. В. Власенко, П. В. Ворона, М. О. Пухтинський та ін. – Полтава, 2009. – 288 с. – С. 273-274.

³ Полтораков О. Громадський контроль над «силовими» структурами в Україні: проблеми та перспективи [Електронний ресурс] / О. Полтораков // Національний інститут проблем міжнародної безпеки. Публікації. – Режим доступу : <http://www.niisp.org.ua/default~38.php>.

законності й відкритості в діяльності правоохоронних органів держави, сприяння їхній ефективній діяльності і виконанню покладених на них функцій¹.

Проект Закону України «Про громадський контроль» від 14.04.2014 № 4697 дає визначення громадському контролю як діяльності суб'єктів громадського контролю з наглядом, перевірки та оцінки діяльності об'єктів громадського контролю на предмет відповідності такої діяльності вимогам, встановленим законодавством України, та суспільним інтересам²

При чому суб'єктами громадського контролю визнаються фізичні особи; громадські об'єднання, створені відповідно до Закону України «Про громадські об'єднання»; громадські організації з контролю за діяльністю суб'єктів владних повноважень, створені відповідно до вимог цього Закону; недержавні організації.

Характерні відмінності громадського контролю від будь-якого іншого виду контролю лежать у суб'єктно-об'єктній сфері і полягають у тому, що, по-перше, громадський контроль здійснюється саме громадськістю (організованою та неорганізованою), і, по-друге, що у процесі здійснення громадського контролю контролюється виконання саме соціальних завдань, безпосередньо пов'язаних із захистом і реалізацією прав і свобод громадян, задоволенням та узгодженням соціальних потреб та інтересів населення³.

¹ Денисюк С.Ф. Громадський контроль за правоохоронною діяльністю в Україні: адміністративно-правові засади : дис. ... д.ю.н. за спец 12.00.07 / Станіслав Федорович Денисюк // Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2010. – 393 с.

² Проект Закону України «Про громадський контроль» від 14.04.2014 № 4697.

³ Крупник А. С. Громадський контроль: сутність та механізми здійснення [Електронний ресурс] / А. С. Крупник // Теоретичні та прикладні питання державотворення. On-line збірник наук. праць ОРІДУ НАДУ при Президентові України. – 2007. – № 1 – Режим доступу : http://novyistryi.at.ua/gromkontrol/KRUPNYK_A_pro_grom_kontrol.pdf.

Втім, варто погодитись із С.Ф. Денисюком у тому, що діяльність суб'єктів громадського контролю назвати контролем можна лише досить умовно, оскільки в роботі багатьох з них відсутні обов'язкові ознаки контролю – право втручатися в оперативну діяльність того, кого контролюють, право самостійно притягувати винних до юридичної відповідальності¹

Правовим підґрунтям громадського контролю виступають:

– Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» (даним законом у статтях 9 та 13 передбачений обов'язок органів державної влади оприлюднювати проекти регуляторних актів через їх публікацію в друкованих засобах масової інформації відповідного регуляторного органу або розміщення на офіційних сторінках у мережі Інтернет для ознайомлення громадськості і забезпечення можливості надання громадянами та юридичними особами, їх об'єднаннями зауважень і пропозицій до регуляторного акта протягом місяця, що є важливим інструментом громадського контролю; усі зауваження і пропозиції щодо проекту регуляторного акта та відповідного аналізу регуляторного впливу, одержані протягом встановленого строку, підлягають обов'язковому розгляду розробником цього проекту. За результатами цього розгляду розробник проекту регуляторного акта повністю чи частково враховує одержані зауваження і пропозиції або мотивовано їх відхиляє);

– Закон України «Про звернення громадян» (цей Закон, як сказано в його преамбулі, регулює питання практичної реалізації громадянами України наданого їм Конституцією України права вносити в органи державної влади, об'єднання громадян відповідно до їх статуту пропозиції про поліпшення їх діяльності, викривати недоліки в роботі, оскаржувати дії посадових осіб, державних і громадських органів. Закон забезпечує громадянам України можливості для участі в управлінні державними і громадськими справами, для впливу на поліпшення роботи органів державної

¹ Денисюк С.Ф. Вказана праця. – С. 57.

влади і місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, для відстоювання своїх прав і законних інтересів та відновлення їх у разі порушення);

– Закон України «Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними органами держави» (цей Закон з метою захисту національних інтересів України, утвердження і зміцнення конституційних засад демократичної, правової держави у сфері цивільно-військових відносин, забезпечення прав і свобод людини та відповідно до міжнародних зобов'язань, взятих Україною, визначає правові засади організації і здійснення демократичного цивільного контролю над Збройними Силами України та іншими утвореними відповідно до законів України військовими формуваннями, а також над правоохоронними органами держави);

– Закон України «Про громадські об'єднання» від 22.03.2012 № 4572-VI (стаття 21 якого надає права громадським об'єднанням звертатися у порядку, визначеному законом, до органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб з пропозиціями (зауваженнями), заявами (клопотаннями), скаргами; одержувати у порядку, визначеному законом, публічну інформацію, що знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації; брати участь у порядку, визначеному законодавством, у розробленні проектів нормативно-правових актів, що видаються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування і стосуються сфери діяльності громадського об'єднання та важливих питань державного і суспільного життя. Частина 2 статті 21 додатково наділяє громадські об'єднання зі статусом юридичної особи: брати участь у здійсненні державної регуляторної політики відповідно до Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»; брати участь у порядку, визначеному законодавством, у роботі консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів, що утворюються органами державної

влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування для проведення консультацій з громадськими об'єднаннями та підготовки рекомендацій з питань, що стосуються сфери їхньої діяльності.

Крім того стаття 22, що визначає засади взаємодії громадських об'єднань з органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування, встановлює можливість залучення органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування громадських об'єднань до процесу формування і реалізації державної політики, вирішення питань місцевого значення, зокрема, шляхом проведення консультацій з громадськими об'єднаннями стосовно важливих питань державного і суспільного життя, розроблення відповідних проектів нормативно-правових актів, утворення консультативних, дорадчих та інших допоміжних органів при органах державної влади, органах влади Автономної Республіки Крим, органах місцевого самоврядування, в роботі яких беруть участь представники громадських об'єднань).

– Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» (стаття 13 даного Закону передбачає право територіальної громади проводити громадські слухання – зустрічатися з депутатами відповідної ради та посадовими особами місцевого самоврядування, під час яких члени територіальної громади можуть заслуховувати їх, порушувати питання та вносити пропозиції щодо питань місцевого значення, що належать до відання місцевого самоврядування. Громадські слухання проводяться не рідше одного разу на рік. Пропозиції, які вносяться за результатами громадських слухань, підлягають обов'язковому розгляду органами місцевого самоврядування. Порядок організації громадських слухань визначається статутом територіальної громади);

– Закон України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» (Розділ другий вказаного Закону визначає права та обов'язки профспілок та їх об'єднань; стаття 20 визначає право профспілок, їх об'єднань на ведення колективних переговорів та укладання колективних дого-

ворів і угод; стаття 21 визначає повноваження профспілок, їх об'єднань щодо захисту прав громадян на працю та здійснення громадського контролю за додержанням законодавства про працю);

- Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо інформування керівниками правоохоронних органів громадськості про стан законності та заходи щодо її зміцнення» (важливий правовий інструмент, який забезпечує інформування громадськості про стан законності, що, у свою чергу, є основою для здійснення об'єктивного громадського контролю за діяльністю відповідних органів державної влади)

- Закон України «Про інформацію», в якому закріплено як обов'язок органів державної влади та органів місцевого самоврядування інформування про свою діяльність та прийняті рішення (стаття 10). Кожний учасник інформаційних відносин для забезпечення його прав, свобод і законних інтересів має право на одержання інформації про діяльність народних депутатів, органів державної влади, місцевого самоврядування, місцевої адміністрації (ст.43)¹.

- Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 № 2939-VI, метою якого є забезпечення прозорості та відкритості суб'єктів владних повноважень і створення механізмів реалізації права кожного на доступ до публічної інформації, яка статтею 1 цього ж Закону визначена як відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом.

- Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII «Про запобігання корупції» (стаття 21 якого надає право громадським об'єднанням, їх членам або уповноваженим представникам, а також окремим громадянам в діяльності щодо запобігання

¹ Про інформацію : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992 р. – № 48. – Ст. 650.

корупції: запитувати та одержувати від державних органів, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування в порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації», інформацію про діяльність щодо запобігання корупції; проводити, замовляти проведення громадської антикорупційної експертизи нормативно-правових актів та проектів нормативно-правових актів, подавати за результатами експертизи пропозиції до відповідних органів, отримувати від відповідних органів інформацію про врахування поданих пропозицій; здійснювати громадський контроль за виконанням законів у сфері запобігання корупції з використанням при цьому таких форм контролю, які не суперечать законодавству. Частина 3 та 4 статті 21 Закону України «Про запобігання корупції» встановлює обов'язок органів державної влади по розміщенню законопроектів та проектів інших нормативно-правових актів, що передбачають надання пільг, переваг окремим суб'єктам господарювання, а також делегування повноважень державних органів, органів влади Автономної Республіки Крим або органів місцевого самоврядування, з метою їх громадського обговорення на офіційних веб-сайтах відповідних органів невідкладно, але не пізніше ніж за 20 робочих днів до дня їх розгляду з метою прийняття. Державні органи, органи влади Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування узагальнюють результати такого громадського обговорення та оприлюднюють їх на своїх офіційних веб-сайтах).

Щодо форм громадського контролю, то варто погодитись із С.Ф. Денисюком, який виділяє такі їх види: звернення громадян, діяльність громадських рад, громадська експертиза, взаємодія із ЗМІ, інформаційна взаємодія із громадянами¹

Стосовно адміністративної діяльності органів державної фіскальної служби громадський контроль проявляється у створенні громадських рад відповідно до Примірного положення про громадську раду при державних податкових службах в Автономній Республіці Крим, областях, міс-

¹ Денисюк С.Ф. Вказана праця. – С. 68-78.

тах Києві та Севастополі, затвердженого наказом ДПС України від 10.02.2012 № 104 (далі – Наказ)¹, згідно з пунктом 2.1.3. якого одним із основних завдань громадської ради є здійснення громадського контролю за діяльністю регіональних органів ДФС.

Відповідно до пункту 2.2.3. наказу, громадська рада проводить відповідно до законодавства громадську експертизу та громадську антикорупційну експертизу проектів нормативно-правових актів. Крім того, відповідно до пункту 6 Порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 5 листопада 2008 р. №976², пропозиції, підготовлені інститутом громадянського суспільства за результатами проведеної громадської експертизи, враховуються органом виконавчої влади під час підготовки програм соціально-економічного розвитку, державних цільових та регіональних програм, формування бюджетів відповідного рівня, вирішення питань поточної діяльності.

Таким чином, громадськість отримала можливість контролювати власне адміністративну діяльність органів державної фіскальної служби. Окрім діяльності, контролю також підлягають і проекти нормативно-правових актів щодо яких проводиться громадська антикорупційна експертиза та громадське обговорення (у випадку прийняття регуляторного акта). Громадськість може контролювати стан дотримання принципу законності ще на етапі прийняття управлінського рішення у формі нормативного акта. Аналогічні права громадськості доцільно було б встановити і при укладанні адміністративних договорів.

¹ Примірне положення про громадську раду при державних податкових службах в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі : Наказ ДПС України від 10.02.2012 р. № 104 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.11313.0>.

² Про затвердження порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України // Офіційний вісник України. – 2008 р. – № 86. – Стор. 100. – Ст. 2889.

Отже, дієвість та ефективність контролю обумовлена наявністю повноважень у суб'єкта контролю щодо прийняття рішень та застосування заходів реагування на порушення законності стосовно об'єкта контролю за результатами його здійснення. Наявність таких повноважень у Президента України та Кабінету Міністрів України свідчить про ефективність їх контролю за діяльністю органів ДФС. В той же час, контрольні повноваження ВРУ потребують подальшого вдосконалення та, відповідно, наукового аналізу. Громадському контролю підлягають: адміністративна діяльність органів фіскальної служби та управлінські рішення у формі проектів нормативно-правових актів. Громадський контроль здійснюється громадянами, їх об'єднаннями, в тому числі і громадською радою при ДФС України та її регіональних органах у таких формах: звернення громадянина, проведення громадської експертизи, проведення антикорупційної експертизи проектів нормативно-правових актів; проведення громадського обговорення проектів регуляторних актів.

Звісно правове забезпечення громадського контролю потребує вдосконалення, тому погоджуємося з думкою І. О. Сквірського, який пропонує підготувати концепцію, у якій мають бути визначені основні напрями правового забезпечення громадського контролю. Зазначена концепція могла б стати своєрідним планом правотворчої діяльності в названій сфері. Головна ідея даного документа має полягати в тому, що в демократичній та правовій державі не може бути сфер, вилучених з-під громадського контролю, оскільки народ, який є єдиним джерелом влади в державі, повинен мати можливість контролювати порядок її реалізації відповідними суб'єктами. Це означає, що законодавством України має бути передбачено порядок організації та здійснення громадського контролю за органом законодавчої влади, органами виконавчої та судової влади, а також іншими суб'єктами, які реалізують публічні функції¹.

¹ Сквірський І. О. Правові засади організації і здійснення громадського контролю в Україні: стан та перспективи розвитку

Наступним видом регулятивних гарантій законності здійснення адміністративної (управлінської) та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування є нагляд, який у літературі визначають як здійснення спеціально уповноваженими органами цільового спостереження за станом законності, фіксації його порушень і вжиття заходів щодо притягнення порушників до відповідальності¹. На відміну від контролю нагляду властива організаційна невідповідність піднаглядних об'єктів² та відсутність втручання до їх оперативної діяльності (зазвичай застосовується лише опосередкований вплив)³.

Розрізняють прокурорський та адміністративний нагляд (пожежний, санітарно-епідеміологічний, за дотриманням законодавства про працю)⁴. Прокурорський нагляд за правоохоронною діяльністю в сфері оподаткування здійснюється в частині додержання законів органами, що проводять оперативно-розшукову діяльність, дізнання, досудове слідство. При цьому прокурор користується правами і виконує обов'язки, передбачені Законом України «Про оперативно-розшукову діяльність» та Кримінальним про-

ку / І. О. Сквірський // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 3. – С. 152.

¹ Колпаков В. К. Адміністративне право України. / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – С. 532.

² Ківалов С. В. Адміністративне право України : навчальний посібник / С. В. Ківалов, Л. Р. Біла-Тіунова. – Одеса : Фенікс, 2011. – С. 77.

³ Прокопенко В. В. Нагляд прокуратури за дотриманням законності реалізації митними органами адміністративних повноважень / В. В. Прокопенко, А. А. Мудров // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1 (1). – С. 266.

⁴ Бахрах Д. Н. Административное право : учеб. для вузов / Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Стариков Ю. Н.. – М. : НОРМА, 2005. – С. 544; Авер'янов В. Б. Виконавча влада і адміністративне право / В. Б. Авер'янова. – К. : Ін-Юре, 2002. – С. 408.

цесуальним кодексом України¹. Адміністративний же нагляд стосуватиметься внутрішньоорганізаційної діяльності органів державної фіскальної служби (організація праці службовців, виконання санітарних норм і правил та інше).

Підводячи підсумок слід ще раз наголосити на тому, що дієвість нагляду та контролю залежатиме від повноважень суб'єкта контролю по застосуванню адекватних заходів реагування на порушення принципу законності в управлінській та правоохоронній діяльності та необхідності розробки так званих «відновлювальних» заходів, які були б спрямовані на відновлення порушених прав та інтересів платників податків та держави.

3.3. ОХОРОННІ ГАРАНТІЇ ЗДІЙСНЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ НА ОСНОВІ ПРИНЦИПУ ЗАКОННОСТІ

Необхідність забезпечення реалізації принципу законності в управлінській та правоохоронній діяльності в сфері оподаткування зумовлює існування специфічних засобів реагування на порушення дії такого принципу в адміністративній діяльності органів державної фіскальної служби, які визначені нами як охоронні гарантії реалізації принципу законності. Якщо регулятивні гарантії покликані забезпечувати постійне та безперервне втілення принципу законності в адміністративній (управлінській) та правоохоронній діяльності, то охоронні застосовуються як крайній захід, коли вичерпано усі інші засоби. У зв'язку з цим, на відміну від регулятивних гарантій, вимогою ефективності яких є регулярність використання, головною умовою дієвості охоронних гарантій є їх доступність та оперативність застосування. Саме тому до них варто віднести юридичну відповідальність платників податків та посадових осіб органів фіскальної служби за порушення принципу законності, розгляд спірних питань в адміністративному

¹ Про прокуратуру : Закон України від 14.10.2014 № 1697-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1697-18/conv/page2>.

та судовому порядку, застосування фізичної сили, спеціальних засобів та вогнепальної зброї працівниками податкової міліції.

Посадові особи за вчинення порушень законності несуть: 1) кримінальну; 2) адміністративну; 3) дисциплінарну відповідальність; 4) матеріальну відповідальність.

Кримінальна відповідальність державних службовців передбачена розділом XVII Кримінального кодексу України «Злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг». Зміст цих правопорушень розкривають відповідні статті розділу: «Зловживання владою або службовим становищем» (ст. 364), «Перевищення влади або службових повноважень працівником правоохоронного органу» (ст. 365), «Зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги» (ст. 356-2), «Службове підроблення» (ст. 366), «Службова недбалість» (ст. 367), «Завідомо незаконні затримання, привід або арешт» (ст. 371), «Примушування давати показання» (ст. 373), «Порушення права на захист» (ст. 374), «Одержання хабара» (ст. 368), «Давання хабара» (ст. 369), «Провокація хабара» (ст. 370).

Адміністративна відповідальність — це вид юридичної відповідальності, зміст якої полягає у примусовому, з додержанням встановленої процедури, застосуванні правомочним суб'єктом передбачених законодавством за вчинення адміністративного проступку, який скоєний правопорушником, заходів впливу.

Основним завданням адміністративної відповідальності державних службовців є: охорона суспільних відносин, які виникають у процесі їхньої діяльності щодо виконання повноважень державних органів від протиправної поведінки, яка суперечить державним потребам; гарантування прав громадян; виховання державних службовців у дусі дотримання різних адміністративних правил і тим самим недопущення дисциплінарних проступків; досягнення тієї поведінки, яка вимагається законами, наказами, розпорядженнями і вказівками вищих у порядку підлеглості керівниками.

У більшості випадків державні службовці притягаються до адміністративної відповідальності на загальних підставах та в порядку, встановленому Кодексом України про адміністративні правопорушення, тобто як загальні суб'єкти адміністративного проступку, якщо вчинений ними адміністративний проступок не пов'язаний з виконанням службових обов'язків. Як суб'єкт адміністративного проступку, державний службовець повинен відповідати наступним вимогам: бути осудною особою, тобто особою, яка розуміє значення своїх дій та може ними керувати; досягти на момент вчинення проступку шістнадцяти річного віку.

Стаття 14 КУпАП визначає, що посадові особи підлягають адміністративній відповідальності за адміністративні правопорушення, зв'язані з недодержанням установлених правил, забезпечення виконання яких входить до їх службових обов'язків.

Окремо слід вказати на адміністративні корупційні правопорушення, а саме, передбачені статтями: 172-4 КУпАП «Порушення обмежень щодо сумісництва та суміщення з іншими видами діяльності», 172-5 КУпАП «Порушення встановлених законом обмежень щодо одержання подарунків», 172-6 КУпАП «Порушення вимог фінансового контролю», 172-7 КУпАП «Порушення вимог щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів», 172-8 КУпАП «Незаконне використання інформації, що стала відома особі у зв'язку з виконанням службових повноважень», 172-9 КУпАП «Невжиття заходів щодо протидії корупції».

Таким чином державні службовці можуть бути віднесені як до загального суб'єкта адміністративної відповідальності у випадку вчинення правопорушень не пов'язаних із виконанням службових обов'язків (наприклад, при порушенні правил дорожнього руху), так і спеціальним суб'єктом – у випадку вчинення службових порушень.

За загальним правом до державних службовців можуть бути застосовані усі види адміністративних стягнень передбачених статтею 24 КУпАП, а саме: попередження; штраф; штрафні бали; оплатне вилучення предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адмі-

ністративного правопорушення; конфіскація: предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення; грошей, одержаних внаслідок вчинення адміністративного правопорушення; позбавлення спеціального права, наданого даному громадянинуві (права керування транспортними засобами, права полювання); позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю; громадські роботи; виправні роботи; адміністративний арешт; арешт з утриманням на гауптвахті. Втім статтею 15 КУпАП встановлені певні особливості застосування адміністративної відповідальності до осіб рядового і начальницького складу податкової міліції, які несуть відповідальність за адміністративні правопорушення за дисциплінарними статутами, крім вчинення порушень:

- правил, норм і стандартів, що стосуються забезпечення безпеки дорожнього руху,
- санітарних норм,
- правил полювання, рибальства та охорони рибних запасів,
- митних правил,
- вчинення правопорушень, пов'язаних з корупцією,
- порушення тиші в громадських місцях,
- неправомірне використання державного майна,
- незаконне зберігання спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації,
- невжиття заходів щодо окремої ухвали суду,
- ухилення від виконання законних вимог прокурора,
- порушення законодавства про державну таємницю,
- порушення порядку обліку, зберігання і використання документів та інших матеріальних носіїв інформації, що містять службову інформацію.

За вказані правопорушення особи рядового і начальницького складу податкової міліції несуть адміністративну відповідальність на загальних підставах. Втім до зазначених осіб не може бути застосовано громадські роботи, виправні роботи і адміністративний арешт.

Дисциплінарна відповідальність полягає в застосуванні до державних службовців тих чи інших покарань,

стягнень, передбачених законодавством, за винне невиконання чи неналежне виконання ними покладених на них обов'язків, яке не тягне за собою кримінальної відповідальності. Та чи інша дія (чи бездіяльність) працівника є порушенням трудової дисципліни лише за наявності одночасно трьох умов: якщо дія (бездіяльність) є протиправною, тобто порушується певна вимога чи положення нормативно-правового акта; якщо протиправна дія (бездіяльність) є винною; якщо не виконано саме посадові обов'язки.

До державних службовців, крім дисциплінарних стягнень, передбачених чинним законодавством про працю України (догана та звільнення), можуть застосовуватися такі заходи дисциплінарного впливу: попередження про неповну службову відповідність; затримка до одного року у присвоєнні чергового рангу або у призначенні на вищу посаду тощо, відповідно до статті 14 Закону України «Про державну службу» від 16.12.1993 № 3723-XII.

На осіб рядового і начальницького складу податкової міліції відповідно до статті 12 Закону України від 22.02.2006 № 3460-IV «Про Дисциплінарний статут органів внутрішніх справ» за порушення службової дисципліни можуть накладатися такі види дисциплінарних стягнень: 1) усне зауваження; 2) зауваження; 3) догана; 4) сувора догана; 5) попередження про неповну посадову відповідність; 6) звільнення з посади; 7) пониження в спеціальному званні на один ступінь; 8) звільнення з органів податкової міліції.

Закон України «Про державну службу» 17.11.2011 № 4050-VI, який набуде чинності 01.01.2016 деталізує підстави дисциплінарної відповідальності державного службовця, в тому числі вияв неповаги до державних символів України; невиконання або неналежне виконання в межах посадових обов'язків рішень державних органів та/або органів влади Автономної Республіки Крим, наказів, розпоряджень та доручень керівників, наданих у межах їхніх повноважень; невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків; перевищення службових повноважень, якщо воно не містить складу злочину або адміністративного правопорушення; невжиття передбачених законом заходів щодо усунення конфлікту інтересів; порушення обме-

жень щодо участі державного службовця у виборчому процесі, визначених виборчим законодавством; порушення правил внутрішнього службового розпорядку; порушення правил професійної етики державного службовця; прогул, тобто відсутність державного службовця на робочому місці більше трьох годин підряд протягом робочого дня без поважних причин; поява державного службовця на робочому місці у нетверезому стані, у стані наркотичного або токсичного сп'яніння. Крім того, розширюється перелік стягнень, що можуть бути застосовані до державного службовця за вчинення дисциплінарних проступків, а саме: зауваження; догана; сувора догана; попередження про неповну службу відповідність; звільнення з посади державної служби.

Вцілому варто констатувати більш досконале правове рулювання дисциплінарної відповідальності державних службовців Законом України «Про державну службу» 17.11.2011 № 4050-VI порівняно із Законом України «Про державну службу» від 16.12.1993 № 3723-XII, як в частині підстав застосування та видів дисциплінарних стягнень, так і в частині процедур притягнення до дисциплінарної відповідальності державних службовців.

Вважаємо, що подальшому вдосконаленню дисциплінарної відповідальності публічних службовців сприятиме уніфікація видів стягнень як цивільних та і мілітаризованих державних службовців.

Матеріальна відповідальність виконує правовідновлювальну функцію та настає за дисциплінарний проступок, яким завдано матеріальних збитків державному органу. Відповідно до статті 132 Кодексу законів про працю України за шкоду, заподіяну державному органу під час виконання трудових обов'язків, державні службовці, з вини яких заподіяно шкоду, несуть матеріальну відповідальність у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку. Матеріальна відповідальність понад середній місячний заробіток допускається лише у випадках, зазначених у статті 134 Кодексу законів про працю України, а саме: укладено письмовий договір про взяття на себе працівником повної матеріальної відповіда-

льності за незабезпечення цілості майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей; майно та інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами; шкоди завдано діями працівника, які мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку; шкоди завдано працівником, який був у нетверезому стані; шкоди завдано недостачею, умисним знищенням або умисним зіпсуттям матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі при їх виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові в користування; відповідно до законодавства на працівника покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації при виконанні трудових обов'язків; шкоди завдано не при виконанні трудових обов'язків; службова особа, винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу; керівник підприємства, установи, організації всіх форм власності, винний у несвочасній виплаті заробітної плати понад один місяць, що призвело до виплати компенсацій за порушення строків її виплати, і за умови, що Державний бюджет України та місцеві бюджети, юридичні особи державної форми власності не мають заборгованості перед цим підприємством.

Наступною охоронною гарантією було названо оскарження платниками податків рішень, дій та бездіяльності органів державної фіскальної служби як суб'єктів здійснення адміністративної (управлінської) та правоохоронної діяльності у сфері оподаткування.

Під оскарженням в адміністративному порядку (адміністративним оскарженням) розуміють встановлений законами України та підзаконними актами порядок захисту порушених рішеннями, діями та бездіяльністю органів виконавчої влади прав, свобод та законних інтересів осіб, який здійснюється шляхом подання скарг – письмових або усних на особистому прийомі – і передбачає обов'язок визначених посадових осіб реагувати та приймати рішення

по суті поставлених питань у встановлені строки¹. Право на звернення до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів передбачено статтею 40 Конституції України, а порядок реалізації цього права встановлено ЗУ «Про звернення громадян», згідно зі статтею 1 якого громадяни України мають право звернутися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян, підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, засобів масової інформації, посадових осіб, відповідно до їх функціональних обов'язків із зауваженнями, скаргами та пропозиціями, що стосуються їх статутної діяльності, із заявою або клопотанням щодо реалізації своїх соціально-економічних, політичних та особистих прав і законних інтересів та скаргою про їх порушення².

Особливістю адміністративного оскарження як гарантії реалізації принципу законності в адміністративній діяльності органів ДФС є його подвійне нормативне регулювання. З одного боку громадянин звертається до органу ДФС на підставі та в порядку Конституції України та Закону України «Про звернення громадян», з іншого – на підставі ПК України.

Так, відповідно до статті 56 ПК України платники податків мають право оскаржити тільки рішення органу ДФС, однак не його дію чи бездіяльність³. В юридичній аналітиці юристи-практики зауважують, що дія або бездіяльність органу державної фіскальної служби може бути оскаржена лише до суду в порядку адміністративного судочинства. Однак ми не можемо з цим погодитись, оскільки стаття 4 Закону України «Про звернення громадян» передбачає можливість звертатися із скаргою не лише на рішен-

¹ Авер'янов В. Б. Виконавча влада і адміністративне право / В. Б. Авер'янова. – К. : Ін-Юре, 2002. – С. 384.

² Про звернення громадян : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1996 р. – № 47. – Ст. 256.

³ Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17 /. – Стор. 556. – Ст. 112.

ня, але й дію та бездіяльність посадових осіб органів влади, в тому числі органів державної фіскальної служби.

Крім того ПК України та Закон України «Про звернення громадян» встановлюють різні строки як для подання скарги, так і її розгляду.

Так відповідно до пункту 56.3 статті 56 ПК України скарга подається до органу ДФС вищого рівня у письмовій формі протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення органу ДФС, що оскаржується¹. А відповідно до частини 1 статті 17 Закону України «Про звернення громадян» скарга на рішення, що оскаржувалось, може бути подана до органу або посадовій особі вищого рівня протягом одного року з моменту його прийняття, але не пізніше одного місяця з часу ознайомлення громадянина з прийнятим рішенням². Аналогічний строк встановлено і пунктом 56.12. статті 56 ПК України. Так, якщо орган ДФС самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження рішень органу ДФС протягом 30 календарних днів, що настають за днем надходження податкового повідомлення-рішення (рішення) органу ДФС.

Щодо строків розгляду скарг платників податків, то пунктом 56.8. статті 56 ПК України встановлено 20-денний строк для прийняття вмотивованого рішення та надіслання його платнику податків, на його адресу поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку, який може бути продовжений відповідно до пункту 56.9 статті 56 ПК України керівником органу ДФС (або його заступником) до 60 календарних днів із письмовим повідомленням про це платника податків – скаржника. Відповідно до частини 1

¹ Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17 /. – Стор. 556. – Ст. 112.

² Про звернення громадян : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1996 р. – № 47. – Ст. 256.

статті 20 Закону України «Про звернення громадян» скарга розглядається і вирішується у термін не більше одного місяця від дня її надходження, а та, яка не потребує додаткового вивчення, – невідкладно, але не пізніше п'ятнадцяти днів від дня її отримання. Якщо в місячний термін вирішити порушені у скарзі питання неможливо, керівник відповідного органу, підприємства, установи, організації або його заступник встановлюють необхідний термін для його розгляду, про що повідомляється особі, яка подала звернення. При цьому загальний термін вирішення питань, порушених у зверненні, не може перевищувати сорока п'яти днів. Також, на відміну від ПК України, частиною 2 статті 20 Закону України «Про звернення громадян» встановлено можливість скорочення встановленого терміну розгляду скарги за умови подання обґрунтованої письмової вимоги громадянина. Також Законом України «Про звернення громадян», а саме статтею 18 передбачено такі права скаржника як: особисто викласти аргументи особі, що перевіряла заяву чи скаргу, та брати участь у перевірці поданої скарги чи заяви; знайомитися з матеріалами перевірки; подавати додаткові матеріали або наполягати на їх запиті органом, який розглядає заяву чи скаргу; бути присутнім при розгляді заяви чи скарги. В той час як ПК України таких прав скаржника не передбачено. Отже, Закон України «Про звернення громадян» встановлює більш досконалі механізми адміністративного оскарження.

Враховуючи те, що у разі суперечності норм різних нормативних актів однакової за юридичною силою, застосовуються норми спеціального нормативного акта, то у разі подання скарги платником податків до органу ДФС повинні застосовуватись процедури, передбачені ПК України. Однак, системний аналіз зазначених норм показує, що процедури адміністративного оскарження, передбачені ПК України, повинні застосовуватись при оскарженні податкового повідомлення-рішення, або рішення пов'язаного із нарахуванням та сплатою податків. Усі інші рішення, а також дії (бездіяльність) посадових осіб органів ДФС можуть бути оскаржені в порядку Закону України «Про звернення громадян». Даний висновок узгоджується і із сферою дії ПК України, встановленої пунктом 1.1 статті 1 ПК Украї-

ни, згідно якого 1.1 ПК України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію органів ДФС, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Наступною проблемою є забезпечення дотримання посадовими особами органів ДФС порядку розгляду скарг платників податків та прийняття вмотивованих і законних рішень за результатами їх розгляду. А саме: недопущення надання неоднозначних, необґрунтованих або неповних відповідей за зверненнями громадян, із порушенням строків, установлених законодавством, безпідставної передачі розгляду звернень іншим органам; викоренення практики визнання заяв чи скарг необґрунтованими, без роз'яснення заявникам порядку оскарження прийнятих за ними рішень, що можливо лише при встановленні адміністративної відповідальності за такі дії (бездіяльність). На даний час до посадових осіб органів ДФС за вчинення вказаних дій може бути застосовано лише дисциплінарну відповідальність, що є не зовсім ефективним, враховуючи існуючі порушення порядку розгляду скарг громадян. Стосовно адміністративної відповідальності, то КУпАП передбачає відповідальність лише за порушення права на інформацію, тобто неправомірну відмову в наданні інформації, несвоєчасне або неповне надання інформації, надання інформації, що не відповідає дійсності, у випадках, коли така інформація підлягає наданню на запит громадянина чи юридичної особи відповідно до Закону України «Про звернення громадян» (стаття 212-3 КУпАП). Однак адміністративної відповідальності власне за відмову у прийнятті скарги, несвоєчасний її розгляд, прийняття необґрунтованого рішення за наслідками розгляду скарги, безпідставну передачу розгляду скарги та інших звернень іншим органам; визнання заяв чи скарг необґрунтованими без роз'яснення заявникам порядку оскарження прийнятих за ними рішень в чинному законодавстві не встановлено, що негативно

впливає на дієвість адміністративного оскарження як охоронної гарантії реалізації принципу законності в адміністративній діяльності не лише органів державної фіскальної служби, а й інших органів публічної адміністрації. Тому, пропонуємо закріпити у КУпАП адміністративну відповідальність за вище вказані діяння.

Також, необхідно звернути увагу, що рішення органів ДФС за результатами розгляду скарг платників податків не створює жодних правових наслідків у вигляді виникнення, зміни чи припинення прав платника податків, а тому не є актом індивідуальної дії у розумінні статті 17 КАСУ. Компетенція адміністративних судів на цей спір не поширюється¹. А тому, у судовому порядку оскаржується власне податкове повідомлення-рішення, інше рішення, дія чи бездіяльність посадових осіб органів ДФС, а не відповідь органу ДФС на скаргу. Однак, згідно з пунктом 56.10 статті 56 ПК України та частиною 1 статті 16 і частини 3 статті 17 Закону України «Про звернення громадян» до адміністративного суду може бути оскаржено рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, прийняте за розглядом скарги платника податків².

3.4. СУДОВІ ГАРАНТІЇ ЗАКОННОСТІ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Виникнення та розвиток в Україні інституту адміністративної юстиції взагалі та процесуальної форми звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору зокрема значною мірою пов'язано з втіленням у

¹ Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17. – Стор. 556. – Ст. 112; Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України // Голос України. – 2005 р. – № 158.

² Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17. – Стор. 556. – Ст. 112; Про звернення громадян : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1996 р. – № 47. – Ст. 256.

життя теорії розподілу влади¹. Завдяки цьому постійно зростала роль судової влади під час розгляду податкових спорів між адміністрацією та громадянами, а самі чиновники переставали бути суддями в своїх справах².

6 липня 2005 року Парламентом України було ухвалено КАСУ, який визначив повноваження адміністративних судів щодо розгляду справ адміністративної юрисдикції, порядок звернення до адміністративних судів і порядок здійснення адміністративного судочинства. Відповідно до частини 1 статті 2 КАСУ захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів публічної адміністрації є завдання саме адміністративного судочинства.

За своїм змістом та деякими процесуально-правовими інститутами КАС України подібний до інших процесуальних кодексів України (наприклад, Господарського процесуального кодексу України³ (далі – ГПК України), Цивільного процесуального кодексу України⁴ (далі – ЦПК України)), але його принциповою відмінністю є закріплення у ньому спеціальної процедури розгляду й вирішення адміністративним судом публічно-правових спорів за участю особливого суб'єктного складу учасників адміністративної справи. Як вказує В. М. Бевзенко, по суті, КАСУ – перший в історії українського законодавства кодифікований законодавчий

¹ Георгієвський Ю. В. Адміністративна юстиція [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Ю. В. Георгієвський; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2004. – С. 13.

² Адміністративне право України [Текст]: [підруч.] / [Ю. П. Битяк, В. М. Гаращук, О. В. Дяченко та ін.]; за ред. Ю. П. Битяка. – К.: Юрінком Інтер, 2007. – С. 217.

³ Господарський процесуальний кодекс України від 6 листопада 1991 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 6. – Ст. 56.

⁴ Цивільний процесуальний кодекс України від 18 березня 2004 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 40-41, 42. – Ст. 492.

нормативно-правовий акт, який регулює процедуру спеціалізованого судового захисту публічних прав, свобод, інтересів фізичних та юридичних осіб від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних управлінських функцій¹. З іншої сторони, як зазначає Р. О. Куйбіда, «...з набранням чинності Кодексом адміністративного судочинства почали виникати труднощі із відмежуванням адміністративної юрисдикції від інших видів судової юрисдикції, насамперед від цивільної та господарської»².

7 липня 2010 року був прийнятий новий Закон України № 2453-VI «Про судоустрій і статус суддів»³, який зі змінами і доповненнями на сьогодні визначає правові засади організації судової влади та здійснення правосуддя в Україні, в т.ч. адміністративними судами, з метою захисту прав, свобод та законних інтересів людини і громадянина, прав та законних інтересів юридичних осіб, інтересів держави на засадах верховенства права.

Ухвалення Парламентом України цього Закону фактично знаменує завершення проголошеної судово-правової реформи, що мала на меті утвердження в Україні незалежного та справедливого суду. Однак аналіз змісту вказаного Закону свідчить про те, що ряд його концептуальних положень не відповідає визначенням Конституцією України основним засадам функціонування судової влади, здійснення правосуддя, побудові судової системи, гарантіям незалежності суддів та права громадян на судовий захист. Закон містить численні юридично необґрунтовані поло-

¹ Бевзенко В. М. Правові засади участі суб'єктів владних повноважень в адміністративному судочинстві [Текст] / В. М. Бевзенко // Адвокат. – 2009. – № 3. – С. 17.

² Куйбіда Р. О. Становлення адміністративного судочинства: деякі проблеми перехідного періоду [Текст] / Р. О. Куйбіда // Адвокат. – 2005. – № 9. – С. 3.

³ Про судоустрій і статус суддів [Текст]: Закон України від 7 липня 2010 року № 2453-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 55/1. – Ст. 1900.

ження, прогалини, внутрішні суперечності, що унеможливило належне врегулювання ним правових засад судоустрою, статусу суддів та судочинства відповідно до Основного Закону України та міжнародних стандартів у сфері правосуддя. На це, зокрема, вказував Верховний Суд України¹.

2 грудня 2010 року був прийнятий ПК України², який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

У зв'язку з прийняттям ПК України до КАС України були внесені зміни Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 2 грудня 2010 року № 2756-VI³, зокрема, КАС України було доповнено статтею 183-3 «Особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби» (на сьогодні стаття має назву «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів»). У цій статті визначено порядок, строки провадження у справах за зверненням органів ДФС при здійсненні ними передбачених законом по-

¹ Щодо Закону України «Про судоустрій України і статус суддів» [Електронний ресурс]: Лист Верховного Суду України від 12 липня 2010 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0002700-10>.

² Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16. – Ст. 112.

³ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України [Текст]: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2756-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 23. – Ст. 160.

вноважень, порядок подання позову та інші положення. А. Ю. Бучик, виходячи з комплексного аналізу нормативних положень, закріплених у ст. 183-3 КАС України, робить висновок, що нею закріплюється особливий, відмінний від загального вид провадження. У той же час, дослідницею обґрунтовується позиція щодо необхідності дотримання і в даному випадку загальних вимог процесуального законодавства, зокрема щодо пред'явлення адміністративного позову, відкриття провадження, апеляційного та касаційного оскарження судового рішення¹.

Нова судова реформа проводиться у 2015 році. Так, 12 лютого 2015 року був прийнятий Закон України «Про забезпечення права на справедливий суд» № 192-VIII², яким внесені зміни у процесуальні кодекси, у т.ч. і у КАС України (змінені ст.ст. 94, 161, 236, 237 та інші), а також прийнята нова редакцій Закону України «Про судоустрій і статус суддів».

Згідно з частиною 2 статті 2 та частиною 3 статті 17 КАСУ до адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність органів державної фіскальної служби, крім тих, що віднесені до юрисдикції Конституційного Суду України; які належить вирішувати в порядку кримінального судочинства; про накладення адміністративних стягнень; щодо відносин, які відповідно до закону, статуту (положення) об'єднання громадян віднесені до його внутрішньої діяльності або виключної компетенції. Таким чином, до адміністративного суду вправі звернутись кожен платник податків, який вважає, що його право чи охоронюваний законом інтерес порушено чи оспорюється. В контексті приписів КАСУ має значення лише суб'єктивне уявлення особи про те, що її право чи законний

¹ Бучик А. Ю. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / А. Ю. Бучик; Нац. акад. внутр. справ. – К., 2013. – С. 10.

² Про забезпечення права на справедливий суд [Текст]: Закон України від 12 лютого 2015 року № 192-VIII // Голос України. – 2015. – № 35. – 26 лютого.

інтерес потребує захисту¹. Причому, на відміну від адміністративного оскарження, адміністративні суди перевіряють не лише законність прийнятого рішення, вчиненої дії (бездіяльності), але й їх обґрунтованість, неупередженість, добросовісність, розсудливість, пропорційність, своєчасність, а також чи було враховано право особи на участь у процесі прийняття рішення (частина 3 статті 2 КАСУ).

Судова практика свідчить, що обов'язковою умовою здійснення захисту адміністративним судом прав та законних інтересів особи є факт порушення права або законного інтересу особи на момент звернення до суду. Неодмінною ознакою порушення права особи є зміна стану її суб'єктивних прав та обов'язків, тобто припинення чи неможливість реалізації її права та/або виникнення додаткового обов'язку. При цьому йдеться про реальне чи передбачуване порушення суб'єктивних прав або законних інтересів громадянина. Отже, виникає ситуація, при якій в однієї зі сторін адміністративних правовідносин складається уявлення, що її суб'єктивні права і законні інтереси порушуються або ущемляються діями другої сторони. Інша ж сторона цього не визнає. Виникає існування у цьому випадку адміністративно-правового спору (спору про право адміністративне) між громадянином і органом публічної влади².

Визнання існування спору про право у випадку захисту громадянином своїх прав, які порушено органом фінансової служби як органом виконавчої влади (адміністративно-правового спору), ґрунтується на тому, що сторони перебувають у такому становищі, коли жодна з них не має можливості без згоди іншої сторони чи акта компетентного державного органу ліквідувати юридичну колізію з приводу порушення прав або законних інтересів громадянина. У

¹ Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17 /. – Стор. 556. – Ст. 112.

² Картузова І. О. До проблеми позову в адміністративному процесі [Текст] / І. О. Картузова, А. Ю. Осадчий // Право України. – 2003. – № 7. – С. 80.

цьому випадку відсутній владний управлінський вплив і завдяки цьому у адміністративно-правовому спорі сторони рівні. Враховуючи наведене вище, при передачі такого спору на розгляд державного юрисдикційного органу вимога до органу ДФС про розгляд спору є не чим іншим, як позовом, а сам конфлікт розглядається у позовній процесуальній формі. При цьому слід додати, що особливості адміністративно-правового спору значною мірою пов'язані з явною фактичною нерівністю його суб'єктів – органу державної фіскальної служби як органу виконавчої влади, з одного боку, і громадянина, – з іншого. Тому це визначає, зокрема, можливість застосування правових компенсацій – певних правових пільг для громадянина, який у силу свого фактичного становища неспроможний повною мірою скористатися наданими йому правами для розв'язання адміністративного спору, що повинно знайти своє вираження у розвинутому адміністративному процесуальному праві, покликаному забезпечити дієвість правової рівності сторін¹.

Термін «публічно-правовий спір» тлумачиться і використовується у КАС України при визначенні поняття «справа адміністративної юрисдикції» (адміністративна справа). Визначення поняття публічно-правового спору випливає із п. 1 ч. 1 ст. 3 КАС України: публічно-правовий спір – це спір між органом виконавчої влади, органом місцевого самоврядування, їхньою посадовою чи службовою особою або з іншим суб'єктом який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства в т.ч. на виконання делегованих повноважень. Хоча, як вважає Х. Плюта, із таким визначенням терміну «публічно-правовий спір», поданим КАС України, важко погодитися. Кодекс значно звужує розуміння публічно-правового спору і обмежує його тільки спорами, які виникають із суб'єктами владних повноважень, тобто органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими чи службовими осо-

¹ Зеленцов А. Б. Административно-правовой спор (теоретико-методологические подходы к исследованию) [Текст] / А. Б. Зеленцов // Правоведение. – 2000. – № 1. – С. 74.

бами, іншими суб'єктами при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень¹.

О. Г. Свида, аналізуючи позитивні риси судового порядку вирішення адміністративно-правових спорів у порівнянні з чисто адміністративним, наголошує на потребі поєднання діяльності адміністративних судів з іншими формами правозахисту, забезпечення можливості обрання зацікавленими особами альтернативних засобів обстоювання своїх прав. Автор вважає, що для якнайкращого захисту прав і свобод доцільно органічно поєднувати реалізацію юрисдикційних повноважень адміністративних судів та наглядових і судово-представницьких повноважень прокуратури².

Крім того, мету утворення та функціонування адміністративних судів можна визначити як контроль за дотриманням законності у державному управлінні шляхом вирішення в окремому процесуальному порядку адміністративних справ.

Право на звернення до адміністративного суду, а саме на пред'явлення адміністративного позову закріплює ст. 104 КАС України. Ця стаття розвиває конституційне положення про те, що кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб (ст. 55 Конституції України).

¹ Плюта Х. Вид публічно-правових спорів: спори за адміністративними позовами до суддів [Текст] / Х. Плюта // Актуальні питання державотворення в Україні очима молодих учених: Зб. наук. праць міжнар. наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих учених Київ. нац. ун-у ім. Т. Шевченка (м. Київ, 23 квітня 2010 р.) / [ред. колегія: І. С. Гриценко, І. А. Безклубий, В. О. Глушков та ін.]. – К.: КНУ, 2010. – Ч. I. – С. 189.

² Свида О. Г. Адміністративні суди в Україні: становлення та перспективи розвитку [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.10 / О. Г. Свида; Одес. нац. юрид. академія. – Одеса, 2008. – С. 7.

За змістом право на звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору (право на пред'явлення адміністративного позову) є правом на діяльність адміністративного суду щодо його розгляду, тобто право на отримання судового рішення незалежно від його змісту. Право на задоволення адміністративного позову як право на позивне вирішення справи являє собою право на отримання позитивного рішення по справі.

Право на звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору відрізняється від права на його задоволення за суб'єктами. Наявність у заінтересованої особи права на пред'явлення адміністративного позову перевіряється суддею до порушення провадження по справі. Наявність у заінтересованої особи права на задоволення адміністративного позову перевіряється суддею або судом після відкриття провадження у справі шляхом розгляду і вирішення справи в судовому засіданні, тобто в процесі здійснення правосуддя.

Право на звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору і право на його задоволення різняться також за характером юридичних наслідків. Відсутність у заінтересованої особи права на пред'явлення адміністративного позову або не дотримання ним встановленого законом порядку реалізації зазначеного права у випадку виявлення суддею цих обставин до відкриття провадження у праві тягне відмову у прийнятті позову або повернення адміністративного позову. Зовсім інший характер і процесуальне оформлення мають наслідки відсутності у заінтересованої особи права на задоволення адміністративного позову у податкових спорах, такими наслідками є відмова у задоволенні адміністративного позову, тобто відмова суду захищати суб'єктивне право або законний інтерес.

Перераховані відмінності обумовлюють важливий для практики висновок про необхідність розмежування категорій «право на звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору» та «право на задоволення звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору» і, як наслідок – неприпустимість відмови у прийнятті або поверненні позову, залишення справи без

розгляду. Це пояснюється тим, що єдине поняття адміністративного позову не означає, що таким повинно бути поняття права на адміністративний позов. Звернення до адміністративного суду з метою вирішення податкового спору, який виникає у зв'язку з необхідністю визнання неправомірними рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень не завжди збігається з отриманням судового захисту¹.

Слід зазначити, що особливістю права на адміністративний позов є те що відмова від цього права є недійсною. Тобто відповідач – сторона у публічно-правовому спорі, яка є суб'єктом владних повноважень (органом виконавчої влади, органом місцевого самоврядування, їхньою посадовою чи службовою особою або іншим суб'єктом, який здійснює владні управлінські функції на основі законодавства, в т.ч. і делеговані) – не може посылатися на те, що позивач раніше відмовився від права на звернення до адміністративного суду за захистом². Тому якщо коли-небудь і заявив про відмову від адміністративного позову, то це не може бути підставою для відмови у відкритті провадження чи відмови у задоволенні позову.

Право на адміністративний позов слід відрізнити від права на судовий захист, що закріплений в ст. 6 КАС України. Саме по собі звернення до адміністративного суду ще не означає, що суд зобов'язаний надати такий захист. Для того щоб було надано судовий захист, суд повинен встановити, що особа дійсно має право, свободу чи інтерес, про

¹ Янюк Н. В. Щодо адміністративного судочинства: адміністративний позов чи адміністративна скарга? [Текст] / Н. В. Янюк // Право України. – 2003. – № 8. – С. 54.

² Бачеріков О. Визначення терміну «відповідач» за Кодексом адміністративного судочинства України [Електронний ресурс] / О. Бачеріков // Юридичний журнал. – 2007. – № 3. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=2609>.

захист яких вона просить, і це право, свобода чи інтерес порушені відповідачем у публічно-правових відносинах¹.

Право на судовий захист має лише та особа, яка є суб'єктом порушених прав, свобод чи інтересів. Право на адміністративний позов має широке коло суб'єктів – таке право мають також представники, у т.ч. законні представники, зокрема органи та особи, яким надано право захищати права, свободи та інтереси інших осіб.

Для реалізації права на звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору необхідний ряд передумов. Виходячи з досліджень процесуальної науки, вважається, що такі передумови можна класифікувати з різноманітних підстав, але найбільш часто їх розподіляють на об'єктивні та суб'єктивні, а також на позитивні та негативні².

Що стосується суб'єктивних та об'єктивних передумов, підставою їх визначення є їхня залежність або незалежність від особи того, хто звертається до адміністративного суду.

До суб'єктивних передумов належать наступні: по-перше, особа як уявляється, повинна вважати, що її права, свободи чи інтереси у сфері податкових відносин порушені, тобто в неї повинна бути впевненість, що її права, свободи чи інтереси потребують захисту адміністративного суду; по-друге, наявність адміністративної процесуальної правоздатності в особі, яка звертається до суду з адміністративним позовом. Відповідно до ст. 48 КАС України, адміністративна процесуальна правоздатність визнається за громадянами України, іноземцями, особами без громадянства, органами державної влади, іншими державними орга-

¹ Закаленко О. В. Право на позов в адміністративному судочинстві [Текст] / О. В. Закаленко // Актуальні проблеми держави і права: Зб. наук. праць / [ред. кол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), Ю. М. Оборотов (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін та ін.]; відп. за вип. Ю. М. Оборотов. – Одеса: Юридична література, 2010. – Вип. 52. – С. 337.

² Осокина Г. Л. Иск (теория и практика) [Текст] / Г. Л. Осокина. – М. : ООО «Городец-издат», 2000. – С. 94.

нами, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями (юридичними особами).

Об'єктивні передумови поділяються на позитивні та негативні в залежності від того, повинні вони бути наявні або відсутні для реалізації права на пред'явлення адміністративного позову.

Так, об'єктивною позитивною передумовою є підвідомчість позовної заяви адміністративному суду, що закріплена ст. 17 КАС України. Негативними передумовами визнають наступні: по-перше, якщо у спорі між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав відсутні такі, що набрали законної сили: постанова суду чи ухвала суду про відмову у відкритті провадження в адміністративній справі, про закриття провадження в такій справі у зв'язку з відмовою позивача від адміністративного позову або примиренням сторін; по-друге, якщо не наступила смерть фізичної особи чи не припинено юридичну особу, які звернулися із позовною заявою або до яких пред'явлено адміністративний позов, якщо спірні правовідносини не допускають правонаступництва¹.

Треба зазначити, що не тільки ці передумови стосуються реалізації права на звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору. Важливим питанням є також додержання порядку реалізації цього права. Недодержання таких правил також тягне несприятливі наслідки для особи, що звернулася до суду. Такими правилами є: додержання вимог до позовної заяви, встановлених ст. 106 КАС України; подання позовної заяви особою, яка має адміністративну процесуальну дієздатність. Згідно зі ст. 48 КАС України, адміністративна процесуальна дієздатність належить фізичним особам, які досягли повноліття і не визнані судом недієздатними, а також фізичним особам до

¹ Кодекс адміністративного судочинства України: Науково-практичний коментар [Текст] / [С. В. Ківалов, Є. О. Харитонов, О. І. Харитонова та ін.]; за ред. С. В. Ківалова, О. М. Пасенюка, О. І. Харитонів. – К.: Правова єдність, 2009. – С. 247-248.

досягнення цього віку у спорах з приводу публічно-правових відносин, у яких вони відповідно до законодавства можуть самотійно брати участь, крім того, адміністративна процесуальна дієздатність належить органам державної влади, іншим державним органам, органам влади Автономної Республіки Крим, органам місцевого самоврядування, їх посадовим і службовим особам, підприємствам, установам, організаціям (юридичним особам); наявність у представника належних повноважень (якщо позовну заяву подано представником); подання позовної заяви з додержанням правил про підсудність, встановлених статтями 18-21 КАС України.

Варто зазначити також, що звернення до адміністративного суду повинно відбуватися у встановлені в КАС України строки (ст. 99 КАС України). Так, відповідно до пункту 56.19. статті 56 ПК України у разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення органу ДФС про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті. В той же час, у пункті 56.18 статті 56 ПК України зазначено, що платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення органу ДФС про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПК України. Саме цією статтею передбачено строк давності тривалістю 1095 днів. Вищий адміністративний суд (далі – ВАСУ) у своєму листі від 01.11.2011 р. № 1935/11/13-11 звернув увагу на необхідність дотримання судами правила вирішення колізій у податковому законодавстві на користь платника податків, про що було наголошено і в Остаточному рішенні Європейського суду з прав людини від 14 жовтня 2010 року у справі «Щокін проти України».

Ураховуючи викладене, строк для звернення до суду платника податків із вимогою щодо визнання протиправним рішення органу ДФС про нарахування грошового зо-

бов'язання повинен визначатися за правилами пункту 56.18 статті 56 ПКУ. Зазначений строк становить 1095 днів із дня отримання такого рішення, незалежно від того, чи скористалася особа своїм правом на досудове розв'язання спору шляхом застосування процедури адміністративного оскарження.

Строк звернення до адміністративного суду щодо оскарження інших рішень, дій та бездіяльності органів ДФС регламентовано статтею 99 КАСУ. Такі рішення, дії, бездіяльність можливі при застосуванні реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, обігу спирту етилового, плодового коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, обігу готівки та ведення касових операцій, ліцензування, реєстрації та обліку платників податків. Для звернення до адміністративного суду щодо оскарження рішень, дії та бездіяльності органів ДФС в зазначених відносинах (крім оскарження накладених штрафів) частиною 2 статті 99 КАСУ встановлено шестимісячний строк, який обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Якщо ж особа оскаржує рішення про накладення штрафу за порушення порядку застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, обігу спирту етилового, плодового коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, обігу готівки та ведення касових операцій, то відповідно до частини 5 статті 99 застосовується місячний строк.

Таким чином, строк звернення особи до адміністративного суду за захистом своїх прав і законних інтересів, порушених рішенням, дією (бездіяльністю) посадових осіб органів ДФС, диференціюється, залежно від виду оскаржуваних рішень, дій та бездіяльності органів ДФС

У зв'язку з тим, що гарантії здійснення адміністративної діяльності органів фіскальної служби мають подвійну спрямованість, тобто повинні забезпечувати дотримання та виконання законів як органами ДФС, так і платниками податків, беззаперечною є необхідність дослідження і повноважень органів фіскальної служби на звернення до адміні-

стративного суду з метою забезпечення виконання платниками податків своїх обов'язків.

Стаття 183-3 КАС України встановлює процесуальний порядок реалізації окремих повноважень органів фіскальної служби, передбачених ПК України. Так, провадження у справах за зверненням органів ДФС при здійсненні ними передбачених законом повноважень здійснюється на підставі подання таких органів щодо: 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; 3) стягнення коштів за податковим боргом; 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим; 5) надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

За загальним правилом, для звернення органів ДФС із позовом до платника податків встановлюється шестимісячний термін, передбачений частиною 2 статті 99 КАС України. Однак, відповідно до частини 3 статті 183-3 КАСУ подання органів державної фіскальної служби із вищезазначеними вимогами подається до суду першої інстанції протягом двадцяти чотирьох годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, у письмовій формі. Причому, інформаційним листом ВАСУ від 02.02.11 № 149/11/13-11 роз'яснено, що у зв'язку з тим, що стаття 183-3 КАСУ не передбачає спеціальних наслідків пропущення строків звернення до суду, визначених цією нормою, тому недотримання органом ДФС строків звернення до суду, визначених статтею 183-3 КАСУ, тягне за собою застосування приписів статті 100 КАСУ щодо наслідків пропущення процесуальних строків. З урахуванням викладеного, подання податкового органу, внесене після закінчення строків, установлених статтею 183-3 КАС України, залишається без розгляду, якщо суд за заявою особи, яка його внесла, не знайде підстав для поновлення строку,

про що постановляється в ухвалі. Відсутність заяви про поновлення пропущеного строку звернення з поданням, у свою чергу, повинна розцінюватися судом як недолік подання, для усунення якого може бути надано строк у межах 24 годин, як визначено частиною третьою статті 183-3 КАС України¹.

Порушення строку прийняття управлінського рішення, застосування методу адміністративної діяльності органів фіскальної служби визначено нами як порушення принципу законності в управлінській та правоохоронній діяльності, яке повинно призводити до визнання нікчемним правового акта управління як зовнішнього прояву управлінських рішень та методів адміністративної діяльності. Тому, пропущення органом державної фіскальної служби України строку звернення до адміністративного суду із поданням у випадках, передбачених статтею 183-3 КАС України, повинно мати своїм наслідком відмову у відкритті окремого провадження в порядку, зазначеному у статті 183-3 КАСУ. Однак, орган державної фіскальної служби неможливо позбавляти права звертатися із позовом з аналогічними вимогами у загальному порядку, передбаченому КАС України.

У підпункті 94.19.1 статті 94 ПК України передбачено припинення адміністративного арешту майна платника податків у зв'язку з відсутністю протягом 96 годин (строку, зазначеного у пункті 94.10 статті 94 ПК України) рішення суду про визнання арешту обґрунтованим. Викликає сумнів позиція ВАС України щодо незастосування, вказаного у підпункті 94.19.1 статті 94 ПК України, якщо провадження за відповідним поданням органу ДФС порушене, але відповідна постанова суду про задоволення вимог щодо визнання адміністративного арешту обґрунтованим не прийнята протягом 96 годин з об'єктивних причин у зв'язку з необ-

¹ Інформаційний лист ВАСУ 02.02.11 р. № 149 / 11 / 13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vasu.gov.ua/generalization_court_practice.html?_m=publications&_t=rec&id=1705&fp=51.

хідністю інформувати особу про час і місце відповідного судового засідання. В даному випадку суд навіть не своїм рішенням, а, фактично, бездіяльністю, зупиняє дію норми закону, що є прямим порушенням принципу законності не лише в адміністративній діяльності органів ДФС, а й взагалі в публічному управлінні.

Ще більше питань викликає викладене у пункті 15 зазначеного інформаційного листа ВАСУ положення про те, що оскільки КАС України не передбачено будь-яких наслідків перевищення судом строків розгляду справи, встановлених статтею 183-3 КАС України, то постанова суду, прийнята судом за результатами розгляду по суті подання, внесеного на підставі статті 183-3 КАС України, є законною і обґрунтованою та підлягає негайному виконанню, як це передбачено частиною сьомою зазначеної статті КАС України. Таким положенням фактично ВАСУ порушує конституційні вимоги щодо дотримання публічними службовцями, до яких відносяться як посадові особи органів ДФС, так і судді, принципу: «дозволено лише те, що прямо передбачено законом».

Вищезазначені проблеми пов'язуються ВАСУ із відсутністю спеціальних наслідків пропущення строків, передбачених статтею 183-3 КАС України. Однак, у практиці сучасного законотворення існують випадки встановлення на законодавчому рівні таких наслідків, зокрема – в КУпАП. Так, статтею 38 КУпАП встановлено строки накладення адміністративних стягнень, а пунктом 7 частини 1 статті 247 визначено закінчення на момент розгляду справи про адміністративне правопорушення строку накладення адміністративного стягнення як обставини, що виключає провадження у справі про адміністративне правопорушення. Аналогічні застереження доцільно встановити щодо розгляду справ, за зверненням органів державної фіскальної служби в порядку статті 183-3 КАС України, оскільки в даному випадку предметом розгляду є не адміністративно-правовий спір, а застосування спеціальних заходів, які нами визначались як методи адміністративної діяльності. Дані заходи характеризуються значним втручанням та обмеженням фінансово-господарської діяльності

платника податків, а тому дотримання принципу законності під час їх застосування повинно бути неухильним та всебічним, тобто як зі сторони органів державної фіскальної служби, так і суду.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Проведене дослідження гарантій здійснення управлінської та правоохоронної діяльності на основі принципу законності дозволило зробити такі висновки та узагальнення:

Гарантіями здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності є законодавчо встановлені способи та засоби забезпечення реалізації даного принципу в адміністративній діяльності органів державної фіскальної служби, які відповідатимуть таким вимогам: повинні застосовуватись незалежним суб'єктом, тобто таким, що не підпорядкований органу ДФС або взагалі не входить до системи органів ДФС; мета їх застосування полягає у відновленні дії принципу законності, а не покаранні посадової особи, винної у порушенні принципу законності; у систему таких гарантій повинні входити заходи, які застосовуватимуться систематично (наприклад, контроль та нагляд), оскільки реалізація принципу законності в адміністративній діяльності органів державної фіскальної служби повинна відбуватися безперервно; розповсюджують свою дію як на органи державної фіскальної служби, так і на платників податків. Тобто до гарантій здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності повинні бути віднесені як засоби захисту платників податків від незаконних дій посадових осіб органів державної фіскальної служби, так і засоби реагування органами державної фіскальної служби на порушення принципу законності платниками податків.

Гарантії здійснення управлінської та правоохоронної діяльності органами ДФС на основі принципу законності поділено на такі групи: загальні гарантії-передумови (соці-

альні, економічні, політичні, організаційні, правові) та спеціально-юридичні, які в свою чергу класифікуються на охоронні та регулятивні. Виокремлення регулятивних та охоронних гарантій зумовлено природою правовідносин, що виникають під час забезпечення реалізації принципу законності в адміністративній діяльності органів ДФС, та видом норм права, які є підставою виникнення таких правовідносин.

Регулятивні гарантії призначені забезпечувати постійне та безперервне втілення принципу законності в адміністративній діяльності органів ДФС, головною вимогою їх ефективності є регулярність використання. До них доцільно віднести: контроль та нагляд за діяльністю органів ДФС, дієвість яких залежатиме від повноважень суб'єкта контролю щодо застосування адекватних заходів реагування на порушення принципу законності в адміністративній діяльності органів ДФС та необхідності розробки так званих «відновлювальних» заходів, як були б спрямовані на відновлення порушених прав та інтересів платників податків та держави.

Охоронні гарантії застосовуються як результат неправомірної поведінки органів ДФС України або платників податків, як реакція суспільства та держави на таку поведінку і являють собою спеціальні засоби забезпечення реалізації принципу законності в управлінській та правоохоронній діяльності в сфері оподаткування. Головною умовою дієвості охоронних гарантій є їх доступність та оперативність застосування. До них доцільно віднести юридичну відповідальність платників податків та посадових осіб органів ДФС України за порушення принципу законності, розгляд спірних питань в адміністративному та судовому порядку.

Дієвість та ефективність контролю як регулятивної гарантії реалізації принципу законності в управлінській та правоохоронній діяльності в сфері оподаткування обумовлена наявністю повноважень у суб'єкта контролю по прийняттю рішень та застосуванню заходів реагування на порушення законності стосовно об'єкта контролю за результатами його здійснення. Наявність таких повноважень у

Президента України та Кабінету Міністрів України свідчить про ефективність їх контролю за діяльністю органів ДФС. В той же час, контрольні повноваження ВРУ потребують подальшого вдосконалення та, відповідно, наукового аналізу. Громадському контролю підлягають: адміністративна діяльність органів ДФС та управлінські рішення у формі проектів нормативно-правових актів. Громадський контроль здійснюється громадянами, їх об'єднаннями, в тому числі і Громадською радою при ДФС та територіальних органах у таких формах: звернення громадянина, проведення громадської експертизи, проведення антикорупційної експертизи проектів нормативно-правових актів; проведення громадського обговорення проектів регуляторних актів. Внутрішній контроль органів ДФС України – це заснований на нормах адміністративного, трудового та конституційного права спосіб забезпечення законності діяльності підконтрольних посадових осіб, який полягає у співставленні реальних та запланованих показників діяльності органу ДФС України (його посадової особи) на предмет відповідності нормам законодавства, виявленні відхилень від запланованих показників, їх коригуванні, з'ясуванні причин та умов, що сприяли виникненню таких відхилень.

Прокурорський нагляд на даний час здійснюється лише в частині забезпечення додержання законів органами, що провадять оперативно-розшукову діяльність, дізнання, досудове слідство у злочинах, пов'язаних з порушенням податкового законодавства.

Адміністративне оскарження рішень, дій та бездіяльності органів ДФС України здійснюється у загальному та спеціальному порядку. В загальному порядку, який врегульовано Законом України «Про звернення громадян», підлягають оскарженню усі рішення, дії, бездіяльність посадових осіб органів ДФС України, окрім податкових повідомлень рішень, порядок оскарження яких визначено спеціальним, враховуючи специфіку правового регулювання та процедури його здійснення.

Запропоновано закріпити у КУпАП адміністративну відповідальність за: відмову у прийнятті скарги, несвоєчасний її розгляд, прийняття необґрунтованого рішення за

наслідками розгляду скарги, безпідставну передачу розгляду скарги та інших звернень іншим органам; визнання заяв чи скарг необґрунтованими, без роз'яснення заявникам порядку оскарження, прийнятих за ними рішень.

Строк звернення особи до адміністративного суду за захистом своїх прав і законних інтересів, порушених рішенням, дією (бездіяльністю) посадових осіб органів ДФС України, диференціюється залежно від виду оскаржуваних рішень, дій та бездіяльності органів ДФС України.

Процес інституціоналізації інституту адміністративної юстиції взагалі і в частині звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору зокрема в Україні охоплював різнопланові заходи, які запроваджувалися в межах судово- та адміністративно-правових реформ. На сьогодні податкові спори в Україні вирішуються в межах адміністративного судочинства – у встановленому законом порядку розгляду й вирішення в судовій процесуальній формі податкових справ між фізичними чи юридичними особами з одного боку та органами ДФС (їх посадовими особами) – з іншого, здійснюваний адміністративними судами.

Інститут звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору від часу перших спроб його визначення і до моменту отримання науково обґрунтованого вигляду пройшов довгий історичний шлях, упродовж якого він постійно підпадав під вплив різних наукових шкіл, через що періодично трансформувався і набував нових форм. Вказаний інститут був сформований під впливом наукових поглядів та ідей західноєвропейських вчених, практики західноєвропейського законодавства та найбільшою мірою схильний відчувати на собі зміни політичних режимів та форм правління у країні. Безумовно, що зазначені фактори за всю недовгу історію його існування здійснили на інститут звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору помітний вплив, що позначився, зокрема, і на публічно-правових відносинах, в т.ч. і на тих, що виникають з приводу податкових суперечок.

З розвитком адміністративного судочинства України важливого значення набуває питання про звернення до ад-

міністративного суду за захистом прав, свобод, законних інтересів у податкових правовідносинах. Чинне законодавство України регулює адміністративно-правові відносини, в т.ч. й ті, що виникають з приводу права на звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору. Таке право є комплексним і включає в себе, по-перше, право на відкриття провадження в адміністративній справі, по-друге, право на отримання судового захисту порушених чи оспорюваних податкових прав чи законних інтересів. Правова природа звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору як процесуального засобу захисту податкових прав полягає в тому, щоб суд, прийнявши позовну заяву, вирішив законність і обґрунтованість цієї матеріально-правової вимоги однієї особи до іншої, які стають сторонами процесу і між якими відбувається спір про право, насамперед податкове.

Право на звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору з позовом є первинним диспозитивним правом в адміністративному процесі, тобто правом, яким особа розпоряджається на власний розсуд. Право на таке звернення є можливістю фізичних та юридичних осіб ініціювати судове провадження в адміністративній справі з метою судового захисту податкових прав, свобод чи інтересів, порушених суб'єктом владних повноважень у публічно-правових відносинах. Суб'єкти звернення до адміністративних судів у податкових правовідносинах – це, найперше, суб'єкти податкових правовідносин, які мають право звернутися до вказаних судів за захистом. Зокрема, суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків. До основних суб'єкти звернення до адміністративних судів у податкових правовідносинах слід віднести: з однієї сторони – платників податків, податкових агентів та посередників, з іншої – органи ДФС (включаючи податкову міліцію), їх посадових осіб.

Адміністративний позов, як форма звернення до суду за розв'язанням адміністративно-правового спору, най-

більш точно відображає особливості процесуальної форми по його розв'язанню. До того ж саме позов дає можливість уніфікувати форму звернення до суду і для суб'єктів владних повноважень. Визнання існування адміністративного позову також відкриває можливість застосування в адміністративному процесі таких новацій, як можливість участі у розгляді справи третіх осіб, у тому числі на боці органу – посадової чи службової особи, на рішення, дії, бездіяльність якої подано позов; надання сторонам усіх позовних засобів захисту права (відмова від позову, зміна його підстави чи предмету, зустрічний позов та ін.); можливість укладення мирових угод тощо. Підставою для подання адміністративного позову є юридичні факти, на яких позивач обґрунтовує свої позовні вимоги до відповідача. Зазвичай, підставою позову є юридичний склад, тобто сукупність юридичних фактів, котра є фактичною підставою позову. Крім фактичної, важливе значення має правова підстава позову, тобто необхідність вказівки у ньому на порушення закону чи іншого правового акту. Зміст позову становлять ті конкретні матеріально-правові вимоги позивача до відповідача, які випливають із спірного матеріального публічно-правового відношення, і з приводу якої адміністративний суд має прийняти рішення у справі.

Порушення встановленого законодавством порядку пред'явлення адміністративного позову, залежно від того, які ж саме вимоги КАС України не були виконані, тягне за собою застосування однієї з передбачених законом санкцій – повернення позовної заяви, відмову у відкритті провадження в адміністративній справі, залишення позовної заяви без руху або ж без розгляду.

Головним завданням адміністративного судочинства є забезпечення ефективності захисту порушених чи оспорюваних прав і законних інтересів суб'єктів владних повноважень та інших фізичних і юридичних осіб, які звертаються до суду. Кожного дня практикуючі юристи зустрічаються з ситуацією, коли судові рішення за адміністративним позовом із тих чи інших причин не виконуються, що не сприяє авторитету судової вади та органів виконання судових рішень. Але найголовніше, не досягається мета пози-

вача при його зверненні до суду – не поновлюються його порушені права та інтереси. Отже, при зверненні до суду із клопотанням про забезпечення позову, підставами до вжиття заходів до забезпечення позову, будуть: очевидна небезпека заподіяння шкоди правам, свободам та інтересам позивача до ухвалення рішення в адміністративній справі; неможливість захисту прав без вжиття даних заходів; відновлення прав буде вимагати значних зусиль та витрат; очевидність ознак протиправності рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень

Розділ 4

ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

4.1. ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРОЦЕДУР ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Аналізуючи процес формування бюджету в Україні та більшості економічно розвинених країн, не можна не відзначити той факт, що на сьогодні на частку податків припадає від 70 до 90 відсотків усіх бюджетних надходжень. Таким чином, світова та вітчизняна практика свідчить, що головним джерелом мобілізації коштів і формування фінансових ресурсів держави є саме податки. Держава, звичайно, використовує для фінансування витрат і інші джерела, але вони мають обмежений характер.

В «Стратегії економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) «Шляхом Європейської інтеграції» підкреслено: «Особливо гострою залишається проблема реформування податкової системи, яка є такою, що не відповідає принципам та засадам перехідної економіки, її системному оновленню. Податкова система не націлена на реалізацію структурних завдань та завдань інноваційного розвитку»¹. В. Т. Білоус та О. О. Кузьменко й інші, наголошують, що в умовах сьогодення продовжується пошук ефективних механізмів взаємодії держави і приватного бі-

¹ Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) «Шляхом Європейської інтеграції» / Авт. кол.: А.С. Гальчинський, В.М. Геєць, та ін. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. – С. 212.

знесу, а також гармонійного поєднання приватних і публічних інтересів у сфері оподаткування»¹.

У зв'язку із зазначеним, не потрібно нікого переконувати у необхідності вирішувати проблеми пошуку оптимальних шляхів скорочення податкових боргів платників податків. При цьому важливо те, що прагнучі до забезпечення інтересів споживачів бюджетів різних рівнів, не можна, з одного боку, збільшувати тиск на сумлінних платників податків, податковий борг у яких сформувався в наслідок незалежних від них обставин. З іншого боку, щодо платників податків, які, відповідно до обґрунтованих висновків контролюючих суб'єктів у сфері оподаткування, можуть сплачувати податки та збори вчасно, але не роблять цього, процедури погашення податкового боргу мають застосовуватися відповідно до нормативних приписів та в найкоротші строки забезпечувати поповнення бюджетів².

Важливим кроком в удосконаленні процедур погашення податкового боргу в Україні є вивчення зарубіжного досвіду та визначення можливих шляхів його використання під час внесення змін до вітчизняних нормативно-правових актів³. З цією метою, варто звернутися до Подат-

¹ Білоус В. Т., Кузьменко О. О. Формування поняття «публічний інтерес» на сучасному етапі в сфері оподаткування / В. Т. Білоус, О. О. Кузьменко // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1 (1). – С. 41; Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Мярковський А.І. та ін. за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2011. – С. 7-10.

² Туник Ю. І. Міжнародний та європейський досвід адміністративно-правової регламентації процедур погашення податкового боргу // Право та управління: електронне наукове видання [Електронний ресурс] / Національний університет державної податкової служби України; гол. ред.: П. В. Мельник. – 2012. – № 1. – С. 600-612. Режим доступу <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/>. – Заголовок з екрана.

³ Тильчик О. В. (Яцюк О. В.) Податкова застава та застава майна як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку за законодавством України та Російської Федерації

кових кодексів та відповідних Законів, в першу чергу, країн СНД, податкові системи яких наближені до вітчизняної, як і структура контролюючих органів у сфері оподаткування¹. В цих країнах довший час, ніж в Україні, є чинними закони, що регулюють процедури адміністрування податків, зборів, погашення податкового боргу.

Порівняння положень зазначених нормативних актів доцільно провести стосовно таких важливих характеристик:

1) наявність нормативного визначення поняття «податковий борг» чи наближеного до нього за змістом;

2) наявність та зміст поняття «погашення податкового боргу» та визначення органів, уповноважених застосовувати процедури погашення податкового боргу;

3) правове регулювання та види процедур погашення податкового боргу та їх співвідношення із процедурами забезпечення виконання податкового обов'язку;

4) послідовність застосування процедур погашення податкового боргу;

5) строки, що передбачені для застосування процедур погашення податкового боргу;

6) особливості окремих процедур погашення податкового боргу.

Поняття «податковий борг» із тими ознаками, що викладені у підпункті 175.1.14 пункту 1.14 статті 14 ПК України, не міститься у ПК чи іншому податковому законодавстві жодної країни СНД. Разом із тим, у статті 22 ПК Узбекистану визначено поняття «податкової заборгованості».

(порівняльно-правове дослідження) / О. В. Тильчик (О. В. Яцюк) // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 1. – С. 124.

¹ Тильчик В. В. Розв'язання податкових спорів в адміністративно-апеляційному порядку (досвід пострадянських країн) / В. В. Тильчик // Право та управління: електронне наукове видання [Електронний ресурс] / Національний університет державної податкової служби України; гол. ред.: П. В. Мельник. – 2010. – № 1. – С. 173. Режим доступу <http://www.nbuu.gov.ua/e-journals/>. – Заголовок з екрана.

Нею визнається сума заборгованості з податків та інших обов'язкових платежів, включаючи фінансові санкції, не сплачена у встановлений цим Кодексом строк¹. Аналогічне визначення, позначене іншим терміном «недоїмкою» міститься у статті 129 ПК Республіки Молдова (недоїмка – це сума, яку платник податків був зобов'язаний сплатити в бюджет як податок, мито або збір, але яку не сплатив у строк, а також сума пені і/або штрафу)².

У статті 12 ПК Казахстану («Основні поняття, що застосовуються в цьому Кодексі») визначено поняття (у частині 1 пункті 32) податкової заборгованості, як суми недоїмки, а також не сплачені суми пені та штрафів. При чому зазначено, що до податкової заборгованості не включаються суми пені, відображених у повідомленнях про результати податкової перевірки, а також сума штрафів, відображена у постанові про накладення адміністративного стягнення, у період оскарження у встановлений законодавством (ПК Казахстану) порядок в частині, що оскаржується. Пунктом 5 цієї ж статті визначено, що недоїмка – це вираховані, нараховані та не сплачені у строк суми податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, за виключення сум, відображених у повідомленні про результати податкової перевірки в період оскарження у встановленому законодавством порядку в частині, що оскаржується³.

¹ О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс): Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г., № 99-IV [Електронний ресурс]. – Режим – доступу : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217 – Заголовок з екрану.

² Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. № 1163-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290028> – Заголовок з екрану.

³ О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс): Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г., № 99-IV [Електронний ресурс]. – Режим – доступу : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217 – Заголовок з екрану.

Тобто, законодавець Казахстану так само як і законодавець України застосовує спеціальне поняття для позначення загальної суми, яку платник податків повинен був, але не сплатив вчасно. Це поняття «податкової заборгованості» він визначає, використовуючи інше поняття «недоїмки», зміст якого також розкривається в цій же нормі (в Україні – «грошове зобов'язання»). Спільними ознаками податкового боргу в Україні та податкової заборгованості в Казахстані є те, що це суми, не сплачені у встановлений законом термін. Відрізняються ці поняття як за характеристикою їх елементів (сум, які входять до їх структури), так і за відсутністю у ПК Казахстану обов'язкової ознаки «узгодженості» зазначених сум.

У ПК РФ та ПК Киргизької Республіки статтею 11 та 4 (відповідно) передбачено поняття «недоїмка» – сума податку або сума збору не сплачена у встановлений законодавством про податки і збори строк¹. Тобто, це поняття кардинально відрізняється від поняття «податкового боргу», що міститься у ПК України, оскільки до елементів недоїмки входить тільки сума податку або сума збору. Єдиною спільною ознакою цих понять є те, що це суми, не сплачені у встановлений законом термін.

Разом з тим, у зазначеній статті 4 ПК Киргизької Республіки міститься визначення «податкової заборгованості» як суми недоїмки, а також несплачені суми відсотків, пені та податкових санкцій. Також цікавим є згадка у цій же статті поняття «податкової заборгованості, визнаної платником податків» – непогашена сума податкової забор-

¹ Налоговый кодекс Кыргызской Республики [Електронний ресурс] / Принят Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики 11 января 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.base.spinform.ru/show.fwx?Regnom=10115> . – Заголовок з екрану; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=89628> – Заголовок з екрану.

гованості: 1) вказана платником податків в податковій звітності; 2) нарахована за актом податкової перевірки, з яким платник податків ознайомився, і який підписав і не оскаржив; 3) нарахованої за актом податкової перевірки, відносно якого є рішення суду про її сплату, яке вступило в законну силу¹. Дане визначення характеризує ознаку, що згадується у ПК України – «узгодженість суми грошового зобов'язання», що є досить цікавим та може бути сприйнято вітчизняним законодавцем, в частині правого закріплення в окремій нормі способів узгодження грошового зобов'язання.

У ПК інших країн СНД (Вірменії, Азербайджану та Таджикистану) не передбачено спеціального терміну відмінного від обов'язку зі сплати податків, з метою позначення сум, що не сплачені вчасно².

У податковому законодавстві переважної більшості країн СНД передбачено виконання податкового зобов'язання:

- 1) добровільно платником податків;
- 2) у примусовому порядку, у випадку невиконання податкового зобов'язання платником податків у встановлений законом строк.

Процедури погашення податкового боргу у більшості країн СНД диференціюються залежно від виду платника податків:

1. Погашення податкового боргу юридичних осіб (організацій) та фізичних осіб, що є суб'єктами підприємницької діяльності.

¹ Налоговый кодекс Кыргызской Республики [Електронний ресурс] / Принят Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики 11 января 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.base.spinform.ru/show.fwx?Regnom=10115> . – Заголовок з екрану.

² Туник Ю. І. Процедури погашення податкового боргу в Україні та країнах СНД: порівняльно-правовий аналіз / Ю.І.Туник // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка). – 2012. – № 3-4. – С. 186-191.

2. Погашення податкового боргу фізичних осіб, що не є суб'єктами підприємницької діяльності.

В Україні, як зазначалося, вище законодавець відокремлює процедури погашення податкового боргу юридичних осіб та фізичних осіб, не зазначаючи різниці між тим чи є фізична особа суб'єктом підприємницької діяльності, чи ні.

Залежно від суб'єкта, на якого законодавством покладено обов'язок прийняття рішення та здійснення погашення податкового боргу виділяються такі процедури:

а) у судовому порядку. Коли контролюючий орган для застосування процедури погашення за рахунок майна платника податків повинен звернутися до суду та отримати рішення суду про погашення сум заборгованості з платника.

б) в адміністративному порядку. Контролюючий орган самостійно застосовує процедури погашення податкового боргу платника податків, але платник податків має право на оскарження таких дій в суді»¹.

Як зазначає А. І. Худяков, судовий порядок гарантує більш об'єктивний розгляд питання про наявність податкового боргу та обґрунтованість вимог контролюючого органу. При цьому розгляд справи відбувається на принципах змагальності процесу, де платник податків більш активно захищає свої права. Такий порядок більш складний для контролюючих органів та вимагає від них хорошої правової підготовки, розгляд справи займає значний час. Суттєво зростає навантаження на судову систему, а розгляд справи вимагає від судді високого рівня кваліфікації у сфері оподаткування. Тому контролюючим органам більш вигідне примусове погашення податкової заборгованості шляхом застосування другого різновиду провадження»².

¹ Щекин Д. М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть) : учебное пособие / Под ред. канд. юрид. наук С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2008. – 171 с.

² Худяков А.І. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть :ученик. – Алматы : ТОО «Издательство «Норма-Ка», 2003. – 438 с.

Також розподіл на види процедур відбувається за такою ознакою як – предмет, за рахунок якого відбувається погашення:

1. Погашення за рахунок коштів на рахунках платника податків, що має борг.
2. Погашення за рахунок готівки, що є у платника податків.
3. Погашення за рахунок майна платника податків.
4. Погашення за рахунок коштів дебіторів платника податків, що має борг.
5. Погашення за рахунок інших джерел.

У ПК РФ¹ у статтях 46-48 не вживається поняття процедур погашення податкового боргу, проте, зазначається про те, що у випадку несплати або неповної сплати податку у встановлений строк зобов'язання зі сплати податку, збору, а також пені і штрафу виконується у примусовому порядку. Тобто, фактично йде мова про процедури погашення податкового боргу.

До них відноситься: – звернення стягнення на грошові кошти на рахунках платника податків (податкового агента) – організації або індивідуального підприємця у банках і його електронні грошові кошти (стаття 46 ПК РФ); – стягнення за рахунок іншого майна платника податків, податкового агента – організації, індивідуального підприємця, в тому числі за рахунок готівки (стаття 47 ПК РФ); – стягнення за рахунок майна платника податків (платника зборів – фізичної особи, яка не є індивідуальним підприємцем (стаття 48 ПК РФ)).

За ПК РФ стягнення несплачених сум відбувається за рішенням податкового органу шляхом направлення на паперовому носії або в електронній формі в банк, в якому відкриті рахунки платника податків (податкового агента) – організації або індивідуального підприємця (далі – платни-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=89628> – Заголовок з екрану.

ка податків), доручення податкового органу на списання та перерахунок до бюджетної системи РФ необхідних грошових коштів з рахунків цих суб'єктів (стаття 46 ПК РФ).

Рішення про стягнення приймається після закінчення строку, встановленого у вимозі про сплату податку, але не пізніше двох місяців, після закінчення вказаного строку (частина стаття 46 ПК РФ). Вимога має бути направлена платнику податків (відповідальному учаснику консолідованої групи платників податків) не пізніше трьох місяців з дня виявлення недоїмки, виняток становить направлення вимоги за результатами податкової перевірки – протягом 10 днів з дати набрання чинності відповідного рішення (стаття 70 ПК РФ).

Варто звернути увагу на те, що дуже слушно, за законодавством РФ передбачена можливість на відміну від ПК України, передачі вимоги у електронній формі по телекомунікаційних каналах зв'язку (стаття 69 ПК РФ).

Відповідно до статті 69 ПК РФ вимога про сплату податку (як і штрафу, і пені) має бути виконана протягом 8 днів з дати отримання вказаної вимоги, якщо більш тривалий часовий період для сплати податків не вказаний у цій вимозі.

Доручення податкового органу на перерахунок сум податку, штрафу, пені до бюджетної системи РФ направляється до банку, в якому відкриті рахунки платника податків (податкового агента) – організації або індивідуального підприємця і має бути безумовно виконано банком в порядку черги, встановленої цивільним законодавством РФ. У разі недостатності або відсутності грошових коштів на рахунках в день отримання банком доручення, таке доручення виконується по мірі надходження грошових коштів на ці рахунки. Якщо недостатньо або взагалі відсутні грошові кошти на рахунках, податковий орган має право стягнути податок, пеню, штраф за рахунок електронних грошових коштів (стаття 46 ПК РФ).

У разі недостатності або відсутності грошових коштів на рахунках або його електронних грошових коштів або відсутності інформації про рахунки або інформації про реквізити його корпоративного електронного засобу плате-

жу, який використовується для переказів електронних грошових коштів, податковий орган має право стягнути податок, пеню і штраф за рахунок майна, в тому числі за рахунок готівки, такого платника в порядку, передбаченому статтею 47 ПК України (стаття 46 ПК РФ).

Стягнення податку, пені і штрафу за рахунок майна відбувається за рішенням керівника (заступника керівника) контролюючого органу шляхом направлення на паперовому носії або в електронній формі протягом трьох днів, з моменту винесення такого рішення, відповідної постанови судовому приставу-виконавцю для виконання в порядку, передбаченому Федеральним законом «Про виконавче провадження» з урахуванням особливостей, передбачених цією статтею (стаття 47 ПК РФ).

Рішення про стягнення податку, пені та штрафу за рахунок майна платника податків приймається протягом одного року після закінчення виконання вимоги про сплату вимоги про сплату податку, пені та штрафу. Рішення про стягнення податку, пені і штрафу за рахунок майна платника податків, прийняте після закінчення вказаного строку, вважається недійсним та виконанню не підлягає, в такому разі контролюючий орган може звернутися в суд з заявою про стягнення з платника податків належної суми податку, пені і штрафу. Така заява може бути подана в суд протягом двох років після закінчення строку виконання вимоги про сплату податку, пені і штрафу. Пропущений по поважній причині строк подачі заяви може бути відновлений судом. Виконавчі дії мають бути вчинені і вимоги, які містяться в постанові, виконані судовим приставом-виконавцем у двохмісячний строк з дня надходження до нього вказаної постанови. У статті передбачено послідовність за якою визначається вид майна до стягнення (стаття 47 ПК РФ).

Порядок стягнення податку, збору, пеня, штрафу за рахунок майна платника податків (платника зборів) – фізичної особи (далі – фізичної особи), яка не є індивідуальним підприємцем, визначений у статті 48 ПК РФ. У випадку невиконання фізичною особою в установлений строк зобов'язання зі сплати податку, збору, пені, штрафу подат-

ковий орган (митний орган), який відправляє вимогу про сплату має право звернутися в суд із заявою про стягнення про стягнення податку, збору, пені, штрафу за рахунок майна, в тому числі грошових коштів на рахунках в банку, електронних грошових коштів, перекази яких здійснюються з використанням персоніфікованих електронних засобів платежу, і готівки, даної фізичної особи, в межах сум, вказаних у вимозі про сплату з урахуванням особливостей, встановлених цією статтею (стаття 48 ПК РФ).

Заява про стягнення подається до суду загальної юрисдикції податковим органом (митним органом) протягом 6 місяців з дня закінчення строку виконання вимоги про сплату, якщо інше не передбачено в цьому пункті (стаття 48 ПК РФ).

У випадку стягнення податку, збору, пені і штрафів за рахунок майна фізичної особи, яке не є грошовими коштами, зобов'язання зі сплати вважається виконаним з моменту реалізації такого майна і погашення заборгованості за рахунок отриманих сум (стаття 48 ПК РФ)¹.

У ПК Казахстану передбачена окрема глава 5 «Виконання податкового зобов'язання»². У цій главі у 1 статті (№ 31) вказано, що платник податків виконує податкові зобов'язання самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Статтею 34 передбачено порядок погашення податкової заборгованості та визначається, що таке погашення відбувається в наступній послідовності, спершу погашається нарахована пеня, по-друге, сума недоїмки, і в третю чергу сума штрафів.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=89628> – Заголовок з екрану.

² О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс): Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г., № 99-IV [Електронний ресурс]. Режим – доступу : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217 – Заголовок з екрану.

Далі у цій же главі йде мова про виконання податкового зобов'язання та погашення податкової заборгованості за різними процедурами, залежно від того, хто є платником податків та, яке джерело погашення боргу. Так, в Розділі 20, Главою 86 ПК Казахстану «Заходи примусового стягнення податкової заборгованості» передбачено порядок примусового стягнення податкової заборгованості. У частині 2 статті 614 ПК Казахстану визначено, що заходи примусового стягнення не застосовуються по відношенню до платника податків (податкових агентів), які мають податкову заборгованість меншу від потрібного місячного розрахункового показника, встановленого на відповідний фінансовий рік Законом «Про республіканський бюджет». У пункті 1 цієї ж статті зазначено, що податкові органи застосовують ці заходи для стягнення податкової заборгованості платника податків – юридичної особи, структурного підрозділу юридичної особи, нерезидента, який здійснює діяльність на території РК через постійний заклад індивідуального підприємця, приватного нотаріуса, адвоката, крім випадків оскарження, повідомлення про результати податкової перевірки або рішення вищестоячого органу податкової служби, винесеного за результатами розгляду скарги на повідомлення.

Перед початком застосування заходів примусового стягнення платнику податків (податковому агенту) надсилається повідомлення про погашення податкової заборгованості відповідно до глави 84 цього Кодексу

За пунктом 3 цієї статті примусові стягнення податкової заборгованості застосовуються в наступному порядку: 1) за рахунок коштів, які знаходяться на банківських рахунках; 2) з рахунків дебіторів; 3) за рахунок реалізації обмеженого в розпорядженні майна; 4) у вигляді примусового випуску об'явлених акцій.

Далі в зазначеній статті вказано, що при не сплаті сум штрафів застосовуються названі вище заходи примусового стягнення без повідомлення, на основі постанови суду про примусове стягнення сум штрафів.

Для цілей цієї глави рахунки державних закладів, відкриті в уповноваженому державному органі по виконан-

ню бюджету, порівнюються до банківських рахунків, а вповноважений державний орган по виконанню бюджету порівнюється до організації, яка здійснює окремі види банківських операцій.

У статті 615 ПК Казахстану «Стягнення податкової заборгованості за рахунок коштів, які знаходяться на банківських рахунках» у пункті 1 передбачено, що підставою для застосування заходу примусового стягнення такого, як стягнення коштів на банківських рахунках, є несплата або часткова сплата сум податкової заборгованості протягом 15-ти робочих днів з дня вручення повідомлення про погашення податкової заборгованості.

Дане положення не поширюється на банківські рахунки, з яких, у відповідності до законодавчих актів Республіки Казахстан про банки і банківську діяльність, страхову діяльність, пенсійне забезпечення, сек'юритизацію та інвестиційні фонди, стягнення не допускається.

У пункті 2-му цієї статті передбачено, що стягнення суми податкової заборгованості з банківських рахунків платника податків (податкового агента) застосовується на основі інкасового розпорядження податкового органу за виключенням суми коштів, які є забезпеченням за заставою, який виданий банком або організацією, яка здійснює окремі види банківських операцій, в розмірі непогашеного основного боргу зазначеної застави.

Інкасове розпорядження складається податковим органом на основі даних про рахунок платника податків щодо суми податкової заборгованості на дату його складення.

Пунктом 3 передбачено, що у разі виконання банком або організацією, яка здійснює окремі види банківських операцій, інкасового розпорядження податкового органу і отримання ще одного інкасового розпорядження податкового органу, складеного на ту ж дату, на ту ж суму, по тому ж виду заборгованості, але на інший банківський рахунок, то такі розпорядження повертаються в податковий орган без виконання.

У пункті 7 цієї статті зазначено, що при достатності коштів на банківському рахунку для задоволення всіх вимог, пред'явлених платнику податків, інкасове розпоря-

дження на стягнення суми податкової заборгованості виконується банком або організацією, яка здійснює окремі види банківських операцій в першочерговому порядку і не пізніше одного операційного дня, який слідує за днем отримання зазначеного розпорядження. Пунктом 8 цієї статті передбачено, що у разі відсутності або недостатності коштів на рахунку платника податків, застосовується стягнення в рахунок податкової заборгованості по мірі появи коштів на таких рахунках в порядку черги, встановленої Цивільним кодексом Республіки Казахстан.

Як зазначалося вище у ПК Казахстану передбачено, як і в Україні стягнення податкової заборгованості платника податків (податкового агента) з рахунків його дебіторів (стаття 616 ПК Казахстану). Пунктом 1 цієї статті передбачено, що у випадку відсутності або нестачі коштів на банківських рахунках платника податків (податкового агента), або у разі відсутності у нього банківських рахунків, податковий орган у рамках сум податкової заборгованості застосовує стягнення коштів на банківських рахунках третіх осіб, які мають заборгованість перед платником податків (дебіторів).

На відміну від ПК України ПК Казахстану містить норму, що детально визначає обов'язки платник податків при застосуванні зазначеної процедури погашення податкового боргу. Зокрема, платник податків зобов'язується не пізніше 10 робочих днів з дня отримання повідомлення про погашення податкової заборгованості надати податковому органу, який відправляв повідомлення, список дебіторів із зазначенням сум дебіторської заборгованості за наявності, актів узгодження взаєморозрахунків, складених разом із дебітором та, які підтверджують суми дебіторської заборгованості. За наявності актів узгодження податковий орган виставляє на банківські рахунки дебіторів інкасове розпорядження про стягнення суми податкової заборгованості платника податків після 5-ти робочих днів від дня отримання дебіторами повідомлень, у відповідності з главою 85 цього Кодексу. У випадку ненадання списку дебіторів в зазначений термін, податковий орган проводить податкову перевірку платника податків (податкового агента). При

цьому податковий орган не має права підтверджувати суми дебіторської заборгованості, які оскаржуються в суді (пункт 2 статті 616 ПК Казахстану). Пунктом 3 цієї статті передбачено, що на основі наданого списку дебіторів або акту податкової перевірки, який підтверджує суму дебіторської заборгованості, податковим органом надсилаються дебіторам повідомлення про стягнення коштів з їх банківських рахунків в рахунок погашення податкової заборгованості платника податків в межах суми дебіторської заборгованості. Не пізніше 20-ти робочих днів з дня отримання повідомлення, за виключенням випадків, передбачених даною статтею, дебітори зобов'язані надати податковому органу, який відправляє таке повідомлення, акт узгодження взаєморозрахунків, складений разом з платником податків на дату отримання повідомлення. У разі ненадання акта узгодження взаєморозрахунків у встановлений термін, податковим органом проводиться податкова перевірка зазначених дебіторів. При цьому податковий орган також не має права підтверджувати суми дебіторської заборгованості, які оскаржуються в суді. (пункт 3 статті 616).

У пункті 4 цієї ж статті зазначено, що за наявності акта податкової перевірки, який підтверджує суму дебіторської заборгованості, і повідомлення про стягнення коштів з банківських рахунків дебіторів, акт узгодження не представляється.

Наступною процедурою, передбаченою ПК Казахстан є стягнення за рахунок реалізації обмеженого в розпорядженні майна платника податків (податкового агента) в рахунок податкової заборгованості (стаття 617 ПК Казахстану). У цій статті зазначено, що податковий орган у разі відсутності у платника податків (податкового агента), коштів на банківських рахунках і на банківських рахунках його дебіторів або у разі відсутності у нього і (або) у його дебіторів банківських рахунків, без його згоди виносить постанову про звернення стягнення з обмеженого в розпорядженні майна платника податків (податкових агентів). Зазначена постанова складається у двох екземплярах, відповідно до форми, встановленої уповноваженим органом, один із яких з прикріпленими копією рішення про обмеження в розпо-

рядженні майном і актом опису майна відправляється в уповноважений державний орган по роботі з майном, яке надійшло у власність держави на окремих підставах.

Реалізацією обмеженого в розпорядженні майна займається уповноважений державний орган по роботі з майном, яке надійшло у власність держави на окремих підставах. Порядок реалізації такого майна установлюється також цим уповноваженим органом (стаття 618 ПК Казахстан).

Цікавим є досвід Республіки Казахстан щодо регламентації процедури погашення податкового боргу за рахунок примусового випуску об'явлених акцій платника податків (податкового агента) – акціонерного товариства за участю держави в уставному капіталі. Так, у випадку непогашення суми податкової заборгованості платником податків (податковим агентом) – акціонерним товариством за участю держави в уставному капіталі після вжиття всіх заходів, передбачених підпунктами 1) – 3) пункту 3 статті 614 ПК Казахстан, уповноважений орган звертається до суду з позовною заявою про примусовий випуск об'явлених акцій у порядку, встановленому законодавством Республіки Казахстан.

Строки виконання податкових зобов'язань зі сплати податків, інших обов'язкових платежів до бюджету, а також зобов'язань зі сплати пені, штрафів, для погашення яких за рішенням суду відбувається примусовий випуск об'явлених, призупиняється з дня набрання чинності рішення суду про примусовий випуск об'явлених акцій, до закінчення їх розміщення¹.

Не передбачає диференціації провадження з погашення податкового боргу залежно від виду суб'єкта – платника податків, що має борг ПК Азербайджанської Респуб-

¹ О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс): Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г., № 99-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217 – Заголовок з екрану.

ліки. У ньому вказано 2 види провадження залежно від предмета, на яке спрямовується стягнення.

Так, У главі 7 «Загальні правила зі сплати податків» у статті 65 «Порядок стягнення заборгованості за податками» ПК Азербайджанської Республіки конкретизується провадження погашення боргу платника податків за рахунок коштів на рахунках платника податків, що має борг¹.

Якщо платник податків не виконав податкового зобов'язання в строк, встановлений цим Кодексом, податковий орган направляє йому повідомлення про сплату протягом 5 днів податків, процентів, і застосованих фінансових санкцій, нарахованих або перерахованих у відповідності з цим Кодексом. У випадку несплати платником податків розрахованих або перерозрахованих податків, процентів або застосованих фінансових санкцій в зазначений в повідомленні строк, податковий орган дає банку або іншій кредитній організації розпорядження для стягнення з розрахункового, валютного і інших рахунків платника податків до державного бюджету заборгованостей та процентів з податків, застосованих фінансових санкцій, яке є виконавчим (платіжним) документом. При наявності у платника податків коштів на рахунках розпорядження податкового органу виконується банком або іншою кредитною організацією в день надходження такого розпорядження. При відсутності у платника податків коштів на рахунках або їх недостатності для погашення розпорядження податкового органу залишається в банку або іншій кредитній організації і виконується по мірі появи коштів на рахунках платника (стаття 65 ПК).

Статтею 90 ПК Азербайджану «Порядок стягнення податку за рахунок майна платника податків» передбачено, що у випадку невиконання податкового зобов'язання протягом 60 днів після опису майна податковий орган може звернутися в суд щодо реалізації на відкритих спеціалізованих аукціонах описаного майна в достатній та необхідній

¹ Налоговый кодекс Азербайджанской Республики. от 11 июля 2000 г., № 905-ІГ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nalog.ru/html//azerbaijan.doc> – Заголовок з екрану.

кількості. Якщо термін придатності описаного майна закінчується до закінчення строку, вказаного у цій статті, податковий орган має право негайно звернутися до суду. Суд розглядає звернення податкового органу, вказане в цій статті в порядку, установленому Цивільним процесуальним Кодексом Азербайджанської Республіки.

Чітко деталізовано процедури погашення податкового зобов'язання у ПК Молдови, в якому передбачено окрему главу 9 «Примусове виконання податкового зобов'язання»¹. У статті 193 ПК Молдови закріплено умови примусового виконання податкового зобов'язання, до них віднесено: 1) наявність недоїмки; 2) не закінчення строків давності встановлених цим Кодексом; 3) відсутність факту оскарження існування такої недоїмки або її розміру; 4) відсутність факту порушення щодо платника податків процедури визнання його банкрутом чи застосування щодо нього засобів відновлення його платоспроможності.

У статті 194 ПК Молдови закріплено перелік способів примусового виконання податкового зобов'язання, до них відносяться: а) стягнення грошових коштів, в тому числі в іноземній валюті, з банківських рахунків платника податків, за виключенням тих, які знаходяться на кредитних і тимчасових рахунках (з накопичення фінансових коштів для формування або збільшення статутного капіталу); б) вилучення готівкових коштів, в тому числі в іноземній валюті у платника податків; в) звернення стягнення на майно платника податків, крім того, що зазначено вище; г) звернення стягнення на дебіторську заборгованість платника податків способами, передбаченими вищезазначеними пунктами. Звернення стягнення на майно здійснюється шляхом арешту, вилучення та реалізації майна. У випадку, якщо в результаті застосування цих способів у платника податків, який здійснює підприємницьку діяльність, не погашено повністю заборгованості, податковий орган має

¹ Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. № 1163-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290028> – Заголовок з екрану.

право ініціювати застосування способів відновлення платоспроможності. Податкове зобов'язання фізичної особи, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності, погашається у передбаченому цим Кодексом порядку.

Коментуючи такий спосіб погашення податкового боргу як звернення стягнення на дебіторську заборгованість платника податків, передбачений ПК Молдови, Д. М. Щекін зазначає, що його застосування є досить спірним. Обґрунтовує науковець свою думку тим, що у податковому праві є неприпустимим надмірне втручання у цивільно-правові відносини. Якщо це і допускати у податковому праві, то тільки відносно дебіторської заборгованості, безспірний характер якої визнають і платник податків, і дебітор¹. Зокрема, такі умови передбачені у ПК Киргизької Республіки (стаття 74), де зазначено, що податковий орган має право стягувати готівкові кошти з рахунків третіх осіб, таке стягнення здійснюється за наявності документально підтвердженої заборгованості третьої особи перед платником податків на підставі акта узгодження взаєморозрахунків між платником податків і третьою особою у безспірному порядку. У ПК Узбекистану у статті 64 зазначено про можливість щодо платника податків (юридичної особи чи фізичної особи – приватного підприємця), який має податковий борг, звернути стягнення на суми, що мають йому сплатити дебітори. Таке стягнення відбувається за рішенням органу податкового органу у разі надання платником податків акту узгодження взаєморозрахунків з дебітором.

З зауваженням науковця важко не погодитись, разом із тим, щодо вирішення зазначеної проблеми, доречно підтримати вітчизняного законодавця. Оскільки у пункті 95.22 статті 95 ПК України передбачено, що контролюючий орган звертається до суду щодо стягнення з дебіторів платника податків, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи, у рахунок

¹ Щекін Д. М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть) : учебное пособие / Под ред. канд. юрид. наук С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2008. – 171 с.

погашення податкового боргу такого платника податків. Обґрунтованим вважаємо акцентування уваги у пункті 87.5 статті 87 ПК України на тому, що у разі, якщо здійснення заходів щодо продажу майна платника податків не привело до повного погашення суми податкового боргу, орган стягнення може визначити додатковим джерелом погашення податкового боргу дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи (стаття 87 ПК України).

На відміну від ПК України, в якому до органів, що здійснюють погашення податкового боргу, віднесено контролюючі органи та державних виконавців, у ПК Молдови передбачено, що до системи органів, уповноважених примусово виконувати податкове зобов'язання, належать податкові органи, а також служби зі збору місцевих податків і зборів, що діють спільно з податковими органами (стаття 195 ПК України). Слід відзначити широкі повноваження податкових органів щодо погашення боргу, шляхом застосування всіх способів, передбачених ПК Молдови, без необхідності звертатися до суду для отримання виконавчого припису. Тобто, фактично, виключні повноваження у цьому, навіть щодо вилучення, реалізації майна платника податків, що має податковий борг.

Стаття 196 ПК Молдови визначає загальні правила примусового виконання податкового зобов'язання: регламентуючи час доби, в який його може бути проведено; визначаючи можливість звернення про допомогу у встановленні місцезнаходження платника податків до компетентного органу публічної влади; передбачаючи підстави передавання справи і рішення про примусове виконання податкового зобов'язання іншому податковому органу; вказуючи, що способи можуть застосовуватися як окремо, так і в комплексі, а витрати, пов'язані з примусовим виконанням здійснюються з держаного бюджету з наступним відшкодуванням їх за рахунок коштів платника податків. Підставою застосування примусового виконання у спосіб, передбачений у пунктах б), в), г) статті 194 ПК Молдови здійснюється на підставі рішення, прийнятого керівництвом пода-

ткового органу за формою, затвердженою Головною державною податковою інспекцією, яке має силу виконавчого документа.

У Киргизькій Республіці передбачено такі процедури погашення податкового боргу¹:

1) У випадку несплати або неповної сплати суми податкового боргу, визнаного платником податків, податковий орган має право в безспірному порядку стягувати грошові кошти платника податків – організації або приватного підприємця без їх згоди на стягнення і направляти стягнені кошти в рахунок сплати суми такого боргу. За умови недостатності або відсутності грошових коштів на рахунках платника податків в день отримання банком податкової платіжної вимоги, така вимога виконується по мірі надходження грошових коштів на ці рахунки не пізніше одного операційного дня (стаття 74 ПК Киргизії).

2) При недостатності або відсутності грошових коштів на рахунках платника податку в банку податковий орган має право на основі припису стягувати податкову заборгованість, визнану платником податків, за рахунок готівкових коштів за актом про стягнення готівкових коштів за формою, затвердженою уповноваженим податковим органом.

3) Слід окремо відзначити наявність у ПК Киргизької Республіки такої процедури погашення податкового боргу як стягнення податковим органом готівкових коштів з рахунків третіх осіб. Таке стягнення провадиться за наявності документально підтвердженої заборгованості третьої особи перед платником податків на підставі акту узгодження взаєморозрахунків між платником податків і третьою особою в безспірному порядку (стаття 74 ПК Киргизької Республіки).

¹ Налоговый кодекс Кыргызской Республики [Електронний ресурс] / Принят Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики 11 января 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступа : <http://www.base.spinform.ru/show.fwx?Regnom=10115> . – Заголовок з екрану.

4) Податковий орган може звернутися до суду із позовом про обмеження в розпорядженні майном і/або про стягнення податкової заборгованості за рахунок майна даного платника податків в межах суми, вказаної в повідомленні про сплату податкової заборгованості. Цей позов може передбачати стягнення податкової заборгованості з третьої особи, в тому числі за рахунок коштів дебітора, роботодавця, банку або іншої організації (стаття 75 ПК Киргизької Республіки). Таке стягнення здійснюється за рішенням суду.

У Таджикистані примусове стягнення податкового боргу здійснюється відповідно до глави 9 «Примусове стягнення податку» ПК Таджикистану¹. При цьому не передбачається диференціації процедур залежно від виду платника податків. Як стосовно юридичних, так стосовно фізичних осіб відбувається стягнення боргу за наступною процедурою.

У статті 65 ПК Таджикистану зазначено, що податковий орган може стягнути несплачену суму податку за рахунок майна платника податків (за виключенням житла платника податків і членів його сім'ї в рамках норм надання житлової площі у відповідності із Житловим кодексом Республіки Таджикистан та іншого майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до законодавства) на підставі рішення керівника відповідного податкового органу. Податковий орган може стягнути майно тільки після арешту майна і отримання платником податків письмового повідомлення про стягнення майна не раніше, ніж через 15 днів. Таке стягнення може провадитися і раніше, незалежно від строку повідомлення, якщо керівник відповідного податкового органу прийме рішення про наявність достатніх підстав, щоб вважати, що платник може вжити заходів, щоб сховатися або приховати своє майно.

¹ Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 3 декабря 2004 г. № 61 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.lex.tj/Laws_rus/Tax%20Code_rus.doc – Заголовок з екрану.

У статті 66 ПК Таджикистану зазначено, що особа, в розпорядженні якої знаходиться майно, яке підлягає стягненню відповідно до статті 65, зобов'язана за вимогою уповноваженої посадової особи податкового органу передати податковому органу це майно.

Статтею 67 ПК Таджикистану передбачено, що стягнене майно платника та майно, отримане від боржника платника податків, реалізується на спеціальному відкритому аукціоні.

Відповідно до статті 68 ПК Таджикистану, після закінчення 15-ти денного строку та у відповідності із статтею 65, податковий орган має право розіслати третім особам (в тому числі банку або іншій фінансово-кредитній установі платника податків) повідомлення, яке зобов'язує до прямої сплати до відповідного бюджету будь-якої суми, яку винні треті особи платнику податків, що має заборгованість протягом 10-ти днів з дня отримання повідомлення. Якщо таке стягнення не буде виконано в зазначений термін, то податковий орган може звернутися в суд про стягнення з третіх осіб цих сум до відповідного бюджету.

Тож, податковим органам надана повна самостійність щодо застосування процедури стягнення.

У ПК Узбекистану¹ у главі 11 «Виконання зобов'язань зі сплати податків та інших обов'язкових платежів» у статті 59 вказано, що до заходів забезпечення виконання зобов'язань зі сплати податків та інших обов'язкових платежів відноситься вимога про необхідність виконання платником податків зобов'язання та заходах, які застосовуються для примусового стягнення податкової заборгованості, що відправляється йому органом ДПС, не пізніше трьох робочих днів, а фізичним особам, в тому числі приватним підприємцям, – не пізніше 30 днів після закінчення строку сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Тож, одразу акцентується увага на наявності чіткого розмежування процедур погашення податкової заборгова-

¹ Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. № ЗРУ-136 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://fmc.uz/legisl.php?id=k_nal – Заголовок з екрану.

ності фізичних осіб та процедур погашення податкової заборгованості юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Різниця полягає не тільки у строках, в межах яких застосовуються ці процедури, а і в самій послідовності дій та суб'єктах, що уповноважені їх застосовувати. Крім того, в межах одних і тих самих процедур погашення податкової заборгованості юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців передбачені різні строки щодо кожного із зазначених суб'єктів. Більш тривалий строк надано на виконання вимог зі сплати платникам податків фізичним особам – підприємцям.

Заслуговує на увагу чітке визначення у ПК Узбекистану порядку застосування процедур стягнення податкового боргу стосовно юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Статтею 61 ПК Узбекистану «Строки виконання вимоги про погашення податкової заборгованості» передбачено, що у випадку непогашення податкової заборгованості протягом 5 днів з дня отримання вимоги про погашення податкової заборгованості платником податків органи ДПС застосовують: 1) заходи для безспірного стягнення її з банківських рахунків платника, відповідно до положень статті 63 цього Кодексу. 2) Після 10 днів з дня отримання вимоги про погашення боргу, якщо його не вдалося погасити в результаті застосування першого заходу податкові органи звертають стягнення на суми, які платнику податків заборгували його дебітори. Відповідна процедура конкретизована у статті 64 ПК Узбекистану. 3) Якщо в результаті застосування перших двох заходів протягом 30 днів з дня отримання вимоги, податковий борг залишається непогашеним, то податкові органи звертаються з позовом до суду про звернення стягнення з майна платника податків в порядку, визначеному статтею 65. Звернення стягнення з майна платника податків на підставі судових актів здійснюється судовим виконавцем в порядку, встановленому законодавством.

У випадку невиконання фізичною особою вимоги про погашення податкового боргу протягом 10 днів з дня її отримання, органи ДПС у встановленому Цивільним про-

цесуальним кодексом порядку звертаються в суд із заявою про стягнення заборгованості (стаття 61 ПК Узбекистану).

У ПК Туркменії¹ не відбувається розмежування процедур забезпечення сплати податкового зобов'язання (чи боргу) та процедур погашення податкового боргу. У статті 58 ПК Туркменії наводиться перелік «заходів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податку», до якого входять: пред'явлення банку безапелляційної платіжної вимоги; застава майна; порука; призупинення операцій на рахунках в банку; стягнення сум, які заборгували платнику податків треті особи; накладення заборони на право розпорядження або користування майном з наступним зверненням стягнення на таке майно; пеня.

Також не передбачено чіткої диференціації процедур погашення податкового боргу залежно від виду платника податків.

Стягнення податку шляхом пред'явлення банку безапелляційної платіжної вимоги здійснюється податковою службою у разі несплати платником податків (податковим агентом) у встановлені строки податкового боргу (стаття 59 ПК Туркменії). У статті 63 ПК Туркменії зазначено, що податкова служба має право стягнути податковий борг з третіх осіб – боржників платника податків (податкового агента), які є юридичними особами або приватними підприємцями. У разі недостатності грошових коштів після застосування перших двох названих заходів, податкова служба звертає стягнення на майно платника податків (податкового агента). Для звернення стягнення на майно платника податків (податкового агента) податкова служба: приймає постанову про накладення заборони на право платника податків розпоряджатися майном незалежно від того, у кого це майно зараз знаходиться; здійснює опис майна, за рахунок якого стягується податковий борг; оформляє позовну заяву до суду про стягнення за рахунок майна платника податків.

¹ Налоговый кодекс Туркменистана от 25 октября 2005 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.icnl.org/car/Laws/TM_files/2.doc – Заголовок з екрану.

Привертає увагу положення статті 69 ПК Туркменістану про те, що позовна заява про стягнення податку за рахунок майна платника податків (податкового агента) може бути податна в суд протягом 6 місяців після прийняття постанови про накладення заборони розпоряджатися майном.

У ПК Республіки Білорусь стягнення податкового боргу регулюється главою 6 «Примусове виконання податкового зобов'язання, стягнення пеней»¹.

У статті 55 ПК Білорусі зазначено, що стягненням податку, збору (мита), пені є примусове виконання податкового зобов'язання, сплати пені у випадку невиконання або неналежного виконання платником (іншою зобов'язаною особою) в установленій термін податкового зобов'язання, несплати (неповної сплати) пеней. Також у цій статті зазначено, що стягнення застосовується в порядку і на умовах, передбачених цим Кодексом, за рахунок грошових коштів і(або) іншого майна платника (іншої зобов'язаної особи), дебіторів платника(іншої зобов'язаної особи) – організації.

У статті 56 ПК Білорусії закріплено порядок стягнення податку, збору (мита), пені за рахунок грошових коштів на рахунках платника (іншої зобов'язаної особи) – організації.

Таке стягнення застосовується в безспірному порядку на основі рішення керівника (його заступника) податкового або митного органу.

Стягнення податку, збору (мита), пені не застосовується за рахунок грошових коштів на кореспондентських рахунках платника (іншої зобов'язаної особи) – організації, благодійних рахунках, відкритих для внесення (зарахування) іноземної безоплатної допомоги у вигляді грошових коштів, в тому числі в іноземній валюті, спеціальних рахунках, відкритих у відповідності із законодавчими, а також

¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=hk0200166> – Заголовок з екрану.

на рахунках для зарахування бюджетних коштів державного казначейства і місцевих бюджетів. Рішення податкового або митного органу про стягнення податку, збору(мита), пені за рахунок грошових коштів на рахунках платника (іншої зобов'язаної особи) – організації невідкладно доводиться до відома банку, де відкриті рахунки платника (іншої зобов'язаної особи) – організації, на паперовому носії або за встановленим форматом у вигляді електронного документа і підлягає безумовному виконанню банком в першочерговому порядку не пізніше одного банківського дня з дня отримання такого рішення. При цьому банком призупиняються, якщо інше непередбачено законодавчими актами, всі інші видаткові операції на рахунках платника(іншої зобов'язаної особи) – організації. У разі відсутності або нестачі коштів на рахунках, рішення податкового або митного органу про стягнення податку, збору(мита), пені виконується по мірі появи грошових коштів на вказаних в ньому рахунках.

Статтю 57 ПК Білорусії закріплено порядок стягнення податку, збору(мита), пені за рахунок готівкових коштів платника (іншої зобов'язаної особи) – організації. Рішення про таке стягнення провадиться в безспірному порядку на підставі рішення керівника(його заступника) податкового або митного органу. Таке рішення виносить у формі постанови про стягнення податку, збору (мита), пені за рахунок готівкових коштів. Готівкові кошти в день їх стягнення необхідно здати в банк для їх зарахування у відповідний бюджет.

У статті 58 ПК Білорусії передбачено стягнення податку, збору(мита), пені за рахунок коштів дебіторів платника (іншої зобов'язаної особи) – організації. Таке стягнення провадиться в безспірному порядку на підставі рішення керівника (його заступника) податкового органу за місцем взяття на облік платника (іншої зобов'язаної особи). Рішення про стягнення коштів дебіторів платника (іншої зобов'язаної особи) приймається з урахуванням строків виконання зобов'язань між платником податків (іншою зобов'язаною особою) та його дебіторами. Зазначене рішення виноситья щодо одного або декількох дебіторів платника

(іншої зобов'язаної особи) на підставі довідки про наявність дебіторської заборгованості у платника (іншої зобов'язаної особи), оформленої податковим органом на підставі документів, наданих платником (іншою зобов'язаною особою) або за результатами заходів по виявленню майна платника (іншої зобов'язаної особи), а також його дебіторів, за результатами перевірки, проведеної податковим органом, або на основі заяви платника (іншої зобов'язаної особи) про уступку вимоги кредитора і документу(акту узгодження або іншого підписаного дебітором і платником (іншою зобов'язаною особою) документа), який підтверджує наявність дебіторської заборгованості у платника (іншої зобов'язаної особи) і кредиторської заборгованості у дебітора платника (іншої зобов'язаної особи). Рішення податкового органу про стягнення податку, збору (мита), пені за рахунок коштів дебіторів і платіжна інструкція видаються банку, який обслуговує даний податковий орган, на паперовому носії або за встановленою формою у вигляді електронного документа.

Стягнення податку, збору (мита), пені за рахунок майна платника (іншої зобов'язаної особи) закріплено у статті 59 ПК Республіки Білорусь. Тут вказано, що податковий або митний орган має право звернутися в загальний або господарський суд з позовом про стягнення податку, збору (мита), пені за рахунок майна платника (іншої зобов'язаної особи), за виключенням майна платника (іншої зобов'язаної особи) – організації, порядок звернення стягнення закріплений статтями 56-58 цього Кодексу, які зазначені вище. При необхідності дотримання встановленого законодавчими актами порядку попереднього позасудового вирішення справи податковий або митний орган має право звернутися до нотаріуса із заявою про здійснення виконавчого надпису про стягнення податку, збору (мита), пені за рахунок майна платника (іншої зобов'язаної особи), за виключенням майна платника – організації. Позовна заява і заява про здійснення виконавчого надпису подаються в порядку, встановленому законодавчими актами. Стягнення податку, збору (мита), пені за рахунок майна платника – організації здійснюється послідовно відносно: майна, яке

не бере участі безпосередньо в процесі виробництва товарів (робіт, послуг), іншого майна, за виключенням майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до законодавства. Стягнення податку, збору (мита), пені за рахунок майна платника – фізичної особи здійснюється послідовно відносно: грошових коштів на рахунках в банку, готівкових коштів, дебіторської заборгованості індивідуального підприємця, заробітної плати та інших доходів фізичної особи, майна, яке не бере участі безпосередньо в процесі виробництва товарів (робіт, послуг), іншого майна, за виключенням майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до законодавства. Стягнення податку, збору (мита), пені за рахунок майна платника (іншої зобов'язаної особи) провадиться шляхом зарахування у відповідний бюджет грошових коштів від його реалізації, за виключенням майна – грошових коштів на рахунках в банку, готівкових коштів, дебіторської заборгованості індивідуального підприємця, заробітної плати та інших доходів фізичної особи, в порядку встановленому законодавством.

Порівняльно-правовий аналіз положень ПК України та деяких країн СНД, дозволяє зазначити наступне:

- на відміну від ПК України в інших ПК не передбачено чіткого визначення поняття податковий борг для позначення сум податкового зобов'язання, штрафу та пені, що не сплачені у встановлений термін та підлягають погашенню;

- у всіх кодексах іде мова про те, що у випадку не сплати у встановлений строк суми податкового зобов'язання, штрафу та пені, вони підлягають погашенню у встановленому законом порядку, з використанням державного примусу;

- законодавці більшості країн, ПК яких проаналізовані, детально регламентують процедури погашення податкового боргу, що доцільно врахувати і Україні, а не відсилати правозастосовувача до нормативно-правових актів підзаконного характеру;

- в ПК деяких країн СНД передбачено особливості процедур погашення податкового боргу залежно від виду платника податків та виду джерела погашення податкового

боргу. У чинному ПК України у статті 95 не передбачено особливостей процедур погашення залежно від виду платника податків, замість цього на те, що такі відмінності є, вказується мимохідь у статті 87 ПК України, присвяченій джерелам сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків та у окремих Листах Вищого адміністративного суду України;

- найбільш доцільним видається підхід законодавця країн СНД (Казахстану, Білорусії, Молдови), який розділив процедури погашення податкового боргу (які у деяких Податкових кодексах названі процедурами «примусового виконання податкового зобов'язання (податкової заборгованості) платника податків») та процедури забезпечення такого виконання і конкретизував їх в окремих главах Податкових кодексів. Особливо слід відзначити послідовність викладу таких норм у ПК Казахстану, де поняття, про які йде мова в конкретній главі, розкриваються в перших статтях глави, що виключає можливість їх неточного тлумачення;

- регламентація процедури реалізації майна платника податків, що не виконав або виконав у неповному обсязі податкове зобов'язання саме нормами податкового законодавства (ПК України, Молдови, Вірменії, Азербайджанської Республіки), а не цивільно-правовими, є обґрунтованою, що відображає особливості правовідносин, в рамках яких вона використовується;

- важливою гарантією дотримання прав і законних інтересів платників податків юридичних та фізичних осіб, забезпечення їх рівності є положення ПК України, Узбекистану, Киргизії, Туркменії, Білорусії, Вірменії, Азербайджанської Республіки про те, що рішення про початок таких процедур щодо платників податків усіх видів приймається судом на основі звернень (як правило, у вигляді позовів, а в Україні ще й подання) податкових органів;

- чітке визначення позиції законодавця щодо особливостей процедури реалізації майна платника податків залежно від його виду (фізична особа, юридична особа, в тому числі, приватний підприємець) в рахунок погашення його податкового боргу забезпечує розмежування компетенції

суб'єктів, уповноважених від імені держави виконувати рішення суду (ПК Казахстану, Російської Федерації);

- встановлення послідовності застосування процедур погашення податкового боргу, термінів, протягом яких ці процедури можуть бути розпочаті, і кінцевих строків звернення стягнення на майно платника податків у рахунок погашення податкової заборгованості є обов'язковою.

Стосовно досвіду правового регулювання процедур погашення податкового боргу країн дальнього зарубіжжя, варто зупинитися на діяльності податкових органів Франції, де, як і в Україні, передбачена можливість, у випадку наявності у платника податків несплачених сум податків, які пройшли попередню процедуру узгодження, застосування конкретних процедур погашення.

Важливо відмітити, що загальний рівень добровільної сплати задекларованих та донарахованих сум податків у Франції складає 98 %; кількість судових рішень, що приймаються на користь податкових органів Франції з будь-яких питань, в тому числі і погашення податкового боргу, складає 95-98 %; загальна сума податкового боргу у Франції складає близько 20 млрд.євро, в тому числі активного до стягнення – близько 9 млрд.євро на рік; надходження від застосування процедур погашення складають близько 10 млрд. євро на рік¹.

Тож, податкові органи Франції, спочатку – направляють боржнику два попередження, перше – виконує роль нагадування про наявність боргу, а друге – є більш жорстким документом, після відправлення якого податковий орган отримує право порушувати процедури погашення податкового боргу: накладення арешту на кошти боржника у банках, які здійснюють розрахунково-касове обслуговування такого платника податків, та стягнення цих коштів у бюджет. При цьому, на відміну від вітчизняних податкових органів, податківці Франції, мають право сформулювати за-

¹ Процедури стягнення податкового боргу у Франції [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dpa.cv.ua/index.php>.

пит до банків щодо надання останніми інформації про рух коштів по рахунках боржника без звернення до суду.

Також погашення відбувається за рахунок коштів боржника, які перебувають у третіх осіб, до яких належать, в першу чергу: безпосередні дебітори такого платника, а також ті контрагенти боржника, які ще не стали дебіторами; контрагенти, що сплачують боржнику кошти у вигляді орендної плати; та інші треті особи. Вся інформація, яка потрібна для такої процедури погашення, збирається з боржника та його контрагентів, а її надання є їх обов'язком, в тому числі і банків¹. Одночасно із стягненням коштів накладається іпотека (застава) на рухоме та нерухоме майно боржника без попередження такого боржника (інформація про майно платника податків попередньо збирається податковим органом в основному через направлення запита такому платнику про його майно, а також може бути підтверджена у процесі документальної перевірки. При цьому, платник не має права відмовити у наданні інформації). Застава також накладається у випадку оскарження донархованих сум податків, але без застосування стягнення. Податковому інспектору надано право визначати суму, на яку буде застосовано заставу, та, що може бути спрямована на погашення податкового боргу, в тому числі і на все майно боржника. Таке положення містилось і у Законі України №2181, проте, було визнано неконституційним і у статті 89 ПК України зазначається, що застава поширюється на майно платника податків відповідно до суми податкового боргу. Якщо ж на момент застосування процедури погашення податкового боргу за рахунок його майна, сума боргу збільшиться, податковий орган додатково описує майно у податкову заставу.

Якщо протягом місяця з дня застосування застави боржник не розрахувався з бюджетом, податковий орган може самостійно здійснити продаж рухомого майна такого платника податків або передати таке стягнення до судового виконавця. Для юридичних та фізичних осіб застосовуються однакові процедури погашення. Фізична особа несе від-

¹ Там само.

повідальність за погашення податкового боргу навіть своїм житлом. У разі, якщо попередні процедури не призвели до погашення податкового боргу в повному обсязі, податковий орган має право видати наказ про продаж нерухомого майна за ціною, визначеною таким податковим органом. Якщо протягом двох місяців з дня видання такого наказу платник податків самостійно не продав нерухоме майно та не погасив податковий борг, податковий орган визначає дату проведення судового аукціону з продажу цього майна. Стягнення також може бути накладено на керівника або управляючого підприємством, якщо існують часті випадки не своєчасної сплати податків або значні суми донарахувань. Таке стягнення здійснюється в судовому порядку.

4.2. НАПРЯМИ УНІФІКАЦІЇ ПРОЦЕДУР ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

За оцінками міжнародних організацій, відносини між платниками податків та контролюючими органами України є надмірно бюрократизованими та непрозорими. Існуючі механізми державного управління в цій сфері зменшують ефективність процесу сплати податків і знижують рівень національної податкової конкуренції¹.

Проведений аналіз правових норм, що регулюють процедури погашення податкового боргу, та практики застосування їх приписів, дозволяє констатувати наявність значних прогалин, через які суттєво знижується ефективність таких процедур, а як наслідок – держава, в особі споживачів бюджетів різних рівнів, вчасно недоотримує кошти, які платники податків, виконуючи свої конституційні обов'язки (стаття 67 Конституції України), повинні сплатити.

¹ Недодаєва Н. Л. Проблемні питання захисту прав платників податків / Н. Л. Недодаєва // Вестник ИЭПИ НАН Украины. – 2011. – №1. – С.43; Кузнецов К. Податковий кодекс – недосяжна мрія / К.Кузнецов // Економчна правда.

На цьому наголошують науковці¹, представники державних органів, зокрема, Колегія Рахункової палати, розглянувши результати аудиту використання бюджетних ресурсів на виконання повноважень з погашення податкового боргу платників податків за рахунок коштів та продажу майна в Харківській та Сумській областях, зробила висновок, що в цих регіонах за останні роки відбулося суттєве зростання обсягів податкового боргу та його списання. Водночас рівень погашення боргу залишився низьким, як і оцінка виконання повноважень контролюючих органів, визначення обсягів фінансових та трудових ресурсів. Так, на виконання повноважень із погашення податкового боргу ДПА у Харківській та Сумській областях протягом 2009-2010 років та I кварталу 2011 року було виділено державних коштів у загальній сумі 36,5 млн. грн., проте ефективність використання цих коштів незадовільна. Податковий борг у вказаних областях збільшився за останні 2 роки більш ніж у 2 рази і становить майже 5 млрд. гривень. Контролюючим органам Харківщини вдалося забезпечити надходження до бюджету в середньому лише на 1,5 відсотків від загальної суми податкового боргу; Сумської області – на 4 відсотки. Водночас із податкового обліку обох регіонів списано борг як безнадійний у сумі 1,4 млрд. гривень².

Такі негативні показники мають місце в окремих областях України і сьогодні. Однією з основних причин цього є двозначність, неточність та неузгодженість окремих норм ПК України, інших Законів України, підзаконних нормативно-правових актів, що регламентують як поняття погашення податкового боргу, так і процедури погашення податкового боргу, правовий статус уповноважених суб'єктів владних повноважень при їх здійсненні.

¹ Майстренко О. Прийняття податкового кодексу як шлях до ефективності системи оподаткування в Україні / О. Майстренко // Право України. – 2010. – № 6. – С. 128-134.

² «Незгасні» податкові борги // Повідомлення Колегії Рахункової палати від 27.07.2011[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737757>.

Вказані недоліки суттєво впливають на можливість підвищення ефективності здійснення контролюючими органами процедур погашення податкового боргу, недопущення застосування платниками податків, що мають податковий борг, способів приховування активів, за рахунок яких може бути погашено борг такого платника.

Так, суперечливість та неузгодженість норм законодавства призвели до того, що судами повернуто без виконання 169 позовних заяв до боржників податкових органів в Харківській області на загальну суму 2,1 млн. грн., у Сумській області – 986 позовів на суму 19,4 млн. гривень. Борг платників, у яких відсутні джерела погашення заборгованості, на Харківщині сягає понад 3 млрд. грн., або 74 відсотки від загальної суми боргу, а на Сумщині – понад 200 млн. гривень, або 45 відсотків. Апеляційне та судове узгодження податкових зобов'язань, що може тривати роками, деякі недобросовісні платники використовують для відчуження активів та зміни свого місцезнаходження¹.

Як було зазначено вище, з метою вдосконалення податкового законодавства та врегулювання проблеми узгодженості дій між контролюючими органами та виконавчою службою Мін'юсту, слід, в першу чергу, внести зміни до статті 41 ПК України. Хоча розв'язання зазначеної проблеми, вважаємо, можливе при визнанні контролюючих органів єдиним уповноваженим суб'єктом, що застосовує процедури погашення податкового боргу не залежно від виду платника податків, що має такий борг. Державні виконавці, як це і передбачено у Законі України «Про виконавче провадження», мають забезпечувати виконання рішень судів, в тому числі і адміністративних, але у процесі виконавчого провадження – завершальної стадії судового провадження та примусового виконання рішень інших органів (посадових осіб).

Задіяння державних виконавчих служб на стадії виконання судових рішень про погашення податкового боргу фізичних осіб, за їх надмірного навантаження, ускладнює взаємодію між контролюючими органами та органами

¹ Там само.

державних виконавчих служб, призводить до таких проблем як довготривале невиконання останніми рішень судів з погашення податкового боргу. Так, в Харківській та Сумській областях 1223 рішення судів в розмірі 188,4 мільйонів гривень (станом на 01.04.2011)¹ не були виконані. Не забезпечено належного виконання судових рішень про погашення податкового боргу і органами державною виконавчої служби Львівської області, де упродовж 2012 року з понад 322 мільйонів гривень стягнуто лише 8,8 мільйонів гривень².

У ПК України також не передбачено чіткої послідовності проведення процедур погашення податкового боргу. Значною є база Постанов КМ України, роз'яснень та листів ВАС України, Державної фіскальної служби України, Міністерства фінансів України, стосовно окремих аспектів таких процедур. Така увага обумовлена складністю та комплексністю питань погашення податкового боргу, суттєвим втручанням у господарську діяльність платника податків та обмеження його прав власності щодо майна, за рахунок якого здійснюється погашення.

Слід зазначити, що з метою спрощення порядку застосування платниками податків податкового законодавства Верховною радою України прийнято Закон №2756, яким передбачено внесення змін до 65 законодавчих актів, серед яких чільне місце займають положення, що стосуються питань погашення податкового боргу. З метою однозначного застосування адміністративними судами положень Закону № 2756, окремих норм ПК України та відповідних положень КАС України, пов'язаних з процедурами погашення податкового боргу, зокрема, ВАС України визначив коло найважливіших питань, які потребували роз'яснення та листами № 149/11/13-11, № 571/11/13-11, № 203/11/13-11 довів

¹ Там само.

² У прокуратурі Львівщини розглянули питання ефективності роботи податкової та митної служб області [Електронний ресурс] // 18.03.2013. – Режим доступу: http://lviv.gp.gov.ua/ua/zmi_pro_nas. – Назва з екрану.

їх до відома суддів місцевих та апеляційних адміністративних судів і для врахування при здійсненні правосуддя.

Проте, ні зазначені Закони про внесення змін до нормативних актів, що врегульовують процедури погашення податкового боргу, ні листи, накази та роз'яснення не забезпечують розв'язання усіх проблем практики щодо цього. Неоднозначність положень ПК України щодо регулювання процедур погашення податкового боргу призводять до різної оцінки цих положень суб'єктами, що забезпечують погашення податкового боргу і подають про це подання чи позови до суду, та суддями, що уповноважені приймати рішення на застосування конкретних процедур або давати на це дозвіл. На підставі цього приймаються рішення стосовно одних і тих самих питань, але кардинально протилежні.

Так, суддями Одеського окружного адміністративного суду у справах № 1570/3864/2012 та 1570/3799/2012 за поданням контролюючого органу щодо стягнення податкового боргу з платника податків – юридичної особи було відмовлено у прийнятті зазначеного подання. Мотивувалася така відмова тим, що у своєму поданні контролюючий орган заявив вимогу про стягнення податкового боргу з рахунків у банках, що обслуговують платника податків, при цьому було зазначено конкретне найменування розрахункових рахунків та реквізити банків та суму, яку необхідно стягнути, що, на думку суду, є неправомірним. На думку суддів, неправомірність дій контролюючих органів полягає в тому, що вони вказали конкретний вид процедури погашення податкового боргу та джерело за рахунок якого проводиться таке погашення – стягнення податкового боргу з рахунків у банках, що обслуговують платника податків. Як вказано у мотивувальній частині ухвал, системний аналіз статей 95, 99 ПК України передбачає наявність різних видів процедур погашення податкового боргу, тож вимога про стягнення суми податкового боргу не тотожна змісту вимоги про стягнення коштів з банківських рахунків на суму податкового боргу, який, за змістом, є видом процедури по-

гашення, що обирається серед інших під час виконання рішення про стягнення податкового боргу¹.

Чернігівський окружний адміністративний суд у складі головуючої судді Смірної О.Є., розглянувши у порядку скороченого провадження в приміщенні суду справу за адміністративним позовом від 03.04.2013 року Державної податкової інспекції у м. Чернігові Державної податкової служби до ОСОБА_1 про стягнення податкового боргу по орендній платі за землю в розмірі 60588,79 грн., позов задовольнив повністю з наступних підстав. Відповідно до пп. 16.1.4 п. 16.1 ст.16 Податкового кодексу України платники податків зобов'язані сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом, та платник податку несе відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податку та дотримання вимог податкового законодавства. Станом на 15.01.2013 року за відповідачем рахується податковий борг по орендній платі за землю в розмірі 60588,79 грн., що підтверджується довідкою ДПІ у м. Чернігові. На виконання норм ПК України відповідачу направлено податкову вимогу від 20.11.2012 року № 46. Податкові повідомлення-рішення та податкова вимога відповідачем в межах подальшої процедури апеляційного оскарження чи в судовому порядку не оскаржувались. Передбачені законодавством заходи не призвели до погашення податкового боргу та станом на день розгляду справи податковий борг в розмірі 60588,79 грн. відповідачем не сплачено. Згідно із пунктом 95.3 статті 95 ПК України стягнення коштів з рахунків платників у банках, обслуговуючих такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання органам державної податкової служби, у розмірі суми податкового боргу або його частини. У ОСОБА_1 відсутні відкриті розрахункові рахунки в установах банків. Враховуючи вищевикладене, суд зробив висновок, що позов ДПІ у м. Чернігові про стягнення податкового боргу є обґрунтованим та підлягає задоволенню в

¹ Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 18.06.2012 у справі № 1570/3864/2012; від 20.06.2012 у справі 1570/3799/2012.

повному обязі та постановив стягнути з ОСОБА_1 (НОМЕР_3, АДРЕСА_1): – податковий борг по орендній платі за землю в розмірі 60588 (шістдесят тисяч п'ятсот вісімдесят вісім) грн. 79 коп.¹

Тобто, у наведеній постанові суддя вказала, що з урахуванням того, що у платника податків, який має податковий борг, на рахунках у банках, що його обслуговують, кошти відсутні, такий борг може бути погашений за рахунок інших джерел, відповідно до процедур, регламентованих статтею 95 ПК України. Такий підхід, вважаємо, є обґрунтованим та дозволить уникнути затягування досягнення мети процедур погашення податкового боргу платника податків – скорочення такого боргу. При цьому не відбувається порушення прав платника податків на захист свої правомірних інтересів, оскільки: по-перше, як у період до формування податкового боргу, так і, коли такий борг вже сформувався, після отримання податкової вимоги, за наявності передбачених ПК України підстав, зокрема, фінансових ускладнень, платник податків наділений правом ініціювати перед контролюючим органом перенесення термінів сплати податків або податкового боргу на інший строк, відповідно вимог статті 100 ПК України, що регулює застосування розстрочення, відстрочення податкового зобов'язання або податкового боргу. По-друге, ніхто не позбавляє платника податків права оскаржити як в адміністративному досудовому, так і у судовому порядку рішення податкових органів щодо суми грошового зобов'язання, так і інші, що, на його думку, порушують його права та законні інтереси.

Вочевидь, з метою усунення вказаних вище різницянь, назріла необхідність внесення змін до статті 95 ПК України, що регулює процедури погашення податкового

¹ Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду у справі № 825/1315/13-а від 25.04.2013 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30890494>. – Заголовок з екрана.

боргу, які будуть запропоновані у процесі формулювання їх уніфікації.

Тож, зі змісту пункту 95.1 статті 95 ПК України у його чинній редакції, контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі, можливо встановити дві процедури погашення податкового боргу платника податків – процедура погашення податкового боргу платника податків за рахунок коштів, які знаходяться на його рахунках у банках та процедура погашення податкового боргу платника податків за рахунок його майна, що перебуває у податковій заставі.

Однак, діюча редакція наведеної норми ПК України не враховує положення пунктів 95.4 та 95.22 наведеної вище статті ПК України, відповідно яких, окрім наведених вище процедур, контролюючий орган має право здійснити погашення податкового боргу за рахунок готівкових коштів платника податків та за рахунок сум дебіторської заборгованості.

Зважаючи на те, що пунктом 95.1 статті 95 ПК України наведено виключний перелік процедур погашення податкового боргу, вважаємо за необхідне, доповнити його і можливістю контролюючого органу здійснювати погашення такого боргу й за рахунок готівки платника податків та сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав і право вимоги якої переведено на контролюючий орган.

Пунктом 95.2 статті 95 ПК України встановлюється, що погашення податкового боргу за рахунок коштів та продажу майна платника податків провадиться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги. Зі змісту наведеної норми не можливо встановити, що законодавець має на увазі під терміном кошти. Слідуючи логіці, під терміном «кошти» необхідно розуміти кошти на рахунках платника податків – боржника у банках, готівкові кошти, що належить такому платнику податків, сума коштів дебіторської

заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи.

Таким чином, вважаємо, з метою уникнення двозначного трактування наведеного терміна («кошти») необхідно у пункті 95.2 статті 95 ПК України окремим абзацом (частиною) передбачити, що погашення податкового боргу відбувається за рахунок коштів на рахунках платника податків – боржника у банках, готівки, що належить такому платнику податків, сум коштів дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи та за рахунок продажу майна такого платника.

Зважаючи на такі зміни, застосування процедур погашення податкового боргу буде упорядковано відповідно пункту 95.1 статті 95 ПК України, якою регламентується, що погашення податкового боргу платника податків відбувається шляхом його погашення за рахунок коштів під якими будуть розумітися кошти на рахунках платника податків – боржника у банках, готівкові кошти, що належить такому платнику податків, сума коштів дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на податкові органи, а в разі їх недостатності шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Зважаючи на таке, вважаємо, зі статті 87 ПК України «Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків» необхідно виключити пункт 87.5, а у пункті 87.1 передбачити абзац

«Сплата грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків може здійснюватися за рахунок сум дебіторської заборгованості такого платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи. Контролюючий орган повідомляє платника податків про таке надходження коштів в п'ятиденний термін з дня отримання відповідного документа».

Наведені зміни нададуть можливість погасити податковий борг без нанесення збитків майбутній господарській діяльності платника податків. Зокрема, видається логічним

погашення податкового боргу платника податків спочатку за рахунок сум грошових коштів, які заборговані такому платнику у наслідок, наприклад, виконання певних робіт, надання послуг чи заборгованість за розрахунками з ним, а вже потім здійснювати таке погашення за рахунок продажу об'єктів нерухомого майна, верстатів, обладнання, інших основних засобів, зокрема, сировини і матеріалів, призначених для здійснення виробництва, тощо.

Продовжуючи аналіз процедур погашення податкового боргу необхідно зазначити, що пунктом 95.2 статті 95 ПК України передбачений момент застосування таких процедур погашення, зокрема, він припадає на наступний день з моменту спливу 60 днів з дня вручення (отримання) платником податків податкової вимоги. Таким чином, зі змісту наведеного вище підпункту (95.2 статті 95 ПК України) момент початку процедур погашення податкового боргу за рахунок коштів платника податків – боржника та за рахунок майна такого платника є однаковий (з моменту спливу 60 днів отримання платником податків податкової вимоги). Зважаючи на те, що такий строк не роз'яснюється ПК України, відомчими нормативно-правовими актами ДФС України, листами ВАС України, тощо, вважаємо, (відповідно пункту 95.2 статті 95 ПК України) наведені вище процедури можуть застосовуватися одночасно (у момент спливу 60-денного строку з моменту вручення податкової вимоги). Одночасно, не зважаючи на редакцію пункту, що аналізується, пунктом 95.1 статті 95 ПК України встановлюється, що погашення податкового боргу платника податків – боржники відбувається за рахунок коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Тож, аналізуючи пункти 95.1 та 95.2 статті 95 ПК України, не зрозуміло, яким чином необхідно застосовувати наведені процедури погашення, чи то одночасно, чи то спочатку контролюючий орган повинен діяти відповідно процедурі погашення податкового боргу за рахунок коштів, які перебувають у власності платника – боржника, яку можливо застосувати після закінчення спливу 60-денного те-

рміну з дня отримання податкової вимоги, а вже потім, у разі, якщо податковий борг погашено частково або не погашено взагалі, застосувати процедуру погашення цього боргу за рахунок майна такого платника.

Зважаючи на таке, вважаємо, необхідно привести у відповідність пункти 95.1 та 95.2 ПК України, з метою уникнення різночитань та вироблення єдиного підходу щодо їх застосування контролюючими органами процедур погашення, передбачивши у статті 95 ПК України положення, яке буде врегульовувати черговість застосування наведених процедур у чітко визначений момент.

Це можливо реалізувати, якщо пунктом 95.2 статті 95 ПК України буде передбачено, що погашення податкового боргу платника податків провадиться за рахунок коштів такого платника, які перебувають у його власності, не раніше ніж через 60 календарних днів з дня отримання (вручення) такому платнику податкової вимоги, а в разі, якщо податковий борг не погашено або погашено частково – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Наступним абзацом (частиною) необхідно передбачити, що застосування процедури погашення податкового боргу за рахунок майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі, починає свій перебіг з робочого дня, що настає за днем закінчення процедури погашення податкового боргу за рахунок коштів такого платника, які перебувають у його власності.

Зважаючи на вищевикладене, вважаємо за необхідне, внести зміни до другого абзацу пункту 95.3 статті 95 ПК України і замінити слово «усієї», яке нашу думку, невдало характеризує суму податкового боргу, яка залишилася непогашена в наслідок застосування процедури погашення податкового боргу за рахунок коштів платника податків на його рахунках, на «залишкову». Оскільки, думається, що сума податкового боргу буде характеризуватися як залишкова навіть, у разі, коли після вказаної вище процедури (погашення податкового боргу за рахунок коштів платника податків на його рахунках) її абсолютне значення не зміни-

лося. Наведена зміна викликана необхідністю чіткого формулювання норм права.

Продовжуючи уніфікацію наведених вище процедур, необхідно зазначити, що пунктами 95.4-95.5 статті 95 ПК України не вказано коли саме необхідно вилучати готівкові кошти платника податків з метою погашення його податкового боргу. З метою визначення такого моменту, необхідно звернутися до черговості дій податкового органу з метою погашення податкового боргу за рахунок коштів такого платника податків – боржника, які перебувають у його власності.

Тож, вважаємо, що з метою погашення податкового боргу, контролюючий орган, у визначені ПК України строки, застосовує процедуру погашення податкового боргу платника податків за рахунок коштів з рахунків такого платника, що знаходяться у банках. У разі якщо, податковий борг не погашено чи погашено частково, контролюючий орган повинен розпочати процедуру вилучення готівки такого платника негайно – у день, що наступає за днем закінчення процедури погашення податкового боргу з рахунків платника. Моментом закінчення такої процедури (погашення податкового боргу платника податків за рахунок коштів з рахунків такого платника, що знаходяться у банках) буде отримання контролюючим органом інкасового доручення з відміткою банку, що обслуговує такий контролюючий орган, про часткове виконання чи залишення його без виконання (відповідно Глави 12. Списання банком коштів з рахунків платників податків/суб'єктів господарювання Постанови НБ України «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» від 21.01.2004 року № 22 []). Початком процедури погашення податкового боргу за рахунок готівки платника-боржника буде прийняття рішення контролюючим органом про погашення *усієї* суми податкового боргу за формою визначеною додатком 1 до Порядку затвердженого постановою КМ України від 29 грудня 2010 року № 1244 «Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу». Не зупиняючись докладніше, вважаємо (на основі доводів наведених нами ви-

ще), необхідно змінити назву наведеного рішення та викласти її у такій редакції «Рішення контролюючим органом про погашення залишкової суми податкового боргу».

Одночасно необхідно звернути увагу, що пунктом 95.22 статті 95 ПК України, також не встановлюється момент початку погашення податкового боргу платника податків за рахунок сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи.

Вважаємо, таку процедуру, необхідно провадити, після закінчення процедури погашення податкового боргу за рахунок готівкових коштів платника податків, у разі, якщо податковий борг, після застосування вказаної процедури, не погашено чи погашено частково. На нашу думку, процедура погашення податкового боргу за рахунок готівкових коштів платника податків закінчується з моменту складення акта за формою згідно з додатком 2 до Порядку затвердженого постановою КМ України від 29 грудня 2010 року № 1244 «Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу». До того ж, пунктом 3 наведеного нормативно-правового акту встановлюється, що підчас вилучення готівки працівники рахують наявні кошти, а їх сума вказується у такому додатку.

Також необхідно додати, що провадження процедури погашення податкового боргу платника податків за рахунок сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги переведено на контролюючий орган, вважаємо, можливо проводити одночасно із процедурою погашення податкового боргу за рахунок майна такого платника-боржника. Одночасне, застосування наведених процедур, вважаємо, можливо, у випадку, коли така дебіторська заборгованість є поточною і буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу, та якщо, право вимоги буде переведено на контролюючий орган раніше ніж закінчиться реалізація майна платника податків-боржника. У разі, якщо право вимоги буде переведено на контролюючий орган і кошти дебіторської заборгованості надійшли на рахунки платника податків, до якого застосо-

вані процедури погашення податкового боргу, у момент закінчення процедури погашення податкового боргу за рахунок майна то пріоритет надається сумах дебіторської заборгованості, а не реалізоване майно повертається платнику податків, якщо його податковий борг погашено.

У випадку, якщо після здійснення всіх процедур погашення податкового боргу платника податків податковий борг залишається непогашеним, підрозділ правової роботи отримує справу платника податків для звернення до суду щодо визнання платника податків банкрутом з урахуванням вимог Закону України від 14.05.1992 № 2343 «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом».

Наведений нами порядок погашення податкового боргу, вважаємо, підвищить ефективність застосування наведених у цьому параграфі процедур і максимально забезпечить інтереси платника податків, що мають податковий борг не погашений у встановлені законодавством строки.

Також, зважаючи на те, що статтею 95 ПК України, зокрема пунктами відповідно яких провадиться погашення податкового боргу – 95.3. (за рахунок коштів з рахунків платника податків у банках, обслуговуючих такого платника податків, та з рахунків платників податків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритих в органі, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів), (погашення залишкової суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі), 95.4. (за рахунок готівки), 95.22. (за рахунок сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи), застосування процедур погашення податковим органом до платника-боржника здійснюється після перевірки законності рішення про реалізацію таких процедур адміністративним судом в установленому порядку КАС України. Однак, а ні зі змісту статті 95 (чи інших статей) ПК України, а ні зі змісту КАС України не зрозуміло, чи необхідно контролюючому органу, з метою застосування процедур погашення, отримувати рішення адміністративного суду перед кожним застосуванням таких процедур, адже деякі

судді застосовують зазначені норми по різному. Так, у рішенні наведеному вище, Чернігівський окружний адміністративний суд у складі головуючої судді О. Є. Смірної, розглянувши справу за адміністративним позовом від 03.04.2013 року Державної податкової інспекції у м. Чернігові Державної фіскальної служби до ОСОБА_1 про стягнення податкового боргу по орендній платі за землю. Позов задоволений повністю. Не повертаючись до змісту справи, у наведеній постанові суддя вказала, що з урахуванням того, що у платника податків, який має податковий борг, на рахунках у банках, що його обслуговують, кошти відсутні, такий борг може бути погашений за рахунок інших джерел, відповідно до процедур, регламентованих статтею 95 ПК України.

Таким чином, із наведеного прикладу видно, що суддями адміністративних судів може бути прийнято рішення про повне погашення податкового боргу платника податків із застосуванням декількох, на вибір контролюючого органу, процедур погашення. Вважаємо, що таке рішення, прийняте суддею Чернігівського окружного адміністративного суду зумовлене двозначним трактуванням пункту 3 статті 183-3 КАС України. Вказаною статтею встановлюється, що провадження у справах за зверненням контролюючих органів при здійсненні ними передбачених законом повноважень здійснюється на підставі подання таких органів щодо, зокрема, пункт 3 стягнення коштів за податковим боргом. Зважаючи на те, що нами неодноразово було звернуто увагу на двозначність трактування терміну «кошти призначені для погашення податкового боргу», вважаємо, необхідно внести зміни до пункту 3 статті 183-3 КАС України та викласти його у такій редакції:

«3) погашення податкового боргу за рахунок коштів платника податків, що знаходяться на його рахунках у банках».

Такі зміни нададуть можливість узгодити положення ПК України та КАС України щодо провадження у справах за зверненням контролюючих органів при здійсненні ними передбачених законом повноважень у сфері погашення податкового боргу.

У зв'язку із вказаною пропозицією та на основі аналізу процедур погашення податкового боргу (зокрема відповідно класифікації наведеній у відповідному параграфі даного дисертаційного дослідження), вважаємо, що судовий контроль за законністю застосування процедур погашення податкового боргу платника податків контролюючими органами повинен здійснюватися в рамках статті 183-3 КАС України при застосуванні процедур погашення податкового боргу платника податків за рахунок коштів такого платника, що знаходяться на його рахунках у банках у порядку скороченого провадження та у порядку загально-позовного провадження при застосуванні усіх інших процедур у запропонованому нами порядку. До того ж, враховуючи форми звернення до суду (подання та позов), на нашу думку, судді адміністративного суду повинні, у рамках скороченого провадження (183-3 КАС України), у разі законності вимог контролюючого органу, виносити рішення про застосування процедури погашення податкового боргу платника податків за рахунок коштів такого платника, що знаходяться на його рахунках у банках, а у порядку звернення з позовом вирішити питання про застосування процедур погашення податкового боргу за рахунок готівки, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на податкові органи та майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, у межах одного звернення.

4.3. ЗАПОЗИЧЕННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ШОДО ЗВЕРНЕННЯ ДО АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДІВ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

Для належної реалізації податкових прав і свобод людини і громадянина правова держава здійснює свою основну функцію – захист та охорону цих інститутів. Здійснення подібної функції неможливе без налагодженої системи процедур, інститутів, які б гарантували захист податкових прав громадян. Саме наявність різноманітних органів (конституційні суди (ФРН, Іспанія, Італія, Австрія, Україна), Конституційна Рада (Франція), Верховний суд (США),

Державна Рада (Італія), суди загальної юрисдикції, омбудсмени (Швеція, Іспанія, Франція, Польща та ін.) і процедури, що захищають права і свободи громадян, створює механізм, без якого неможливе функціонування правової держави¹.

Як показує екскурс в історію, паралельно з розширенням функцій і збільшенням втручання держави зростала й потреба контролювати та обмежувати дії представників влади у податкових відносинах. Методи забезпечення справедливості в діях держави щодо податків розвивалися в кількох різних напрямках.

У древніх історичних хроніках майже не знайти вказівок на обмеження податкової волі суверена, які можна було б порівняти з сучасними уявленнями про адміністративну юстицію. В римському праві цивільному позову (actio) надавалося розуміння процесуальної дії, якою особа (позивач, actor) вимагає судового захисту проти визнаного супротивника (відповідач, reus), щоб змусити останнього визнати право, яке стверджує позивач, і відповідно поводитися².

У єгипетських записах періоду греко-римського панування є певні згадки про закони, які накладали обмеження на індивідів, що подібні до кодексів адміністративних правопорушень. Китайські імператори створили Цензорат, що перевіряв і контролював податкову діяльність численного чиновництва Китаю починаючи з часів династії Цінь (221-206 рр. до н.е.). У багатьох відношеннях Цензорат нагадував прокуратуру та виконував схожі завдання. Звісно, ні та, ні інша інституція не мали на меті гарантувати справедливе ставлення чиновників до податкових прав

¹ Педько Ю. С. Становлення та правове регулювання адміністративної юстиції в Україні [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Ю. С. Педько; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького. – К., 2004. – С. 14.

² Штефан А. С. Позов – універсальний засіб захисту честі, гідності й репутації. Поняття позову [Текст] / А. С. Штефан // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2008. – № 5 (43). – С. 34.

громадян; вони були засобом здійснення контролю над численними урядовими підрозділами й забезпечення певного ступеня узгодженості в їхній роботі¹.

За часів Середньовіччя правові податкові обмеження абсолютних монархій Європи запроваджувалися внаслідок конфліктів з церквою, повстань дворян, чиї вимоги відображені у Великій хартії вольностей, та появи германського звичаєвого права, за якого зародилася доктрина, згідно з якою суверен не знаходиться над законом і може бути притягнутий до відповідальності за свої дії. Ці засадничі принципи знайшли вияв насамперед у положеннях про захист майна та особистої свободи і сприяли запровадженню правових механізмів обмеження, особливо за допомогою прийняття судових рішень. Піднесення у XVIII-XIX століттях теорії ліберальної демократії закріпило ідеї обмежень та відповідальності влади за свої дії, створивши підґрунтя для механізмів адміністративної юстиції, які виникли пізніше².

На початку XVIII століття, в ході розвитку європейських держав, були розроблені виконавчі засоби, покликані забезпечувати податкову відповідальність різних органів. У 1713 р. в рамках шведсько-фінського права було вперше запроваджено посаду омбудсмена, значна частина обов'язків якого стосувалася нагляду за діяльністю представників влади та захисту громадян від зловживань ними владою та від їхніх протизаконних дій у сфері справляння податків.

Сучасні методи досягнення цілей адміністративної юстиції для забезпечення реалізації податкових прав платників податків започатковані наприкінці XVIII століття, коли у Франції сталася революція і було засновано Державну раду (Conseil d'Etat); тоді було визнано відмінність між

¹ Адміністративна юстиція України: проблеми теорії і практики: Настільна книга судді / [О.М. Пасенюк, О.Н. Панченко, В.Б. Авер'янов та ін.]; за заг. ред. О.М. Пасенюка. – К.: Істина, 2007. – С. 53-54.

² Журавльова Г. С. Адміністративна юстиція в зарубіжних країнах [Текст] / Г. С. Журавльова, О. С. Стеценко // Влада. Людина. Закон. – 2005. – № 10. – С. 66-67.

публічним та приватним правом, а також потребу в окремому органі, який здійснював би нагляд за функціонуванням влади і дотриманням нею положень публічного права. Упродовж XIX століття Державна рада розвивалась також і як судовий орган, відповідальний за перевірку дій держави, і як її (держави) дорадчий орган з правових питань. За цей період вона виробила механізми судового перегляду дій органів влади, які й сьогодні становлять підґрунтя системи судової перевірки у Франції. Французька модель, що передбачає наявність окремого судового органу для перегляду адміністративних дій уряду, у т.ч. і у податковому процесі, справила великий вплив на країни Європи та світу.

У 60-х та 70-х роках XIX століття було засновано адміністративні суди в Бадені та Пруссії; тим самим було закладено підґрунтя німецької системи судового перегляду адміністративних дій, в якій відобразився вплив французької дуалістичної судової системи. На той самий період припадають перші спроби загальних судів у Англії та США здійснювати перегляд адміністративних дій органів влади щодо справляння податків, використовуючи традиційні судові накази загального права. Деякі європейські країни також використовували загальні суди для перегляду дій органів виконавчої влади у податковій сфері, а саме Нідерланди та Бельгія, хоча при цьому були задіяні інші аспекти підходу, характерного для Державної ради Франції¹.

Ключові елементи сучасної адміністративної юстиції були вироблені у США і Західній Європі в середині XX століття; значною мірою це стало реакцією на розширення сфери повноважень органів влади щодо регулювання податків. Цей аспект діяльності органів влади посилювало значення механізмів перегляду й підтвердження законності

¹ Гриценко І. С. Основні європейські системи адміністративного судочинства: історія виникнення та розвитку [Текст] / І. С. Гриценко // Науковий вісник Чернівецького університету: Зб. наук. праць. Вип. 375: Правознавство / [ред. кол.: П. С. Пацурківський (наук. ред.), М. В. Никифорак (заст. наук. ред.), Р. О. Гаврилук (відп. секретар) та ін.]. – Чернівці: Рута, 2007. – С. 29-30.

тих дій влади, внаслідок яких приватні фірми чи фізичні особи зазнавали значних фінансових втрат або діставали значні прибутки внаслідок необґрунтованої податкової політики¹.

У США у 1946 р. було прийнято Закон про адміністративну процедуру, яким були визначені основні процедури прийняття рішень державними агенціями та судового перегляду цих рішень. Основним Законом Німеччини, прийнятим у 1949 р., було визначено засадничі елементи німецької системи адміністративної юстиції, в яких наголос зроблено на правах громадян, у т.ч. податкових, по відношенню до влади та на процесі судового забезпечення реалізації цих прав. У той самий період англійські суди та Державна рада Франції продовжували розвивати власну практику розгляду податкових справ.

У другій половині ХХ ст. в Європі сталися дві надзвичайно важливі для розвитку адміністративної юстиції події: заснування Європейського Союзу та Європейського суду справедливості, а також прийняття Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та заснування Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ). Набутком ЄС є міцна правова база адміністративної юстиції та дедалі більший масив юриспруденції, який складається з рішень ЄСПЛ стосовно держав – членів ЄС.

Починаючи з 1971 р., ЄСПЛ постановив низку рішень у справах, пов'язаних із тлумаченням статті 6(1) Конвенції при її застосуванні до адміністративних рішень країн, що підписали Конвенцію; тим самим було відкрито цілком нову сферу впливу Суду на дії органів державної влади цих країн.

У процесі вирішення спорів, пов'язаних зі сферою оподаткування у тій чи іншій мірі, ЄСПЛ було сформульовано ряд ключових позицій, які мають важливе значення для розуміння змісту конкретних положень Конвенції та їх

¹ Гусарева О. С. Особливості організації адміністративної юстиції у правових системах романо-германського та англо-американського типу [Текст] / О. С. Гусарева // Право і суспільство. – 2009. – № 2. – С. 63-64.

впливу на податкову політику держав-учасниць. Зокрема, П. О. Селезень у своїй праці¹ виділяє наступні:

1. ЄСПЛ однозначно визнає за державами право впроваджувати за власним розсудом податки і збори відповідно до другої частини ст. 1 Протоколу № 1 до Конвенції. «Справляння податків лише тоді порушуватиме право особи на мирне володіння своїм майном, якщо воно лягатиме значним тягарем на плечі платника податків або підриватиме його фінансове становище»².

2. Словосполучення «права та обов'язки цивільного характеру» у п. 1 ст. 6 Конвенції за своїм змістом є автономним і не може тлумачитись виключно в контексті національного права держав-учасниць. І хоча у прецедентній практиці ЄСПЛ склалося загальне правило незастосування п. 1 ст. 6 Конвенції для вирішення спорів щодо обов'язку сплачувати податки, такий підхід у перспективі може зазнати змін з огляду на більш широке застосування права на справедливий суд в Міжнародному пакті про громадянські та політичні права.

3. У світлі ст. 6 Конвенції та ст. 1 Протоколу № 1 до ЄСПЛ особливого значення набуває поняття «майно» для визнання наявності певного обсягу цивільних прав у позивача або ж в цілях захисту його права власності. «В правозастосовній практиці ЄСПЛ під майном, поряд з загальноприйнятими об'єктами цивільних прав (речі, гроші, цінні папери тощо), розуміються також рішення арбітражних судів; економічні інтереси, пов'язані з веденням бізнесу; правомірне очікування повернення податку з нарахуванням процентів внаслідок порушення строків повернення;

¹ Селезень П. О. Вплив рішень Європейського суду з прав людини на розвиток податкової системи України [Текст] / П. О. Селезень // Форум права: Науковий журнал / [ред. колегія: О. П. Рябченко (голов. ред.), І. В. Зозуля (відп. секретар), А. Ф. Волобуєв та ін.]. – 2009. – № 1. – С. 492-493.

² Стефанюк В. С. Права та основні свободи людини в світлі європейських стандартів правового захисту [Текст] / В. С. Стефанюк // Український часопис міжнародного права. – 2003. – № 2. – С. 59.

очікування застосування визначених умов до індивідуальної ситуації, яка вимагає правового вирішення і т.д.»¹. Таким чином, зміст зазначеного поняття теж в значній мірі є автономним стосовно національного права держав-учасниць.

4. Опорні норми правової позиції ЄСПЛ при вирішенні спорів на підставі ст. 1 Протоколу № 1 Конвенції, в т.ч. і в сфері оподаткування, включають в себе: по-перше, принцип безперешкодного користування власністю, по-друге, принцип визначеності умов позбавлення майна, по-третє, держави-учасниці мають право контролювати використання власності відповідно до інтересів суспільства (п. 61 рішення у справі «Споррнот і Лоннрот проти Швеції»²).

5. Правомірне втручання у право власності з боку держави повинно передбачати відповідність наступним умовам: по-перше, таке втручання повинно переслідувати законну мету в інтересах суспільства, по-друге, втручання має бути співрозмірним, по-третє, повинен дотримуватись баланс між вимогами інтересів суспільства та необхідними умовами захисту основних прав особи.

Необхідно також вказати, що рішення ЄСПЛ з податкових питань, як зазначають Л. В. Трофімова та М. О. Куц: впливають безпосередньо на здійснення судочинства в Україні, практику вирішення спорів, у тому числі й з питань оподаткування; формують високу правову культуру фізичних осіб-платників податків, представників органів державної влади України, суддів; стали першопричиною введення в Україні процедури проведення експертизи за-

¹ Калинин С. И. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике [Текст] / С. И. Калинин // Налоговед. – 2007. – № 12. – С. 58.

² Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Споррнот і Лоннрот проти Швеції» від 23 вересня 1982 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://european-court.ru/resheniya-evropejskogo-suda-na-russkom-yazyke/sporrng-i-lonnrot-protiv-shvecii-postanovlenie-evropejskogo-suda/>.

конопроектів і проектів інших нормативно-правових актів на відповідність положенням Європейської Конвенції з прав людини¹.

На додачу до значного обсягу відповідної практики ЄСПЛ, Рада Європи (РЄ) прийняла низку резолюцій та рекомендацій щодо виконання державами-членами рішень Суду, в яких сформульовані ключові принципи адміністративної юстиції, у т.ч. щодо вирішення податкових спорів².

На сьогодні більшість сучасних європейських країн мають спеціалізовані адміністративні суди, що переглядають рішення органів влади щодо податкових спорів. Ці суди – «спадок» французької системи та Державної ради, створених на початку ХІХ століття; вони міцно вкорінені в правову культуру.

У континентальних системах апеляції на рішення органів влади мають подаватися до адміністративних судів, до числа яких входять суди першої інстанції та апеляційні суди. У більшості випадків рішення найвищого адміністративного суду оскарженню не підлягає.

¹ Трофімова Л. В. Роль Європейського суду з прав людини у вирішенні спорів з питань оподаткування [Текст] / Л. В. Трофімова, М. О. Куц // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2010. – № 3. – С. 139.

² Рекомендація № Rec (2003) 16 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам «Про виконання адміністративних рішень та судових рішень в галузі адміністративного права» від 9 вересня 2003 року [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_692; Рекомендація № Rec (2004) 5 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам щодо перевірки законопроектів, існуючих законів та адміністративної практики на відповідність стандартам, викладеним в Європейській конвенції з прав людини. Ухвалено на 114-й сесії Комітету міністрів від 12 травня 2004 року [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_574.

У Франції, попри сильні історичні прецеденти, пов'язані з діяльністю Державної ради, існують певні види адміністративних справ, які, відповідно до закону, повинні розглядатися цивільними або звичайними судами¹. Нині існують підпорядковані Державній раді суди першої та другої інстанцій. Питання юрисдикції у Франції вирішуються Трибуналом конфліктів (Tribunal des Conflits), який визначає, адміністративний чи звичайний суд має розглядати справу².

У французькій системі передбачено базовий розгляд фактів та питань права в адміністративних судах першої інстанції, хоча такі провадження майже завжди проводяться на підставі письмових подань. Суд, як слідчий орган, може зажадати, щоб сторони, в тому числі адміністративний орган, надали йому додаткову інформацію та відповіді на його запитання.

Після реформування французької системи адміністративної юстиції у 1987 році (Закон від 31 грудня 1987 року) повноваження Державної Ради були дещо звужені внаслідок появи триланкової системи адміністративної юстиції. З метою перегляду рішень адміністративних трибуналів було створено проміжну інстанцію між адміністративними трибуналами і Державною Радою – апеляційні адміністративні суди. На сьогоднішній день їх нараховується вісім.

Апеляційні адміністративні суди переглядають судові рішення адміністративних трибуналів, що знаходяться в межах їхньої територіальної юрисдикції. Оскарження в апеляційному порядку рішень префекто-ральных органів із 1 січня 2005 року (постанова № 2004-789 від 29 липня 2004 року) належить також до юрисдикції апеляційних судів, а з 1989 зазначені суди розглядають і справи з питань переви-

¹ Салищева Н. Г. Административная юстиция и административное судопроизводство в Российской Федерации [Текст] / Н. Г. Салищева, Н. Ю. Хаманева. – М. : ИГП РАН, 2001. – С. 3-4.

² Адміністративна юстиція України: проблеми теорії і практики: Настільна книга судді / [О.М. Пасенюк, О.Н. Панченко, В.Б. Авер'янов та ін.]; за заг. ред. О.М. Пасенюка. – К.: Істина, 2007. – С. 61.

щення влади. Судді цих судів незмінні, без згоди неможливе їх переміщення по службі, в тому числі й підвищення на посаді. Рішення у скаргах приймаються палатами або, в деяких випадках, на пленумах цих судів¹.

Подальший розгляд у Державній раді передбачає прийняття незалежного рішення урядовим комісаром (*commissaire du gouvernement*), котрий готує рекомендацію, в якій він висловлює підтримку ухвали адміністративного суду або заперечує проти неї (а також може висловитися на користь повернення справи до суду на дослідження). Зазвичай, хоч і не завжди, ця рекомендація приймається Державною радою.

За своєю структурою система німецької адміністративної юстиції більше нагадує американську модель, ніж інші європейські системи, такі як французька чи англійська. Спеціалізовані адміністративні суди з повноваженням скасовувати державні акти існували в Німеччині ще з XIX століття, проте нині існуюча структура ієрархічна за своїм характером, йдучи від конституційних положень до адміністративних приписів і законів щодо конкретних органів та питань².

Нинішньою Конституцією Німеччини передбачений розподіл повноважень між законодавчою, виконавчою та судовою гілками влади, причому судова гілка уповноважена приймати рішення щодо конституційності законодавства, а також щодо того, чи узгоджується акт виконавчої влади з намірами законодавців. За параграфом 40 Закону про адміністративну процедуру адміністративний орган повинен застосовувати надане йому право, у т.ч. у податкових спорах, вільного розсуду відповідно до призначення цього дозволу і не виходити за зазначені у законі межі. Завдання цього закону полягає в регулюванні порядку діяльності ад-

¹ Цуркан М. І. Французький досвід побудови адміністративних судів [Текст] / М. І. Цуркан, К. Миронченко // Вісник Вищого адміністративного суду України. – 2009. – № 2. – С. 8.

² Бандурка А. М. Административный процесс [Текст]: [учеб.] / А. М. Бандурка, Н. М. Тищенко. – К.: Літера ЛТД, 2001. – С. 327-328.

міністративних органів. У той же час він надає громадянам чи підприємствам право на участь у процесі прийняття адміністративного рішення у вигляді права подавати заяви, бути заслуханими і брати участь в обговоренні. Інакше кажучи, громадяни чи підприємства не мають опинитись перед фактом прийнятого остаточного рішення, а повинні мати змогу вносити свої думки чи пропозиції ще в стадії пошуку адміністративним органом рішення. Якщо адміністративний орган не дотримується цього, громадянин може звернутись до адміністративного суду. Згідно з параграфом 114 Положення про адміністративні суди, суд у разі подання громадянином позову перевіряє також, «чи адміністративний акт або його відхилення чи невидання є протизаконним, тому що адміністративний орган управління вийшов за передбачені законом межі вільного розсуду чи використав повноваження діяти за вільним розсудом чином, що не відповідає його призначенню»¹.

У Німеччині адміністративні акти з податкових питань вимагають конкретного обґрунтування з посиланням на закон. Адміністративні органи керуються двома принципами. Згідно з першим жоден адміністративний акт не повинен суперечити відповідному закону; згідно з другим для позитивної реалізації адміністративних повноважень необхідна конкретна законна підстава. Отже, залишається мало місця для дій влади, які не мають переконливого обґрунтування в конкретному законі. Визначення «законності» адміністративних актів є головною метою процесу судового перегляду².

Адміністративні суди першої інстанції в Німеччині мають право здійснювати повне повторне вивчення справ у податкових спорах, винесених на їхній розгляд, у тому чис-

1 Шишкін В.І. Деякі концептуальні основи юрисдикції адміністративних судів Німеччини / В.І. Шишкін // Право України. – 1995. – № 9-10. – С. 21.

² Адміністративна юстиція України: проблеми теорії і практики: Настільна книга судді / [О.М. Пасенюк, О.Н. Панченко, В.Б. Авер'янов та ін.]; за заг. ред. О.М. Пасенюка. – К.: Істина, 2007. – С. 67-68.

лі проводити власне розслідування і збирати нові докази. На рішення органу при цьому майже не зважають. Суди другої та третьої інстанції обмежуються переглядом виключно питань права. Слід також зазначити, що крім загальних адміністративних судів, в Німеччині існують спеціальні суди з розгляду трудових спорів, справ, що стосуються соціального забезпечення, та фінансових справ, і всі вони займаються питаннями, які по суті належать до сфери адміністративного права¹.

Австрія має один з найдавніших і найстабільніших адміністративно-правових режимів у Європі; його було започатковано ще в XIX столітті. В адміністративному кодексі виписані процедури розгляду спорів, у т.ч. у податкових, органами як на рівні окремих суб'єктів федерацій (земель), так і на федеральному рівні. Апеляції на рішення цих початкових інстанцій слід подавати до адміністративних трибуналів – або незалежних, або таких, що функціонують як вищий підрозділ органу. Предметом провадження в цих трибуналах може бути перегляд рішення суду першої інстанції, винесеного на підставі фактів, а також скарги на недотримання законів або процедур. Існує однорівневий адміністративний суд, який розглядає апеляції на рішення адміністративних трибуналів².

Австрійське законодавство дозволяє звертатися до цього суду лише після закінчення розгляду апеляції щодо податкових спорів на рівні адміністративних трибуналів (тобто якщо вичерпані засоби адміністративно-правового захисту). Розгляд апеляцій адміністративними трибуналами задовольняє вимогу ст. 6 Європейської конвенції з прав людини щодо необхідності розгляду адміністративних справ у двох інстанціях, хоча в Австрії й обговорюється доцільність заснування адміністративного суду першої інстанції, який розглядав би скарги на початковій стадії. До

¹ Штогун С. Г. Досвід Німеччини в організації адміністративного судочинства [Текст] / С. Г. Штогун // Право України. – 2008. – № 2. – С. 125.

² Шишкін В.І. Адміністративний суд Австрії / В.І. Шишкін // Право України. – 1997. – № 5. – С. 58-60.

юрисдикції Конституційного суду належать конфлікти між загальними судами та адміністративними трибуналами або адміністративним судом, а також спори між ним самим та адміністративним судом¹.

Нідерланди порівняно недавно провели широкомасштабну ревізію адміністративного права, прийнявши у 1994 р. новий, всеохоплюючий кодекс, який уже став моделлю реформування для деяких країн, що розвиваються. У цьому кодексі визнано доречність як писаних, так і неписаних принципів права при вирішенні питань щодо «законності» адміністративних дій, проте в нього внесено не згадувані в попередньому кодексі елементи того, що називається «належним управлінням» («proper administration»). Крім того, кодексом встановлено однорідні процедури в рамках здійснення розгляду спорів, т.ч. у податкових, а також розгляду спорів, пов'язаних із здійсненням урядом податкових функцій. Це дало змогу скасувати кілька спеціальних адміністративних законів у сфері оподаткування.

Бельгія має одну із найбільш виразних на континенті традицій судового перегляду адміністративних рішень звичайними судами, проте у ній також створені адміністративні трибунали, які є частиною виконавчої гілки влади, у тому числі державну раду, що повноважна скасовувати адміністративні акти.

Сучасна адміністративна модель розгляду податкового спору в країнах англосаксонського права, насамперед у Великобританії та США, характеризується системою адміністративних трибуналів, які займають провідне місце у ній. Відповідно назва квазісудова модель адміністративної юстиції походить від системи адміністративних трибуналів, які виконують квазісудові функції².

¹ Адміністративна юстиція України: проблеми теорії і практики: Настільна книга судді / [О.М. Пасенюк, О.Н. Панченко, В.Б. Авер'янов та ін.]; за заг. ред. О.М. Пасенюка. – К.: Істина, 2007. – С. 70-71.

² Решота В.В. Англосаксонська модель адміністративної юстиції / В.В. Решота // Університетські наукові записки Хме-

Так, у Великобританії (Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії) дещо інша система адміністративної юстиції, ніж у континентальних системах – там апеляції на рішення певних агенцій розглядають спеціалізовані адміністративні судові органи – трибунали¹.

Попри верховенство Парламенту, у Сполученому Королівстві також існує історична традиція здійснення судами нагляду за тим, чи не виходять дії виконавчої влади за межі її повноважень. У теорії, коли суди обмежують дії виконавчої влади, вони втілюють волю парламенту, заявляючи, що відповідна дія (рішення) прийнята з перевищенням наданих законодавством повноважень (*ultra vires*). Таким чином, суди відділені від виконавчої функції уряду, однак в галузі адміністративного права вони реалізують верховенство парламенту.

Судовий перегляд податкових спорів здійснюється адміністративною палатою Вищого Суду. Апеляції на рішення цього суду подаються до звичайних апеляційних судів. У Великобританії при розгляді звичайних апеляцій, апеляційний суд першого рівня повторно розглядає початкову справу, а судові органи, створені для розгляду адміністративних апеляцій, фактично здійснюють повторний розгляд справи. Однак підстави для подання апеляцій до судів Сполученого Королівства обмежені набагато вужчими питаннями, пов'язаними з визначенням того, перевищив орган свої повноваження чи, навпаки, діяв виключно у відповідності до своїх правил. Суд не уповноважений визначати правильність суті рішення органу.

Ці концептуальні відмінності видаються доволі нечіткими у плані практичного застосування в сфері врядування, особливо при порівнянні з іншими країнами Європи. Парламент прийняв загальні закони, які визначають адміністративні процедури, і конкретні закони, які передбача-

льницького університету управління та права. – 2006. – № 1 (17). – С. 211-212.

¹ Административное право зарубежных стран / [Л.М. Гудошников, А.А. Жданов, А.Н. Козырин и др.]; под ред. А.Н. Козырина. – М. : СПАРК, 1996. – С. 59.

ють специфічні процедури, у тому числі щодо апеляцій до урядових агенцій, а також створював різні адміністративні агенції та судові органи. Крім того, як член Європейського Союзу Сполучене Королівство повинне виконувати рішення різних органів – складових частин механізму ЄС, які накладають зовнішні обмеження на верховенство парламенту в деяких галузях, пов'язаних з адміністративним правом.

Адміністративна юстиція Сполучених Штатів побудована на тому, що ці інституції існують при органах виконавчої влади – агенціях і входять у структуру цих відомств. Хоча більшість апеляцій з адміністративних справ у США подаються до судів загальної юрисдикції, проте там існує кілька спеціалізованих судів, які розглядають певні види адміністративних справ.

До числа цих судів належать Суд з питань оподаткування (Tax Court) і Суд з питань міжнародної торгівлі (Court of International Trade), спеціалізовані суди на рівні федеральних судових округів, що здійснюють перегляд адміністративних рішень певних органів влади, а також Федеральний окружний апеляційний суд (Court of Appeals for the Federal Circuit) і Суд з розгляду апеляцій ветеранів (Court of Veterans Appeals) – спеціалізовані суди другої інстанції, створені для здійснення судового перегляду певних адміністративних справ¹.

Податковий суд Сполучених Штатів являє собою єдину судову інстанцію, де платники можуть оскаржувати свою заборгованість за податковими платежами без попередньої оплати і подальших позовів про відшкодування. Тому цей суд є основним місцем проведення цивільних процесів з податкових питань на федеральному рівні. Податковий суд має судові, а не законодавчі чи адміністративні повноваження. Метою його створення Конгресом було тлумачення застосування законів про внутрішні державні прибутки в разі виникнення суперечок між платниками

¹ Мідор Д.Дж. Суди в Сполучених Штатах / Д.Дж. Мідор; [пер. з англ.]. – Сент-Пол, Міннесота: Вест Паблішинг Ко, 1991. – С. 15.

податків та урядом. Суд, врегульовуючи такі суперечки, частково здійснює судову владу Сполучених Штатів Америки¹.

Федеральне адміністративне право США також передбачає оскарження в судах правил та регламентів органів – або під час їх прийняття, або тоді, коли орган застосує їх в процесі виконання вимог законів (enforcement proceeding). З іншого боку, деякі адміністративно-процесуальні закони штатів передбачають перевірки регуляторних актів спеціальним комітетом законодавчого органу штату на предмет їх відповідності законам, які надають відповідні повноваження (enabling laws). Судовий перегляд не допускається, за винятком надзвичайних випадків оскарження у провадженнях щодо примусового виконання вимог законів.

Отже, американську модель системи адміністративних судів було б точніше назвати американськими «моделями», які мають набагато більше спільного з європейськими системами, ніж це здається на перший погляд, і які пропонують значний обсяг різноманітного досвіду, котрий може виявитися дуже корисним для країн, у яких ще розвиває і створюється власна унікальна система адміністративних судів, в тому числі і для України.

Упродовж останніх 20 років країни, що заснували нові, демократичні інституції, відмовившись від соціалістичних правових систем, радикально реформували свої адміністративно-правові режими. Нижче йтиметься про кілька країн, які розробили нові або піддали ревізії старі процедури, пов'язані з прийняттям рішень державними органами та активним судовим розглядом цих рішень.

Так, Польща продовжує користуватися Законом 1960 р. про адміністративну процедуру, який було суттєво змінено з метою приведення його у відповідність до нових концепцій адміністративної відповідальності. У 2004 р. було створено Вищий адміністративний суд, призначення якого – розглядати апеляції на рішення адміністративних

¹ Шишкін В. І. Податковий суд США [Текст] / В. І. Шишкін // Право України. – 1995. – № 2. – С. 20-21.

судів першої інстанції відповідно до внесеної у 1997 р. поправки до польської конституції. Перед тим існувала лише одна адміністративно-судова інстанція. Вищий адміністративний суд з 1995 по 200 роки був найвищою інстанцією щодо адміністративних справ, хоча з певних питань міг консультиватися з Конституційним судом¹.

Влітку 2002 р. було прийнято закони, які ознаменували початок реформи судів адміністративної юрисдикції. Зокрема, це Закон «Право про устрій адміністративних судів» від 25 липня 2002 р., Закон «Право про провадження в адміністративних судах» від 30 серпня 2002 р. та Закон «Порядок введення в дію законів – Право про устрій адміністративних судів та – Право про провадження в адміністративних судах» від 30 серпня 2002 р.².

Реформа адміністративних судів Польщі щодо звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору передбачає низку нововведень. Зокрема, змінено структуру адміністративних судів та передбачено розгляд адміністративних справ у судах двох інстанцій. Так, систему адміністративних судів очолить Вищий Адміністративний Суд. До повноважень останнього буде віднесено: 1) розгляд скарг на рішення воєvodських адміністративних судів, прийняті по першій інстанції; 2) узагальнення судової практики по адміністративних справах; 3) вирішення спорів про розподіл повноважень між органами місцевого самоврядування та органами місцевого самоврядування і органами державних адміністрацій. 4) розгляд адміністративних справ, які йому підсудні на підставі окремих законів, по першій інстанції. На основі місцевих осередків Вищого Адміністративного Суду передбачається створення воєvodських адміністративних судів, які розглядатимуть усі адміністративні справи по першій інстанції, за винят-

¹ Ткач Г.Й. Адміністративно судочинство в Польщі / Г.Й. Ткач // Право України. – 2000. – № 1. – С. 136-137.

² Штогун С. Г. Досвід Польщі для становлення адміністративного судочинства в Україні [Текст] / С. Г. Штогун // Право України. – 2007. – № 4. – С. 139-141.

ком тих, які віднесені до підсудності Вищого Адміністративного Суду¹.

В Угорщині система адміністративного судочинства продовжує функціонувати так, як це відбувалося впродовж десятиліть. Попри розмови про потребу реформування, значних змін не відбулось. Не існує окремих адміністративних судів, хоч у Верховному суді є адміністративна секція, а у місцевих судах діють адміністративні палати. Скарги на рішення адміністративних органів у податковій сфері мають подаватися до місцевих – районних або міських – судів. Дозволені законом апеляції розглядає адміністративна секція Апеляційного суду. Верховний суд може здійснювати перегляд остаточних рішень в адміністративних справах, якщо стверджується порушення закону або існують сумніви щодо однорідності судової практики чи узгодженості рішень Верховного суду.

Болгарія у грудні 2006 р. прийняла новий Адміністративно-процесуальний кодекс і нині запроваджує систему адміністративних судів першої інстанції в рамках заходів, пов'язаних зі вступом країни до Євросоюзу. Скарги на рішення адміністративних органів можна подавати до адміністративних судів незалежно від того, чи було оскаржено рішення на вищому щаблі адміністративного органу, який його ухвалив. Адміністративний суд може заново дослідити обставини справи, які були винесені на розгляд органу, а крім того, має право взяти до уваги нову інформацію. На рішення адміністративних судів можна подавати касаційні скарги до Вищого адміністративного суду, який в окремих вузько визначених випадках може розглядати також і апеляції.

¹ Косило А. Б. Реформа адміністративних судів Польщі 2002 року [Текст] / А. Б. Косило // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: Матеріали ІХ регіональної науково-практичної конференції (м. Львів, 13-14 лютого 2003 р.) / [ред. колегія: П. М. Рабінович (гол.), І. Б. Заверуха (відп. секретар), А. М. Бойко та ін.]. – Львів: Юрид. факультет Львівського нац. ун-ту ім. І. Франка, 2003. – С. 211-212.

Словенія має один адміністративний суд, який розглядає майже всі скарги на рішення адміністративних органів. На його рішення можна подавати касаційні скарги та апеляції до Верховного суду. Закон 1997 р. про адміністративні спори регулює судові процедури, а Закон 1999 р. про адміністративні процедури – дії адміністративних органів. Той, хто оскаржує рішення адміністративного органу, має спочатку звернутися до другої інстанції у рамках цього органу, і лише потім може подати скаргу до адміністративного суду, якщо законом не передбачено інше. Верховний суд має початкову юрисдикцію стосовно виборчих спорів, позовів, поданих радою суддів або радою персоналу стосовно суддів чи прокурорів, та стосовно оскарження деяких державних правил¹.

Литва створила нову систему, до складу якої входять п'ять регіональних адміністративних судів, а також муніципальні, регіональні та національна комісія з урегулювання адміністративних спорів. У 2001 р. Литва створила Вищий адміністративний суд.

Новий Закон Латвії про адміністративну процедуру ухвалений у 2001 р., а набрав чинності у 2003 р. 2004 рік став для Латвії роком великого успіху: разом з дев'ятьма іншими країнами так званої другої хвилі вона стала членом Європейського Союзу. Серед позитивних тенденцій у країні, які мали вирішальний вплив на вступ Латвії до ЄС, були поряд з іншими планування, координація і моніторинг наближення законодавства до європейських стандартів, ефективне застосування вдосконаленого законодавства через реформування управлінських інституцій та використання прогресивних стратегічних і адміністративних методів².

¹ Вулевич М. Р. Республіка Словенія: державно-правова історія становлення незалежної слов'яно-балканської держави [Текст] / М. Р. Вулевич // Держава і право. Юридичні і політичні науки: Зб. наук. праць. – К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. – Вип. 24. – С. 89-90.

² Ткачук А. Ф. Адміністративна реформа в Данії та Латвії: корисний досвід для України [Текст] / А. Ф. Ткачук // Уні-

Відповідно до зазначеного Закону про адміністративну процедуру в лютому 2004 р. в країні введено в дію нову трирівневу систему адміністративних судів. Новий закон доволі багатоплановий: він регулює як дії адміністративних органів, так і питання судового перегляду їхніх дій.

В основу свого Закону 2002 р. про адміністративну процедуру Естонія поклала модель, дуже схожу на німецьку, встановивши стандарти, пов'язані з оскарженням конкретних адміністративних актів. Адміністративні суди було реформовано у 2001 р., відповідно до нового Кодексу адміністративного судочинства. Ним встановлено чотири адміністративні суди першої інстанції, які не мають юрисдикції стосовно адміністративних правопорушень, і чітко визначено їхні повноваження щодо. Апеляції на рішення адміністративних судів подаються до двох з трьох регіональних окружних судів, що мають адміністративні палати. Вони аналізують фактичні обставини справи та прийняті правові рішення, беручи до уваги в разі необхідності нові докази. Касаційні скарги на ці рішення розглядає адміністративна палата Верховного суду.

Отже, в зарубіжних країнах зі становленням правової державності гарантом захисту суб'єктивних прав громадян став інститут адміністративної юстиції, створення та становлення якого мало такі теоретичні засади, як: теорія правової держави; теорія поділу влади; теорія поділу права на публічне і приватне; теорія відповідальності держави; теорія адміністративного спору. Виникнення та становлення адміністративної юстиції для захисту податкових прав та свобод платників податків мало своїм підґрунтям чинники соціально-історичного та об'єктивно-правового характеру. По-перше, адміністративна юстиція як чинник захисту податкових прав та свобод виникла на зламі однієї суспільної формації зі своїми пріоритетами та цінностями та переходу до нового суспільно-економічного і політичного устрою, у період якого ще не зовсім розумілося основне призначення правозахисної домінанти адміністративної

юстиції, а її виникнення обґрунтовувалося теорією поділу влади з точки зору лише відокремлення виконавчої влади від судової, а не розумного співробітництва з відповідним перерозподілом власних функцій для належного забезпечення і захисту прав і свобод громадян. По-друге, адміністративна юстиція як суб'єкт захисту податкових прав та свобод у податкових спорах у кожній із зарубіжних країн створювалася з відповідними цілями об'єктивно-правового характеру.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4

На відміну від ПК України в інших ПК не передбачено чіткого визначення поняття податковий борг для позначення сум податкового зобов'язання, штрафу та пені, що не сплачені у встановлений термін та підлягають погашенню. У всіх кодексах іде мова про те, що у випадку не сплати у встановлений строк суми податкового зобов'язання, штрафу та пені, вони підлягають погашенню у встановленому законом порядку, з використанням державного примусу.

Законодавці більшості країн, ПК яких проаналізовані, детально регламентують процедури погашення податкового боргу, що доцільно врахувати і Україні, а не відсилати правозастосовувача до нормативно-правових актів підзаконного характеру. В ПК деяких країн СНД передбачено особливості процедур погашення податкового боргу залежно від виду платника податків та виду джерела погашення податкового боргу. У чинному ПК України у статті 95 не передбачено особливостей процедур погашення залежно від виду платника податків, замість цього на те, що такі відмінності є вказується мимохідь у статті 87 ПК України, присвяченій джерелам сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків та у окремих Листах Вищого адміністративного суду України.

Найбільш доцільним видається підхід законодавця країн СНД (Казахстану, Білорусії, Молдови), який розділив процедури погашення податкового боргу (які у деяких Податкових кодексах названі процедурами «примусового виконання податкового зобов'язання (податкової заборгова-

ності) платника податків») та процедури забезпечення такого виконання і конкретизував їх в окремих главах Податкових кодексів. Особливо слід відзначити послідовність викладу таких норм у ПК Казахстану, де поняття, про які йде мова в конкретній главі, розкриваються в перших статтях глави, що виключає можливість їх неточного тлумачення.

Вважаємо обґрунтованим регламентацію процедури реалізації майна платника податків, що не виконав або виконав у неповному обсязі податкове зобов'язання саме нормами податкового законодавства (ПК України, Молдови, Вірменії, Азербайджанської Республіки), а не цивільно-правовими, що відображає особливості правовідносин, в рамках яких вона використовується.

Важливою гарантією дотримання прав і законних інтересів платників податків юридичних та фізичних осіб, забезпечення їх рівності є положення ПК України, Узбекистану, Киргизії, Туркменії, Білорусії, Вірменії, Азербайджанської Республіки про те, що законність рішення про початок таких процедур щодо платників податків усіх видів перевіряється судом на основі звернень (як правило, у вигляді позовів, а в Україні ще й подання) контролюючих органів.

Чітке визначення позиції законодавця щодо особливостей процедури реалізації майна платника податків залежно від його виду (фізична особа, юридична особа, в тому числі, приватний підприємець) в рахунок погашення його податкового боргу забезпечує розмежування компетенції суб'єктів, уповноважених від імені держави виконувати рішення суду (ПК Казахстану, Російської Федерації).

Встановлення послідовності застосування процедур погашення податкового боргу, термінів, протягом яких ці процедури можуть бути розпочаті, і кінцевих строків звернення стягнення на майно платника податків у рахунок погашення податкової заборгованості, є обов'язковою.

Податкові органи Франції спочатку направляють боржнику два попередження, перше – виконує роль нагадування про наявність боргу, а друге – є більш жорстким документом, після відправлення якого податковий орган отримує право порушувати процедури погашення податкового боргу: накладення арешту на кошти боржника у бан-

ках, які здійснюють розрахунково-касове обслуговування такого платника податків, та стягнення цих коштів у бюджет. При цьому, на відміну від вітчизняних податкових органів, податківці Франції, мають право сформулювати запит до банків щодо надання останніми інформації про рух коштів по рахунках боржника без звернення до суду.

Також погашення відбувається за рахунок коштів боржника, які перебувають у третіх осіб, до яких належать, в першу чергу: безпосередні дебітори такого платника. Якщо протягом місяця з дня застосування застави боржник не розрахувався з бюджетом, податковий орган може самостійно здійснити продаж рухомого майна такого платника податків або передати таке стягнення до судового виконавця. Для юридичних та фізичних осіб застосовуються однакові процедури погашення. Фізична особа несе відповідальність за погашення податкового боргу навіть своїм житлом. У разі, якщо попередні процедури не призвели до погашення податкового боргу в повному обсязі, податковий орган має право видати наказ про продаж нерухомого майна за ціною, визначеною таким податковим органом.

У зв'язку із вказаною пропозицією та на основі аналізу процедур погашення податкового боргу, вважаємо, що судовий контроль за законністю застосування процедур погашення податкового боргу платника податків контролюючими органами повинен здійснюватися в рамках статті 183-3 КАС України при застосуванні процедур погашення податкового боргу платника податків за рахунок коштів такого платника, що знаходяться на його рахунках у банках у порядку скороченого провадження та у порядку загально-позовного провадження при застосуванні усіх інших процедур у запропонованому нами порядку. До того ж, враховуючи форми звернення до суду (подання та позов), на нашу думку, судді адміністративного суду повинні, у рамках скороченого провадження (183-3 КАС України), у разі законності вимог податкового органу, виносити рішення про застосування процедури погашення податкового боргу платника податків за рахунок коштів такого платника, що знаходяться на його рахунках у банках, а у порядку звернення з позовом вирішити питання про застосування процедур погашення податкового боргу за рахунок готівки, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої на-

став та право вимоги якої переведено на контролюючі органи та майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, у межах одного звернення.

У різних країнах, які, зокрема, відносяться до різних правових систем, передбачено відмінні одна від одної системи захисту сторін к податкових спорам. У одних країнах ці спори віднесено як і в Україні, до юрисдикції адміністративних судів; в інших створено спеціалізовані податкові суди, які, у той же час, варто віднести до спорів у публічно-правових відносинах, тобто до адміністративної юстиції; у третіх країнах податкові спори розглядаються цивільними (звичайними) судами. На наш погляд, Україні варто притримуватися віднесення податкових спорів до юрисдикції адміністративних судів.

До проблемних питань звернення в адміністративному судовому процесі для розгляду податкових спорів в Україні, які, на наш погляд, потребують вирішення, слід віднести наступні: проблема необхідності доказування позову у податкових спорах; питання зустрічного позову в адміністративному процесі у податкових спорах; питання про одноособовий та колегіальний розгляд адміністративних позовів у податкових спорах. Щодо необхідності доказування позову у податкових спорах загальним має бути правило, що впливає з принципу змагальності – сторони повинні подати докази на підтвердження обставин, на які вони посилаються, або на спростування обставин, про які твердить інша сторона. Інститут зустрічного позову взагалі та для розгляду податкового спору зокрема має право на існування в адміністративному процесі, оскільки можна передбачити випадки, коли відповідачем може бути подана зустрічна вимога до позивача, яка пов'язана з первинною вимогою. Щодо вирішення питання про одноособовий та колегіальний розгляд адміністративних позовів у податкових спорах доцільно встановити загальним правилом, що розгляд і вирішення всіх адміністративних справ у суді першої інстанції, у т.ч. й при розгляді податкового спору, здійснюється одноособово суддею, який діє від імені суду і головує у судовому засіданні.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження правового регулювання управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування дало можливість зробити такі висновки та узагальнення:

По-перше, встановлено, що управлінська (адміністративна) діяльність у сфері оподаткування – це підзаконна, державно-владна діяльність, що пов'язана із здійсненням контрольних, реєстраційних, правоохоронних дій, а також внутрішньоорганізаційної діяльності, що урегульована нормами адміністративного права і спрямована на реалізацію державної податкової політики, сприяння у здійсненні прав громадян та їх захист, боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування, а також організацію функціонування органів ДФС. Ця діяльність має переважно виконавчо-розпорядчий характер і лише по окремих її напрямках законодавством передбачено застосування погоджувальних, роз'яснювальних, договірних процедур.

Адміністративна діяльність органів ДФС, як суб'єктів здійснення управлінської та правоохоронної діяльності у сфері оподаткування, складається із таких підсистем: інституційної, інституціональної, функціональної, організаційної, комунікаційної, кадрової. Вона здійснюється за такими напрямками:

– в залежності від виду адміністративних правовідносин, в які вступає контролюючий орган у сфері оподаткування (орган ДФС), або його посадова особа: публічного управління (утворення, реорганізація, ліквідація територіальних органів ДФС, видання правових актів управління нормативного характеру та інше); відносини адміністративних послуг (реєстрація платників податків, реєстраторів розрахункових операцій, видача ліцензій, патентів, довідок, надання податкових консультацій та інше); відносини відповідальності публічної адміністрації за неправомірні дії або бездіяльність (оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів ДФС в адміністративному чи судовому по-

ряду; притягнення посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування до дисциплінарної відповідальності); відносини відповідальності платників податків за порушення встановленого публічною адміністрацією порядку і правил (притягнення їх до адміністративної відповідальності, застосування заходів адміністративного примусу);

– в залежності від виду здійснюваної процедури: неюрисдикційні (видання нормативних та індивідуальних актів управління, реєстрація, ліцензування, патентування, видача довідок, надання податкових консультацій, розгляд заяв і пропозицій громадян, прийняття на службу до органів стягнення, заохочення її працівників та інше) та юрисдикційні (розгляд скарг громадян, притягнення до адміністративної та дисциплінарної відповідальності, проведення перевірок, застосування процедур погашення податкового боргу та інших заходів адміністративного примусу);

– в залежності від напряму адміністративної діяльності у сфері оподаткування: зовнішньо адміністративна (зовнішня) і внутрішньо організаційна (внутрішня). Зовнішньо адміністративний (зовнішній) напрям діяльності у сфері оподаткування, пов'язаний із реалізацією ними державних функцій на підставі норм адміністративного права. Внутрішньо організаційний (внутрішній) – із організацією функціонування системи контролюючих органів у сфері оподаткування (органів ДФС).

По-друге, визначено, що органи, які здійснюють правоохоронну діяльність в сфері оподаткування повинні будувати стосунки з громадянським суспільством на підставі таких принципів: рівноправне, чесне співробітництво; чітке розуміння того, що гармонія в суспільстві настає не тоді, коли інтереси всіх його членів збігаються (такий збіг неможливий і неприродний), а тоді, коли однаковою мірою поважаються та враховуються інтереси всіх зацікавлених сторін.

У громадянському суспільстві правоохоронні органи відіграють вирішальну роль і виступають в якості основи демократизації суспільства. Роль правоохоронних органів у формуванні громадянського суспільства полягає у вирі-

шенні низки правовиховних завдань, кінцевою метою яких має бути: формування у суб'єктів права свідомого ставлення та поваги до права, чинного законодавства; підготовка громадян, особливо молоді, до свідомого вибору правомірних варіантів поведінки, участі у боротьбі зі злочинністю, правопорушеннями; виховання у громадян глибокого розуміння своїх юридичних і моральних прав та обов'язків, особистої відповідальності за свою поведінку, внутрішніх потреб, спрямованих на виправлення можливих форм деформації правосвідомості, підвищення рівня власної правової культури; відкритість, прозорість у діяльності правоохоронних органів; поширення громадського контролю, як найбільш ефективного механізму щодо побудови громадянського суспільства.

По-третє, аналіз стану правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДФС в сфері оподаткування дав можливість встановити, що поняття збір податкової інформації є ширшим, ніж інші елементи інформаційно-аналітичного забезпечення, такі як обробка та використання інформації, і вимагає наукового обґрунтування та законодавчого закріплення, у зв'язку з чим пропонується закріпити в ПК України поняття збору податкової інформації як законодавчо встановленого порядку набуття, отримання, придбання, накопичення податкової інформації на запит або встановлення періодичності її подачі платниками податків і державними органами, установами та організаціями, а також третіми особами, необхідної для реалізації завдань і функцій, покладених на органи ДФС України.

Обґрунтовано, що, фактично, більшість функціональних підрозділів органів ДФС України в тій чи іншій мірі виконують завдання із забезпечення внутрішньої інформаційної безпеки. Зроблено висновок, що в положеннях про правовий статус органів ДФС не міститься прямих вказівок щодо віднесення функції забезпечення внутрішньої інформаційної безпеки до компетенції зазначених органів, що варто врахувати при внесенні змін до нормативно-правових актів, які регламентують їх діяльність. Крім того, обґрунтовано необхідність закріпити положення щодо захисту податкової інформації в законодавстві України

шляхом внесення змін до статті 14 ПК України наступного змісту: до розголошення податкової таємниці відноситься використання або передача іншому суб'єкту інформації про платника податків, що стала відомою посадовій особі державних органів при виконанні ним своїх обов'язків, і підлягає розголошенню за наявності законних підстав визначеному колу суб'єктів.

По-четверте, встановлено, що гарантіями здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності є законодавчо встановлені способи та засоби забезпечення реалізації даного принципу в адміністративній діяльності органів ДФС, які відповідатимуть таким вимогам: повинні застосовуватись незалежним суб'єктом, тобто таким, що не підпорядкований органу ДФС або взагалі не входить до системи органів ДФС; мета їх застосування полягає у відновленні дії принципу законності, а не покаранні посадової особи, винної у порушенні принципу законності; у систему таких гарантій повинні входити заходи, які застосовуватимуться систематично (наприклад, контроль та нагляд), оскільки реалізація принципу законності в адміністративній діяльності органів ДФС повинна відбуватися безперервно; розповсюджують свою дію як на органи ДФС, так і на платників податків. Тобто до гарантій здійснення управлінської та правоохоронної діяльності в сфері оподаткування на основі принципу законності повинні бути віднесені як засоби захисту платників податків від незаконних дій посадових осіб органів ДФС так і засоби реагування органами ДФС на порушення принципу законності платниками податків.

Гарантії здійснення управлінської та правоохоронної діяльності органами ДФС на основі принципу законності поділено на такі групи: загальні гарантії-передумови (соціальні, економічні, політичні, організаційні, правові) та спеціально-юридичні, які в свою чергу класифікуються на охоронні та регулятивні. Виокремлення регулятивних та охоронних гарантій зумовлено природою правовідносин, що виникають під час забезпечення реалізації принципу законності в адміністративній діяльності органів ДФС, та

видом норм права, які є підставою виникнення таких правовідносин.

Регулятивні гарантії призначені забезпечувати постійне та безперервне втілення принципу законності в адміністративній діяльності органів ДФС, головною вимогою їх ефективності є регулярність використання. До них доцільно віднести: контроль та нагляд за діяльністю органів ДФС України, дієвість яких залежатиме від повноважень суб'єкта щодо застосування адекватних заходів реагування на порушення принципу законності в адміністративній діяльності органів ДФС та необхідності розробки так званих «відновлювальних» заходів, як були б спрямовані на відновлення порушених прав та інтересів платників податків та держави.

Охоронні гарантії застосовуються як результат неправомірної поведінки органів ДФС України або платників податків, як реакція суспільства та держави на таку поведінку і являють собою спеціальні засоби забезпечення реалізації принципу законності в управлінській та правоохоронній діяльності в сфері оподаткування. Головною умовою дієвості охоронних гарантій є їх доступність та оперативність застосування. До них доцільно віднести юридичну відповідальність платників податків та посадових осіб органів ДФС України за порушення принципу законності, розгляд спірних питань в адміністративному та судовому порядку.

По-п'яте, право на звернення до адміністративного суду для розгляду податкового спору з позовом є первинним диспозитивним правом в адміністративному процесі, тобто правом, яким особа розпоряджається на власний розсуд. Право на таке звернення є можливістю фізичних та юридичних осіб ініціювати судове провадження в адміністративній справі з метою судового захисту податкових прав, свобод чи інтересів, порушених суб'єктом владних повноважень у публічно-правових відносинах. Суб'єкти звернення до адміністративних судів у податкових правовідносинах – це, найперше, суб'єкти податкових правовідносин, які мають право звернутися до вказаних судів за захистом. Зокрема, суб'єктом податкових правовідносин може бути

будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків. До основних суб'єкти звернення до адміністративних судів у податкових правовідносинах слід віднести: з однієї сторони – платників податків, податкових агентів та посередників, з іншої – органи ДФС (включаючи податкову міліцію), їх посадових осіб.

Адміністративний позов, як форма звернення до суду за розв'язанням адміністративно-правового спору, найбільш точно відображає особливості процесуальної форми по його розв'язанню. До того ж саме позов дає можливість уніфікувати форму звернення до суду і для суб'єктів владних повноважень. Визнання існування адміністративного позову також відкриває можливість застосування в адміністративному процесі таких новацій, як можливість участі у розгляді справи третіх осіб, у тому числі на боці органу – посадової чи службової особи, на рішення, дії, бездіяльність якої подано позов; надання сторонам усіх позовних засобів захисту права (відмова від позову, зміна його підстави чи предмету, зустрічний позов та ін.); можливість укладення мирових угод тощо. Підставою для подання адміністративного позову є юридичні факти, на яких позивач обґрунтовує свої позовні вимоги до відповідача. Зазвичай, підставою позову є юридичний склад, тобто сукупність юридичних фактів, котра є фактичною підставою позову. Крім фактичної, важливе значення має правова підстава позову, тобто необхідність вказівки у ньому на порушення закону чи іншого правового акту. Зміст позову становлять ті конкретні матеріально-правові вимоги позивача до відповідача, які впливають із спірного матеріального публічно-правового відношення, і з приводу якої адміністративний суд має прийняти рішення у справі.

До проблемних питань звернення в адміністративному судовому процесі для розгляду податкових спорів в Україні, які, на наш погляд, потребують вирішення, слід віднести наступні: проблема необхідності доказування позову у податкових спорах; питання зустрічного позову в адміністративному процесі у податкових спорах; питання

про одноособовий та колегіальний розгляд адміністративних позовів у податкових спорах. Щодо необхідності доказування позову у податкових спорах загальним має бути правило, що впливає з принципу змагальності – сторони повинні подати докази на підтвердження обставин, на які вони посилаються, або на спростування обставин, про які твердить інша сторона. Інститут зустрічного позову взагалі та для розгляду податкового спору зокрема має право на існування в адміністративному процесі, оскільки можна передбачити випадки, коли відповідачем може бути подана зустрічна вимога до позивача, яка пов'язана з первинною вимогою. Щодо вирішення питання про одноособовий та колегіальний розгляд адміністративних позовів у податкових спорах доцільно встановити загальним правилом, що розгляд і вирішення всіх адміністративних справ у суді першої інстанції, у т.ч. й при розгляді податкового спору, здійснюється одноособово суддею, який діє від імені суду і головує у судовому засіданні.

По-шосте, важливою гарантією дотримання прав і законних інтересів платників податків юридичних та фізичних осіб, забезпечення їх рівності є положення ПК України, Узбекистану, Киргизії, Туркменії, Білорусії, Вірменії, Азербайджанської Республіки про те, що законність рішення про початок процедур стягнення податкового боргу щодо платників податків усіх видів перевіряється судом на основі звернень (як правило, у вигляді позовів, а в Україні ще й подання) контролюючих органів.

Законодавці більшості країн, податкові кодекси яких проаналізовані, детально регламентують процедури погашення податкового боргу, що доцільно врахувати і Україні, а не відсилати правозастосовувача до нормативно-правових актів підзаконного характеру. В податкових кодексах деяких країн СНД передбачено особливості процедур погашення податкового боргу залежно від виду платника податків та виду джерела погашення податкового боргу. У чинному ПК України у статті 95 не передбачено особливостей процедур погашення залежно від виду платника податків, замість цього на те, що такі відмінності є вказується мимохідь у статті 87 ПК України, присвяченій дже-

релам сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків та у окремих Листах Вищого адміністративного суду України.

Найбільш доцільним видається підхід законодавця країн СНД (Казахстану, Білорусії, Молдови), який розділив процедури погашення податкового боргу (які у деяких Податкових кодексах названі процедурами «примусового виконання податкового зобов'язання (податкової заборгованості) платника податків») та процедури забезпечення такого виконання і конкретизував їх в окремих главах Податкових кодексів. Особливо слід відзначити послідовність викладу таких норм у ПК Казахстану, де поняття, про які йде мова в конкретній главі, розкриваються в перших статтях глави, що виключає можливість їх неточного тлумачення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Авер'янов В. Б. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник : у 2 т. / В. Б. Авер'янов. – К. : ТОВ Видавництво «Юридична думка», Т. 1. : Загальна частина. – 2004. – 584 с.
2. Авер'янов В. Б. Виконавча влада і адміністративне право / В. Б. Авер'янова. – К. : Ін-Юре, 2002. – 668 с.
3. Авер'янов В. Б. Державне управління : проблеми адміністративно-правової теорії та практики / В. Б. Авер'янов. – К. : Факт, 2003. – 384 с.
4. Аврутин Ю. Е. Полиция и милиция в механизме обеспечения государственной власти в России : монография / Ю. Е. Аврутин. – Спб., Изд. : «Юрид. центр Пресс», 2003. – 501 с.
5. Аврутин Ю. Е. Эффективность правоохранительной деятельности (опыт системного исследования) / Ю. Е. Аврутин. – СПб., 1998. – 175 с.
6. Автоматизація роботи в органах державної податкової служби : [підручник] / [О. В. Гавро, М. І. Кондратюк, Б. Т. Миськів] ; за ред. В. М. Росоловського, С. П. Ріппи. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2002. – 401 с.
7. Административная деятельность органов внутренних дел. Часть общая : учебник / [под ред. А. П. Коренева]. – М. : Моск. юрид. ин-т МВД России, изд-во «Щит-М», 2003. – 309 с.
8. Административная деятельность органов внутренних дел. Часть общая [Текст] : учебник / под ред. А. П. Коренева. – М. : Изд-во Моск. ун-та МВД России, 2002. – 309 с.
9. Административное право зарубежных стран / [Л.М. Гудошников, А.А. Жданов, А.Н. Козырин и др.]; под ред. А.Н. Козырина. – М. : СПАРК, 1996. – С. 59.
10. Адміністративна (поліцейська) діяльність органів внутрішніх справ (Загальна частина) : підручник // [Авт. колектив Ю. І. Римаренко, Є. М. Моїсєєв, В. І. Олефір – керівники]. – К. : КНТ, 2008. – 816 с.

11. Адміністративна діяльність : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / [М. В. Ковалів, З. Р. Кісіль, Д. П. Катаянов та ін.]. – К. : Правова єдність, 2009. – 432 с.
12. Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ. Загальна частина : підручник / [І.П. Голосніченко, В.І. Шакур, І.Г. Кириченко та ін.]; під заг. ред. І.П. Голосніченка, Я.Ю. Кондратьєва. – К. : Українська академія внутрішніх справ, 1995. – 117 с.
13. Адміністративна юрисдикція [Електронний ресурс] // UKRREFERAT.COM : найбільша колекція україномовних рефератів. – Режим доступу : <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=48910&pg=2>
14. Адміністративна юстиція України: проблеми теорії і практики: Настільна книга судді / [О. М. Пасенюк, О. Н. Панченко, В. Б. Авер'янов та ін.]; за заг. ред. О. М. Пасенюка. – К. : Істина, 2007.
15. Адміністративне право [Текст] : підручник / за заг. ред. Ю. П. Битяка, В. М. Гаращука, В. В. Зуй. – Х. : Право, 2010. – 624 с.
16. Адміністративне право України : підруч. / [Битяк Ю. П., Гаращук В. М., Дьяченко О. В. та ін.]; під. ред. Ю. П. Битяка. – К. : Юрінком Інтер, 2005. – 544 с.
17. Адміністративне право України : посібник для підготовки до іспитів / [Забарний Г. Г., Калюжний Р. А., Терещук В. О., Шкарупа В. К.] – К. : Паливода А. В., 2001. – 194 с.
18. Адміністративне право України [Текст]: [підруч.] / [Ю. П. Битяк, В. М. Гаращук, О. В. Дяченко та ін.]; за ред. Ю. П. Битяка. – К. : Юрінком Інтер, 2007. – С. 217.
19. Адміністративне право України. Академічний курс [Текст] : підручник : у 2 т. Т. 1 / ред. колегія: В. Б. Авер'янов та ін. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2007. – 592 с.
20. Азаров В. Я. Борьба с организованной преступностью: российский опыт законотворчества и прогнозы / В. Я. Азаров // Полиция в XXI веке: прогнозы, модели, деятельность. – Омск, 2000.
21. Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования [Текст] / Алексеев С. С. – М. : «Статут», 1999. – 712 с.

22. Алипченков А. Ю. Правовое регулирование информационного обмена участников налоговых правоотношений : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Алипченков Александр Юрьевич. – М., 2008. – 181 с.

23. Алієв Р. В. Адміністративна діяльність кримінально-виконавчої інспекції щодо осіб, звільнених від відбування покарання з випробуванням : автореф дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Р. В. Алієв ; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 20 с.

24. Андрейцев В.І. Право екологічної безпеки: проблеми формування об'єктного складу / В.І. Андрейцев // Право України. – 2001. – № 10.

25. Антонов Р. К. Організація й тактика діяльності підрозділів ДСБЕЗ щодо попередження злочинів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню [Текст] / Р. К. Антонов // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ: Зб. наук. праць / [ред. кол.: О. В. Негодченко (гол.), К. В. Антонов, І. Г. Богатирьов та ін.]. – Дніпропетровськ: ДДУВС, 2008. – № 4.

26. Афанасьев В. С. Обеспечение законности в деятельности органов внутренних дел / В. С. Афанасьев. – М. : МЭГУ. – 1993. – 156 с.

27. Ахметова Г. Р. Коррупция в нефтедобывающих странах [Текст]: [учеб. пособ.] / Г. Р. Ахметова. – Алматы: Кульжахан, 2002. – С. 14.

28. Бабалик Є. М. Адміністративно правові основи інформаційного забезпечення митних органів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Є. М. Бабалик. – Одеса, 2010. – 18 с.

29. Бабич В.А. Адміністративна відповідальність за зберігання або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / В.А. Бабич; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – 22 с.

30. Бабін І. І. Правове регулювання податкової таємниці за законодавством України / І. І. Бабін // Наук. вісник

Чернівець. ун-ту. – 2012. – Вип. 618 (Правознавство). – С. 98–101.

31. Байтин М. И. Сущность права. Современное нормативное правопонимание на грани двух веков : монографія / М. И. Байтин. – Саратов : Саратовская государственная академия права, 2001. – 416 с.

32. Бандурка А. М. Административный процесс [Текст]: [учеб.] / А. М. Бандурка, Н. М. Тищенко. – К. : Літера ЛТД, 2001. – С. 327-328.

33. Бандурка О. О. Управління державною податковою службою в Україні : організаційно-правові аспекти : монографія / О. О. Бандурка. – Харків : Нац. університету внутр. справ, 2005. – 506 с.

34. Бандурка О. О. Державна податкова служба в Україні: система, правовий статус, модернізація : монографія / О. О. Бандурка. – Х. : Вид-во НУВС, 2004. – 233 с.

35. Баранов-Мохорт С. М. Генеза дослідження адміністративно-правових засобів запобігання та протидії корупції в системі державної служби [Електронний ресурс] / С. М. Баранов-Мохорт // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2012. – № 2. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvknivs/2012_2/baranov.htm.

36. Бараш Є. Ю. Інформаційне забезпечення управління Державною кримінально-виконавчою службою / Є. Ю. Бараш // Фінансове право. – 2011. – № 3. – С. 34–40.

37. Бахрах Д. Н. Административное право : учеб. для вузов / Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Стариков Ю. Н. – М. : НОРМА, 2005. – 799 с.

38. Бахрах Д. Н. Административное право России : учеб. для вузов / Д. Н. Бахрах. – М. : Изд-во НОРМА (Издат. группа НОРМА-ИНФРА. М), 2000. – 640 с.

39. Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник / Д.Н. Бахрах. – М. : НОРМА, 2002. – 444 с.

40. Бахрах Д.Н. Ответственность за нарушение общественного порядка / Д.Н. Бахрах, А.В. Серегин. – М. : Юридическая литература, 1977. – 80 с.

41. Бачеріков О. Визначення терміну «відповідач» за Кодексом адміністративного судочинства України [Елект-

ронний ресурс] / О. Бачеріков // Юридичний журнал. – 2007.
– № 3. – Режим доступу:
<http://www.justinian.com.ua/article.php?id=2609>.

42. Бачило І. Л. Інформаційне право : учебник / І. Л. Бачило, В. Н. Лопатин, М. А. Федотов ; [под. ред. Б. Н. Топорнина]. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2001. – 778 с.

43. Бачило І.Л. Інформаційне право: основи практичної інформатики. Учебное пособие. – М., 2001. – С. 22.

44. Бевзенко В. М. Правові засади участі суб'єктів владних повноважень в адміністративному судочинстві [Текст] / В. М. Бевзенко // Адвокат. – 2009. – № 3. – С. 17.

45. Бережний А. М. З історії виникнення і розвитку корупційних правопорушень [Текст] / А. М. Бережний // Юридична наука. – 2012. – № 5.

46. Беляков К. І. Інформатизація в Україні : проблеми організаційного, правового та наукового забезпечення : монографія / К. І. Беляков. – К. : КВІЦ, 2008. – 576 с.

47. Битяк Ю. П. Адміністративне право України / Ю. П. Битяка. – К. : Право, 2003. – 576 с.

48. Битяк Ю. П. Адміністративне право України: общая часть : учеб. пособ. / Ю. П. Битяк, В. В. Зуй. – Х., 1999. – 416 с

49. Битяк Ю.П. Адміністративне право України (Общая часть) : учебное пособие / Ю.П. Битяк, В.В. Зуй. – Х.: ООО «Одисей», 1999. – 224 с.

50. Битяк Ю.П. Переконавання і примус у державному управлінні. Адміністративна відповідальність: Конспекти лекцій / Ю.П. Битяк, В.В. Зуй, А.Т. Комзюк. – Х.: Укр. юрид. академія, 1994. – 44 с.

51. Біла О. Участь України в міжнародному співробітництві у сфері запобігання та протидії корупції [Електронний ресурс] / О. Біла // Юридический портал Pravotoday.in.ua. – Режим доступу:
<http://pravotoday.in.ua/ua/press-centre/publications/pub-590/>.

52. Білоус В. Т., Кузьменко О. О. Формування поняття «публічний інтерес» на сучасному етапі в сфері оподаткування / В. Т. Білоус, О. О. Кузьменко // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1 (1). – С. 40-45.

53. Бобровник С. В. Проблеми теорії держави і права [Текст] : курс лекцій / С. В. Бобровник ; АН України, Київський ун-т права. – К. : Вид-во Київ. ун-ту права, 2004. – 122 с.

54. Бойко І. В. Критерії оцінки діяльності оперуповноважених ДСБЕЗ органів внутрішніх справ МВС України за системою вагомих показників [Текст] / І. В. Бойко // Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ. – 2002. – № 1.

55. Бондаренко І. В. Місце і роль нормативно-правових актів Президента України у правовому забезпеченні боротьби з організованою злочинністю та корупцією [Текст] / І. В. Бондаренко // Право України. – 2005. – № 4.

56. Бондаренко І. Правоохоронна діяльність і правоохоронні органи: поняття та ознаки / І. Бондаренко // Право України. – 2003. – № 4.

57. Бородин С. С. Административная деятельность органов внутренних дел : Словарь терминов и понятий / Бородин С.С., Иванов П. В., Оськин Ф. Ф. – СПб. : Лань, 2000. – 240 с.

58. Братель С. Г. Громадський контроль за діяльністю міліції : дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Сергій Григорович Братель ; Київський національний ун-т внутрішніх справ. – Київ, 2007. – 227 с.

59. Брижко В. Системна інформатизація правоохоронної діяльності: європейські нормативно-правові акти упорядкування інформаційних відносин у зв'язку з автоматизованою обробкою даних : [у 2 кн.] / Брижко В., Цимбалюк В., Швець М. – К. : ТОВ «ПанГот», 2006. – Кн. 2. – 383 с.

60. Брижко В. М. Про узгодженість понять у сфері інформаційного права / В. М. Брижко // Правова інформатика. – 2009. – № 1. – С. 39–45.

61. Брижко В.М, Кальченко О.М., Цимбалюк В.С. Інформаційне суспільство. Дефініції. За ред. проф. Р.А. Калюжного, М.Я. Швеця. – К. : Интеграл, 2002. – С. 86.

62. Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови: 170 000 слів і словосполучень [Текст] / В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь : Перун, 2004. – 1440 с.

63. Бучик А. Ю. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / А. Ю. Бучик; Нац. акад. внутр. справ. – К., 2013. – С. 10.

64. Васильев Л. С. Административное право Украины (общая часть) : Учебное пособие / Л. С. Васильев. – Х. : «Одиссей», 2002. – 288 с.

65. Ведерніков Ю.А. Адміністративне право України: Навчальний посібник / Ю.А. Ведерніков, В.К. Шкарупа. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 336 с.

66. Великий енциклопедичний юридичний словник [Текст] / ред. Ю. С. Шемшученко. – К. : ТОВ «Вид-во «Юрид. думка», 2007. – 992 с.

67. Воскресенский Г. М. Теория и практика информационного обеспечения управления в органах внутренних дел [Текст] : учеб. пособие / Г. М. Воскресенский. – М. : Академия МВД СССР, 1985. – 121 с.

68. Вступ до інформаційної культури та інформаційного права [Текст] / за ред. М. Я. Швеця та Р. А. Калюжного. – Ужгород : ІВА, 2003. – 240 с.

69. Вулевич М. Р. Республіка Словенія: державно-правова історія становлення незалежної слов'яно-балканської держави [Текст] / М. Р. Вулевич // Держава і право. Юридичні і політичні науки: Зб. наук. праць. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. – Вип. 24. – С. 89-90.

70. Гавловський В. Д. Поступ України до інформаційного суспільства / В. Д. Гавловський, Р. Л. Колпак, В. С. Цимбалюк // Сучасні проблеми інформатизації органів внутрішніх справ України : матеріали міжвуз. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 берез. 2001 р). – К. : НАВСУ, 2002. – С. 100-104.

71. Галуцько В. В. Напрями адміністративної реформи в Україні / В. В. Галуцько // Фінансове право – 2011. – № 1.

72. Гаращук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Володимир Миколайович Гаращук / Націо-

нальна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2003. – 412 с.

73. Гасанова А. К. Адміністративно-правові засади вирішення конфліктів в діяльності органів виконавчої влади [Текст] : автореф. дис. ... к.ю.н 12.00.07 / Гасанова Антоніна Керимівна / Національний університет «Одеська юридична академія». – Одеса, 2011. – 20 с.

74. Гасанова А. К. Способи вирішення правових конфліктів у діяльності органів виконавчої влади: деякі питання систематизації [Текст] / А. К. Гасанова // Право і безпека. – 2011. – № 1 (38). – С. 65–68.

75. Гвоздецький В. Д. Корупція в незалежній Україні: заходи запобігання та протидії [Електронний ресурс] / В. Д. Гвоздецький // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2012. – № 2. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvknvvs/2012_2/gvozd.htm.

76. Гега П. Т. Про деякі недоліки нового антикорупційного законодавства в Україні [Текст] / П. Т. Гега, Л. І. Плещук // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2009. – № 21.

77. Георгієвський Ю. В. Адміністративна юстиція [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Ю. В. Георгієвський; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2004. – С. 13.

78. Гетьман І.В. Засади правового спілкування у правозастосовній діяльності органів державної влади України / І.В. Гетьман // Проблеми законності: Республіканський міжвідомчий науковий збірник / [ред. кол.: В. Я. Тацій (відп. ред.), А.П. Гетьман (заст. відп. ред.); Ю.М. Грошевой (відп. секр.) та ін.]. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 2009. – Вип. 104.

79. Гладун З. С. Адміністративно-правові засоби боротьби з корупцією [Текст]: [проблемна лекція] / З. С. Гладун. – Тернопіль : Економічна думка, 2002.

80. Голобородько Д. В. Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ щодо протидії нелегальній міграції : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Голобородько Денис Віталійович ; ДДУВС. – Дніпропетровськ, 2009. – 20 с.

81. Головач А. В. Керівник в органах Державної податкової служби : адміністративно-правовий статус : монографія / А. М. Головач. – Х. : Золота миля, 2011. – 584 с.

82. Головач А.В. Заходи адміністративного примусу, не пов'язані з відповідальністю, в діяльності органів державної податкової служби України: питання теорії та практики: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / А.В. Головач; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2004. – 19 с.

83. Головач І.В. Проекти Податкового кодексу та проблеми захисту прав платників податків / І. В. Головач // Економіка. Фінанси. Право. – 1999. – № 6.

84. Голосніченко І. П. Адміністративний процес [Текст] : навч. посібник / І. П. Голосніченко, М. Ф. Стахурський. – К. : ГАН, 2003. – 256 с.

85. Голосніченко І. П. Адміністративне право України: основні поняття : навч. посіб. / Голосніченко І. П., Стахурський М. Ф., Золотарьова Н. І. ; [За заг. ред. доктора юрид. наук, проф. І. П. Голосніченка]. – К. : ГАН, 2005. – 232 с.

86. Голубев В. О. Інформаційна безпека: проблеми боротьби з кіберзлочинами : монографія / В. О. Голубев. – Запоріжжя, 2003. – 213 с.

87. Гончарук Н. Т. Адміністративна реформа в Україні: чинники стримування та успіху / Н. Т. Гончарук, І. Г. Сурай // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2011. – № 4 (11).

88. Гончарук Н. Т. Вітчизняний досвід здійснення адміністративної реформи України / Н. Т. Гончарук // Публічне управління: теорія та практика. – 2010. – № 2.

89. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М. : Юридическая литература, 1987. – 176 с.

90. Горяйнов А.М. Примусове припинення права власності / А.М. Горяйнов // Судова апеляція. – 2009. – № 3 (16).

91. Господарський процесуальний кодекс України від 6 листопада 1991 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 6. – Ст. 56.

92. Гранин А. Ф. Гарантии социалистической законности в деятельности органов внутренних дел / А. Ф. Гранин. – Киев : НИИРЮ КВШ МВД СССР, 1982. – 80 с.

93. Гречанюк С. К. Адміністративна діяльність та окремі аспекти управління в установах та органах державної кримінально-виконавчої служби України/ С. К. Гречанюк // Право та управління. – 2011. – № 1.

94. Григонис Е. П. Правоохранительные органы : [учебник] / Е. П. Григонис. – СПб : Питер, 2002. – 512 с.

95. Гриценко І. С. Основні європейські системи адміністративного судочинства: історія виникнення та розвитку [Текст] / І. С. Гриценко // Науковий вісник Чернівецького університету: Зб. наук. праць. Вип. 375: Правознавство / [ред. кол.: П. С. Пацурківський (наук. ред.), М. В. Никифорак (заст. наук. ред.), Р. О. Гаврилюк (відп. секретар) та ін.]. – Чернівці : Рута, 2007. – С. 29-30.

96. Грובהва В. П. Адміністративний аспект державного управління / В. П. Грובהва // Актуальные проблемы права : теория и практика. Сборник научных трудов. – 2010. – № 18.

97. Гусарева О. С. Особливості організації адміністративної юстиції у правових системах романо-германського та англо-американського типу [Текст] / О. С. Гусарева // Право і суспільство. – 2009. – № 2. – С. 63-64.

98. Гусаров С. М. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів внутрішніх справ : дис. на здобуття наук. ступеня доктор юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Гусаров Сергій Миколайович. – К., 2009. – 462 с.

99. Гуценко К. Ф. Правоохранительные органы. [учебник для юридических вузов и факультетов] / К. Ф. Гуценко, М. А. Ковалев; под ред. К. Ф. Гуценко. – М. : Зерцало-М, 2001. – 384 с.

100. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. / В. И. Даль. – М. : Гос. изд. иностр. и нац. словарей, Т. 1. – 1956. – 699 с.

101. Демський Е. Ф. Адміністративне процесуальне право України [Текст] : навч. посіб. / Е. Ф. Демський. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 496 с.

102. Денисюк С.Ф. Громадський контроль за правоохоронною діяльністю в Україні: адміністративно-правові застави: дис. д.ю.н. 12.00.07/ Денисюк Станіслав Федорович/ Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. – Дніпропетровськ, 2010. – 393с.

103. Державне управління : навч. посіб. / [Мельник А. Ф., Оболенський О. Ю., Васіна А. Ю., Гордієнко Л. Ю. та ін..] ; під ред. А. Ф. Мельник. – К. : Знання-Прес, 2003. – 343 с.

104. Державне управління : словник-довідник / [Бакуменко В. Д., Безносенко Д. О., Варзар І. М. та ін..] ; під ред. В. М. Князєва, В. Д. Бакуменка. – К. : УАДУ, 2002. – 228 с.

105. Дзісяк О. П. Правовий статус місцевих органів державної податкової служби в Україні : автореф. дис.. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право / Олег Петрович Дзісяк ; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2002. – 16 с.

106. Дудін М. М. Подолання системної корупції як засадничої стратегії забезпечення підприємницької безпеки в умовах тінізації [Текст] / М. М. Дудін // Форум права. – 2014. – № 1.

107. Дудко В. У податкових органах права і законні інтереси платників податків захищають підрозділи апеляцій / В. Дудко // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 45.

108. Дюрягин И. Я. Применение норм советского права. Теоретические вопросы / И. Я. Дюрягин. – Свердловск : Средне-Уральское книж. изд-во, 1973. – 247 с.

109. Евграфов П. Б. Некоторые теоретические вопросы структуры, содержания и формы права / П. Б. Евграфов // Проблемы правоведения : Республ. межвед. науч. сб.. – 1976. – № 33. – С. 27-35

110. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування : монографія / Мельник П. В., Новицький А. М., Долгий О. А., Ріппа С. П. [та ін.]; [за заг. ред. П. В. Мельника]. – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 332 с.

111. Енциклопедія державного управління : у 8 т. / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України ; наук.-ред. колегія : Ю. В. Ковбасюк (голова) та ін. – К. : НАДУ, 2011. – Т. 1 : Теорія державного управління / наук.-ред. колегія : В. М. Князев (спів-голова), І. В. Розпутенко (співголова) та ін. – 2011. – 748 с.

112. Еропкин М. И. Административно-правовая охрана общественного порядка / М. И. Еропкин, Л. Л. Попов – Л. : Лениздат, 1973. – 328 с.

113. Єремєєв Д. В. Адміністративна відповідальність за корупційні правопорушення: сучасний стан та перспективи удосконалення [Текст] / Д. В. Єремєєв // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия «Юридические науки». – 2009. – № 2. – С. 199.

114. Єрмолін В. П. Контроль за органами виконавчої влади як складова розвитку парламентаризму в Україні / В. П. Єрмолін // Парламентаризм в Україні: теорія та практика : міжнародна наук.-практ. конф., 26 червня 2001 р. : тези доп. – Київ, 2001. – С. 404-405.

115. Журавльова Г. С. Адміністративна юстиція в зарубіжних країнах [Текст] / Г. С. Журавльова, О. С. Стеценко // Влада. Людина. Закон. – 2005. – № 10. – С. 66-67.

116. Заброта Д. Г. Взаємодія суб'єктів боротьби з корупцією (адміністративно-правовий аспект) [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Д. Г. Заброта; Нац. акад. внутр. справ України. – К., 2005.

117. Загальна теорія держави і права / За ред. В. В. Копейчикова. – К. : Юрінком, 1997. – 320 с.

118. Загальна теорія держави і права: Навчальний посібник / [А.М. Колодій, В.В. Копейчиков, С.Л. Лисенков та ін.]; за ред. В.В. Копейчикова. – [стереотип. вид.]. – К. : Юрінком Інтер, 2001. – 320 с.

119. Засць А. П. Правова держава в контексті новітнього українського досвіду [Текст] / А. П. Засць. – К. : Парламентське вид-во, 1999. – 247 с.

120. Зайчук О. В Теорія держави і права. Академічний курс : підручник / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. – Київ : Юрінком Інтер, 2006. – 688 с.

121. Закаленко О. В. Право на позов в адміністративному судочинстві [Текст] / О. В. Закаленко // Актуальні проблеми держави і права: Зб. наук. праць / [ред. кол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), Ю. М. Оборотов (заст. голов. ред.), Ю. П. Алєнін та ін.]; відп. за вип. Ю. М. Оборотов. – Одеса: Юридична література, 2010. – Вип. 52. – С. 337.

122. Законодавство: проблеми ефективності / [Авер'янов В. Б., Бобровник С. В., Головченко В. В. та ін.] ; під ред. В. Б. Авер'янова, В. Н. Денисова, В. Ф. Сіренка, Я. М. Шевченка. – К. : Наук. думка, 1995. – 231 с.

123. Залізник В. А. Систематизація інформаційного законодавства України : автореф. дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Віталій Анатолійович Залізник. – Київ, 2011. – 23 с.

124. Заросило В. О. Порівняльний аналіз адміністративної діяльності міліції України та поліції зарубіжних країн (Великобританії, США, Канади та Франції) : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Заросило Володимир Олексійович ; Нац. акад. внутр. справ, – К., 2002. – 250 с.

125. Зеленцов А. Б. Административно-правовой спор (теоретико-методологические подходы к исследованию) [Текст] / А. Б. Зеленцов // Правоведение. – 2000. – № 1. – С. 74.

126. Зиновьева М. Ю. Специально-юридические гарантии законности в условия формирования правового государства : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидат юридичних наук : спец. 12.00.01 – теория права и государства и история права и государства; история политических и правовых учений / Марина Юрьевна Зиновьева ; Саратовская государственная академия права. – Саратов, 1999. – 27 с.

127. Золотарьова Н. І. Співвідношення виконавчої влади та адміністративної діяльності / Н. І. Золотарьова // Вісник Національного технічного університету «КПІ». – 2011. – № 1 (9).

128. Зьолка В. Л. Адміністративно-правові основи інформаційного забезпечення управлінської діяльності в Дер-

жавній прикордонній службі України / В. Л. Зьолка // Митна справа. – 2011. – № 3 (75). – С. 31–38.

129. Іваненко Я. Л. Адміністративні неюрисдикційні провадження [Текст] : дис. ... к.ю.н. 12.00.07 / Іваненко Яна Леонідівна / Академія праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. – К., 2011. – 222 с.

130. Іванов В.В. матеріально-правові і процесуальні гарантії законності притягнення до адміністративної відповідальності : автор дис..... к.ю.н. за спец 12.00.07 / Віктор Васильович Іванов. – Національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2001. – 15 с.

131. Їжа М. Громадський контроль в системі публічного управління як ефективний інструмент експертизи державно-управлінських рішень / М. Їжа, О. Радченко // Публічне управління: теорія та практика. – 2012. – № 4(12). – С. 74-79

132. Інтелектуальні технології моделювання в інформаційно-аналітичній системі державної податкової служби : монографія / [за заг. ред. Л. Л. Тарангул]. – К. : Алерта, 2010. – 358 с.

133. Інформатизація, право, управління: організаційно-правові питання / Калюжний Р. А., Крупчан О. Д., Гавловський В. Д., Гуцалюк М. В., Цимбалюк В. С., Швець М. Я. – К., 2002. – 234 с.

134. Інформаційне забезпечення управлінської діяльності в умовах інформатизації: організаційно-правові питання теорії і практики : монографія / Калюжний Р. А., Шамрай В. О., Швець М. Я., Гавловський В. Д., Гуцалюк М. В., Колпак Р. Л., Цимбалюк В. С., Яцишин Ю. В., Ластовецький А. С. ; За ред. Р. А. Калюжного та В. О. Шамрая. – К., 2002. – 296 с.

135. Інформаційний лист ВАСУ 02.02.11 р. № 149 / 11 / 13-11 [Електронний ресурс]/Режим доступу: http://www.vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html?_m=publications&_t=rec&id=1705&fp=51.

136. Калинин С. И. Использование правовых позиций ЕСПЧ по налоговым спорам в российской правоприменительной практике [Текст] / С. И. Калинин // Налоговед. – 2007. – № 12. – С. 58.

137. Камлик М. І. Про результати дослідження проблем, що пов'язані з протидією корупції в Україні [Електронний ресурс] / М. І. Камлик, Є. В. Невмержицький // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2000. – № 2. – Режим доступу: http://mndc.naiu.kiev.ua/Gurnal/2text/2_03.htm.

138. Картузова І. О. До проблеми позову в адміністративному процесі [Текст] / І. О. Картузова, А. Ю. Осадчий // Право України. – 2003. – № 7. – С. 80.

139. Касьяненко Л. М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України [Текст] : навч. посібник / М. М. Касьяненко, М. В. Гринюк, П. В. Цимбал. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 229 с.

140. Кивалов С. В. Административное право Украины : Учебник / С. В. Кивалова. – Х. : Одиссей, 2004. – 880 с.

141. Кирий С. Л. Адміністративна діяльність як структурно-функціональний компонент державного управління / С. Л. Кирий // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2009. – № 1 (1).

142. Кивалов С. В. Адміністративне право України : навчальний посібник / С. В. Кивалов, Л. Р. Біла-Тіунова. – Одеса : Фенікс, 2011. – 400 с.

143. Кивалов С. В. Адміністративне право України: навчально-методичний посібник / С. В. Кивалов, Біла Л. Р. – Одеса : Юридична література, 2002. – 312 с.

144. Коваль В. Ф. Основні напрями модернізації взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері / В. Ф. Коваль, В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 2 (10). – С. 142–157.

145. Коваль Л. В. Адміністративне право України : курс лекцій / Л. В. Коваль. – К. : Основи, 1998. – 208 с.

146. Ковальський В. С. Соціальна цінність правоохоронної діяльності / В. С. Ковальський // Вісник Запорізького державного університету. – 2003. – №1.

147. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України // Голос України. – 2005 р. – № 158.

148. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 6 лип. 2005 р. № 2747-IV // Офіц. вісник України. – 2005. – № 32.

149. Кодекс адміністративного судочинства України: Науково-практичний коментар [Текст] / [С. В. Ківалов, Є. О. Харитонов, О. І. Харитонова та ін.]; за ред. С. В. Ківалова, О. М. Пасенюка, О. І. ХаритонОВОЇ. – К. : Правова єдність, 2009. – С. 247-248.

150. Козіна А. А. Забезпечення податковою міліцією законності у сфері оподаткування: організаційно-правові аспекти повноважень та статусу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / А. А. Козіна; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2005. – 20 с.

151. Коломоець Т.О. До питання правової природи фінансово-правового примусу як складової адміністративного примусу у публічному праві України / Т.О. Коломоець // Динаміка наукових досліджень '2004: Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – Т. 3: Право. – С. 28-29.

152. Колпаков В. К. Адміністративне право України / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.

153. Коментар Конституції України / [ред. кол.: В. Ф. Опришко та ін.] – К. : Інститут законодавства Верховної Ради України, 1996. – 733 с.

154. Комзюк А. Т. Адміністративний процес України [Текст] : навч. посібник / А. Т. Комзюк, В. М. Бевзенко, Р. С. Мельник. – К. : Прецедент, 2007. – 531 с.

155. Комзюк А. Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації: [монографія] / За заг. ред. проф. О. М. Бандурки. – Х. : Вид-во Нац. ун-т. внутр. справ, 2002. – 336 с.

156. Комлев С. В. Административно-юрисдикционный процесс [Текст] : дис. ... к.ю.н. 12.00.14 / Комлев Сергей Витальевич / Государственное учреждение «Всероссийский научно-исследовательский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации». – М., 2008. – 208 с.

157. Конопльов В. В. Управлінські рішення в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ: сутність та організаційно-правові питання підготовки і прийняття : мо-

нографія / В. В. Конопльов. – Сімферополь : Кримського юридичного інституту ХНУВС, ВДМВ «Таврія», 2006. – 356 с.

158. Конституція України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1996 р. – № 30.

159. Конституція України: тлумачення від 15.05.2014 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

160. Концепція державної регіональної політики : Указ Президента України від 25 трав. 2001 р. № 341/2001 // Офіц. вісник України. – 2001. – № 22.

161. Концепція розвитку електронного урядування в Україні / [О. А. Баранов, М. С. Демкова, С. В. Дзюба, А. В. Єфанов, І. Б. Жияєв, Е. Л. Клепець, Ю. Місников, О. Арво, Т. В. Попова, І. А. Рубан, А. І. Семенченко, С. А. Чукут] ; За ред. А. І. Семенченко. – 2009. – 16 с.

162. Копилов В.А. Информационное право : учебник– 2-е изд., перераб. и доп. / В.А. Копылов. – М., Юристь, 2003.– 512 с.

163. Копылов В. А. Информационное право [Текст] : учеб. пособие / В. А. Копылов. – М. : Юристь, 1997. – 472 с.

164. Коренев А. П. Административная деятельность органов внутренних дел : Учебник. Часть общая / А. П. Коренева. – М. : Московский ун-т МВД России, изд-во «Щит-М», 2003. – 309 с.

165. Кормич Б. А. Організаційно-правові основи політики інформаційної безпеки України : дис.... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Кормич Борис Анатолійович. – Одеса, 2004. – 427 с.

166. Косаняк В. Я. Вдосконалення правових гарантій захисту прав платників податків / В.Я. Косаняк // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: Матеріали VII регіональної наук.-прак. конф. (м. Львів, 13-14 лютого 2001 р.). – Львів : Юридичний факультет Львівського нац. ун-ту ім. І. Франка, 2001. – С. 108-109.

167. Косило А. Б. Реформа адміністративних судів Польщі 2002 року [Текст] / А. Б. Косило // Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні: Матеріали IX регіональної науково-практичної конференції (м. Львів, 13-14 лютого 2003 р.) / [ред. колегія: П. М. Рабінович (гол.), І. Б. Заверуха (відп. секретар), А. М. Бойко та ін.]. – Львів:

Юрид. факультет Львівського нац. ун-ту ім. І. Франка, 2003. – С. 211-212.

168. Котляр В. Ю. До питання оцінювання діяльності оперуповноважених ДСБЕЗ МВС України [Текст] / В. Ю. Котляр // Вісник Академії управління МВС. – 2007. – № 2-3.

169. Котюк И. И. Основы правоведения : учебник / И. И. Котюк. – К. : Генеза, 2002. – 320 с.

170. Кохановська О.В. Концепція інформаційних правовідносин у сучасній правовій доктрині / О.В. Кохановська // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2004. – № 4 (12) – С. 19-25.

171. Крестовська Н. М. Теорія держави і права : Елементарний курс : навч. посіб. / Н. М. Крестовська, Л. Г. Матвеева. – Х. : Одісей, 2007. – 492 с.

172. Крижанівський А. Ф. Статус категорії «гарантії правового порядку» / А. Ф. Крижанівський // Наукові праці Одеської національної юридичної академії. – 2009. – № 8. – С. 81-89.

173. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25. – Ст. 131.

174. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квіт. 2012 р. № 4651-VI // Офіц. вісник України. – 2012. – № 37. – Ст. 1370. – С. 11.

175. Кримінальний процесуальний кодекс України: станом на 16.08.2015 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

176. Крупник А. С. Громадський контроль : сутність та механізми здійснення [Електронний ресурс] / А. С. Крупник // Теоретичні та прикладні питання державотворення. On-line збірник наук. праць ОРІДУ НАДУ при Президентіві України. – Вип. № 1 – 2007. – Режим доступу : http://novyistryi.at.ua/gromkontrol/KRUPNYK_A_pro_grom_kontrol.pdf

177. Кувалдин В. П. Борьба с коррупцией в дореволюционной России [Текст] / В. П. Кувалдин // Коррупция в России: состояние и проблемы: Материалы науч.-практ. конф. (26-27 марта 1996 г.). – М. : НИиРИО Моск. ин-та МВД России, 1996. – Вып. 2. – С. 97.

178. Кузьменко О. О. Адміністративно-правове забезпечення менеджменту в державній податковій службі України : автореф. дис.... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. О. Кузьменко ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2009. – 19 с.

179. Куйбіда Р. О. Становлення адміністративного судочинства: деякі проблеми перехідного періоду [Текст] / Р. О. Куйбіда // Адвокат. – 2005. – № 9. – С. 3.

180. Куліш А. М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України : дис.. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право / Анатолій Миколайович Куліш ; Національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2003. – 177 с

181. Куліш А. М. Організаційно-правові засади діяльності правоохоронної системи України : дис.... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Куліш Анатолій Миколайович. – Х., 2008. – 422 с.

182. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, Т. 2 : Введение в теорию налогового права. – 2004. – 600 с.

183. Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация [Текст] : монография / Н. П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 496 с.

184. Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: (теорія і практика) [Текст] : монографія / В. В. Лисенко. – К. : Логос, 2004. – 324 с.

185. Литвин Н.А. Інформаційні відносини в податковій сфері: теоретико-правовий аспект / Н.А. Литвин, А.В. Шапка // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – № 4 (63) – 2013. – С. 54-59.

186. Лихова С. Про визначення поняття «правоохоронні органи» / С. Лихова // Радянське право. – 1984. – № 11.

187. Лопатін С. І. Адміністративно-правові відносини у сфері забезпечення права громадян на інформацію: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата юридичних наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес;

фінансове право; інформаційне право» / С.І. Лопатін. – Київ, 2010. – 22 с.

188. Лук'янець Д. М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання : монографія / Д. М. Лук'янець – Суми : Університетська книга, 2006. – 367 с.

189. Люблін В. Д. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів державного пожежного нагляду : дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Люблін Віталій Давидович ; Нац. акад. внутр. справ України. – К., 2004. – 210 с.

190. Майданник О. О. Парламентський контроль за діяльністю виконавчої влади в Україні: питання теорії / О. О. Майданник. – Право України. – 2012. – № 5. – С. 102-108.

191. Майстренко О. Прийняття податкового кодексу як шлях до ефективності системи оподаткування в Україні / О. Майстренко // Право України. – 2010. – № 6. – С. 128-134.

192. Малєин Н. С. Повышение роли закона в охране личных и имущественных прав граждан / Н. С. Малєин // Советское государство и право. – 1974. – № 6. – С. 39-42.

193. Малиновський В. Я. Державне управління [Текст] : навч. посіб. / В. Я. Малиновський. – [3-тє вид., переробл. та допов.]. – К. : Атіка. 2009. – 608 с.

194. Малиновський В. Я. Словник термінів і понять з державного управління / В. Я. Малиновський ; Центр сприяння інституційному розвитку державної служби. – К., 2005. – 254 с.

195. Малихіна Я. А. Юридичні гарантії за трудовим законодавством / Я. А. Малихіна // Форум права. – 2007. – № 2. – С. 133-138.

196. Марущак А. І. Правомірні засоби доступу громадян до інформації [Текст] : наук.-практ. посібник / А. І. Марущак. – Біла Церква : Буква, 2006. – 432 с.

197. Марущак А. І. Інформаційне право: доступ до інформації / А. І. Марущак. – К. : КНТ, 2007. – 532 с.

198. Марченко Б. М. Адміністративна діяльності Державної прикордонної служби України : автореф. дис. на здо-

буття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Б. М. Марченко. – Дніпропетровськ, 2009. – 18 с.

199. Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Марченко Віктор Борисович ; НУДПСУ. – Ірпінь, 2009. – 252 с

200. Матузова М. И. Теория государства и права : курс лекцій / М. И. Матузова, А. В. Малько. – М. : Юрист, 1999. – 672 с.

201. Мацелик М.О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / М.О. Мацелик; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2005. – 19 с.

202. Мацелик Т. О. Адміністративний примус в діяльності органів державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Мацелик Тетяна Олександрівна ; Нац. акад. держ. Податкової служби України. – Ірпінь, 2005. – 185 с.

203. Мацелик Т. О. Предмет адміністративного права: оновлення парадигми / Т. О. Мацелик, В. К. Колпаков // Право України. – 2010. – №8.

204. Мелехин А. В. Теория государства и права : учебник / А. В. Мелехин. – М. : Маркет ДС, 2007. – 640 с.

205. Мельник І.В. Застосування заходів адміністративно-го примусу в умовах розбудови правової держави: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / І.В. Мельник; Нац. акад. внутр. справ України. – К., 2004. – 20 с.

206. Мельник М. І. Правоохоронні органи та правоохоронна діяльність : [навч. посібн.] / М. І. Мельник, М. І. Хавронюк. – К. : Атіка, 2002. – 576 с.

207. Мельник М. І. Науково-практичний коментар Закону України «Про боротьбу з корупцією» [Текст] / М. І. Мельник, А. І. Редька, М. І. Хавронюк; за ред. М. І. Мельника. – К. : Атіка, 2004.

208. Мельник Р.С. Забезпечення законності застосування заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з від-

повідальністю: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Р.С. Мельник; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2002.

209. Мергелидзе М. Р. Становление института разрешения административно-правовых споров [Текст] / М. Р. Мергелидзе. – М. : ИД «Юриспруденция», 2008. – 120 с.

210. Методичні рекомендації про порядок подання та розгляду скарг (апеляцій) платників податків органами державної податкової служби: Доведено листом Державної податкової адміністрації України від 30.03.2001 № 4173/7/25-0017 (зі змінами, внесеними листом Державної податкової адміністрації України 27.09.2002 № 14871/7/25-0017).

211. Митний кодекс України від 13.03.2012. № 4495-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України.-2012.-№ 32 (04.05.2012).-ст. 1175 – Система інформаційно-правового забезпечення «Ліга-Закон» станом на 06.08.2012 р.

212. Митний кодекс України: станом на 24.07.2015 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

213. Мицкевич А. В. О гарантиях прав и свобод советских граждан в общенародном социальном государстве / А. В. Мицкевич // Советское государство и право. – 1963. – № 8. – С. 15-21.

214. Мідор Д.Дж. Суди в Сполучених Штатах / Д.Дж. Мідор; [пер. з англ.]. – Сент-Пол, Міннесота: Вест Паблішинг Ко, 1991. – С. 15.

215. Музичук О. М. Поняття та зміст законності діяльності публічної адміністрації / О. М. Музичук // Право і Безпека. Науковий журнал. – 2010. – № 1 (33). – С. 56-61.

216. Мычко Н. И. Законность и обеспечение прав граждан при осуществлении правосудия и в деятельности правоохранительных органов Украины : теоретический аспект и реальная практика / Н. И. Мычко. – Донецк : Донецк. юрид. ин-т ЛГУВД, 2008. – 364 с.

217. Навроцька Ю. В. Адміністративно-правовий аспект захисту прав платників податків / Ю.В. Навроцька // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права: Збірник наукових праць за мат. Міжнар. наук. конф. студентів та аспірантів «Актуальні проблеми правознавст-

ва очима молодих вчених». – Хмельницький: Інститут регіонального управління і права, 2002. – Спецвипуск № 1. – С. 186-187.

218. Нагорний О. П. Законність в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ та шляхи її удосконалення : дис. на здобуття наукового ступеню кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право / Олексій Павлович Нагорний. – Київ, 2003. – 205 с.

219. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики. от 11 июля 2000 г., № 905-ІГ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nalog.ru/html//azerbaijan.doc> – Заголовок з екрану.

220. Налоговый кодекс Кыргызской Республики [Електронний ресурс] / Принят Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики 11 января 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.base.spinform.ru/show.fwx?Regnom=10115>. – Заголовок з екрану.

221. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravo.by/webnpa/text.asp?RN=hk0200166> – Заголовок з екрану.

222. Налоговый кодекс Республики Молдова от 24 апреля 1997 г. № 1163-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic290028> – Заголовок з екрану.

223. Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 3 декабря 2004 р. № 61 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.lex.tj/Laws_rus/Tax%20Code_rus.doc – Заголовок з екрану.

224. Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. № ЗРУ-136 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://fmc.uz/legisl.php?id=k_nal – Заголовок з екрану.

225. Налоговый кодекс Российской Федерации (первая часть вступила в силу с 1 января 1999 года, вторая часть вступила в силу с 1 января 2001 года): [Электронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.garant.ru/10900200.htm>.

226. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=89628> – Заголовок з екрану.

227. Налоговый кодекс Российской Федерации : по состоянию на 15 июня 2012 г. (Ч. I, принята 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, ч. II, принята 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ) / [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://duma.consultant.ru/page.aspx?1127935>.

228. Налоговый кодекс Туркменистана от 25 октября 2005 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.icnl.org/car/Laws/TM_files/2.doc – Заголовок з екрану.

229. Налоговый процесс / [В.А. Кинсбургская, А.Н. Козырин, А.В. Реут, О.Ю. Семенча]; под ред. А.Н. Козырина. – М. : ЦППИ, 2007. – 154 с.

230. Настюк В. Я. Норми митного права: теорія і практика застосування [Текст] : монографія / Василь Якович Настюк. – Харків : Факт, 2003. – 215 с.

231. Настюк В. Я. Формування системи інформаційного законодавства в Україні / В. Я. Настюк // Інформація і право. – 2011. – № 2(2). – С. 27–31.

232. Недодаєва Н. Л. Проблемні питання захисту прав платників податків / Н. Л. Недодаєва // Вестник ИЭПИ НАН Украины. – 2011. – №1. – С.42-45; Кузнецов К. Податковий кодекс – недосяжна мрія / К.Кузнецов // Економчна правда.

233. «Незгасні» податкові борги // Повідомлення Колегії Рахункової палати від 27.07.2011 <http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737757>.

234. Новицький А. М. Правові основи формування інститутів інформаційного суспільства в Україні: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Андрій Миколайович Новицький / Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – 40 с.

235. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс): Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г., № 99-IV [Электронный ресурс]. Режим – доступа : http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217 – Заголовок з екрану.

236. О персональных данных : Федеральный закон РФ от 27 июля 2006 г. № 152-ФЗ // Российская Газета. Федерал. вып. – 2006. – № 4131.

237. Общая теория государства и права. Академический курс : в 3 т. [Текст] / отв. ред. М. Н. Марченко. – М. : ИКД «Зерцало-М», 2002. – Т. 2. – 528 с.

238. Ожегов С. И. Словарь русского языка / под ред. Н. Ю. Шведовой. – 14-е изд., стереотип. – М. : Рус. яз., 1983. – 816 с.

239. Олійник А. Ю. Теорія держави і права : навч. посіб. / Олійник А. Ю., Гусарев С. Д., Слюсаренко О. Л. – К. : Юрінком Інтер, 2001. – 176 с.

240. Олійник О. Захист інформації в умовах інформаційного суспільства [Текст] / О. Олійник // Право України. – 2005. – № 10. – С. 100–104. – с.100-101

241. Олійник О. В. Інформаційна безпека України: доктрина адміністративно-правового регулювання [Текст] : автореф. дис.... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Олійник Олег Вікторович ; Ін-т законодавства Верховної Ради України. – К., 2013. – 34 с.

242. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації) / В.А. Онищенко. – К. : Ред. журн. «Вісник податкової служби України», 2002. – 432 с.

243. Онищенко Н. М. Правове регулювання та правовий вплив: поняття, взаємозумовленість та відмінність / Н. М. Онищенко // Держава і право : зб. наук, праць. – К. : Ін-т держави і права ім. Корецького НАН України, 2004. – Вип. 25. – С. 3–5.

244. Онищук О. О. Механізм адміністративно-правового запобігання та протидії корупції [Текст] / О. О. Онищук // Форум права: Науковий журнал / [ред. колегія: О. М. Головка (голов. ред.), І. В. Зозуля (відп. секретар), А. Ф. Волобуєв та ін.]. – 2010. – № 4.

245. Організація судових та правоохоронних органів : [навч. посібн.] / [Марочкін І. Є., Сибільова Н. В. та ін.]. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 1996. – 138 с.

246. Основи правознавства [Текст] : навч. посіб. / М. О. Баймуратов [та ін.] ; [ред. С. В. Ківалов, М. П. Орзіх] ; Одес. нац. юрид. акад. – [5-е вид., перероб. і доп.]. – О. : Юрид. літ., 2003. – 346 с.

247. Основы информационной безопасности [Текст] : учебник / В. А. Минаев, С. В. Скрыль, А. П. Фисун та інші. – Воронеж : Изд-во Воронежского института МВД России, 2001. – 464 с.

248. Основы правоведения Украины : учебное пособие / [Кивалов С. В., Музыченко П. П., Крестовская Н. Н., Крыжановский А. Ф.] – Х. : «Одиссей», 2004. – 384 с.

249. Основы противодействия коррупции (системы общегосударственной этики поведения) [Текст] / [науч. ред.: А. В. Вакурин, Л. М. Колодкин, С. В. Максимов, Е. И. Темнова]. – М. : Спарк, 2000. – С. 14.

250. Осокина Г. Л. Иск (теория и практика) [Текст] / Г. Л. Осокина. – М. : ООО «Городец-издат», 2000. – С. 94.

251. Остапенко О. І. Адміністративна діяльність : навчальний посібник / О. І. Остапенка. – Л. : ЛІВС, 2002. – 252 с.

252. Официальный сайт налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан. Главная страница / Налоговое законодательство [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx>.

253. Панченко Т. В. Громадський контроль і його вплив на формування ефективності роботи місцевого врядування / Т. В. Панченко // Зарубіжний досвід організації та роботи місцевої влади [монографія] / О. В. Власенко, П. В. Ворона, М. О. Пухтинський та ін. – Полтава, 2009. – 288 с.

254. Пахомов В. В. Поняття та види способів забезпечення законності в державном управлінні / В. В. Пахомов // Форму права. – 2011. – № 3. – С. 587-591.

255. Педько Ю. С. Становлення та правове регулювання адміністративної юстиції в Україні [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Ю. С. Педько; Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького. – К., 2004. – С. 14.

256. Питання контролю за виконанням указів, розпоряджень і доручень Президента України : Указ Президента України // Офіційний вісник України. – 2005 р. – № 30. – Стор. 44. – Ст. 1788.

257. Питання Секретаріату Президента України : Указ Президента України // Офіційний вісник України. – 2005 р. – № 7. – Стор. 9. – Ст. 390.

258. Пікуля Т. О. Правоохоронні органи в механізмі держави України : дис.... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Т. О. Пікуля. – К. : Національна академія внутрішніх справ України, 2004. – 203 с.

259. Плюта Х. Вид публічно-правових спорів: спори за адміністративними позовами до суддів [Текст] / Х. Плюта // Актуальні питання державотворення в Україні очима молодих учених: Зб. наук. праць міжнар. наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих учених Київ. нац. ун-у ім. Т. Шевченка (м. Київ, 23 квітня 2010 р.) / [ред. колегія: І. С. Гриценко, І. А. Безклубий, В. О. Глушков та ін.]. – К. : КНУ, 2010. – Ч. I. – С. 189.

260. Податковий кодекс України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17.

261. Позняков С. П. Адміністративно-правове забезпечення погашення податкового боргу в Україні [Текст] : монографія / С. П. Позняков ; Держ. податкова адміністрація України. Нац. ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь : [б.в.], 2008. – 271 с.

262. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби. Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 11 грудня 1996 року № 29 (у редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 02.03.2001 № 82): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0723-96>. (Втратило чинність).

263. Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби. Затверджене Наказом Державної податкової адмініст-

рації України від 23.12.2010 № 1001. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 6 січня 2011 р. за № 10/18748 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 5.

264. Полтораков О. Громадський контроль над «силовими» структурами в Україні: проблеми та перспективи [Електронний ресурс] / О. Полтораков // Національний інститут проблем міжнародної безпеки. Публікації. – Режим доступу : <http://www.niisp.org.ua/default~38.php>.

265. Поникаров В.А. Гарантии законности в административной деятельности милиции : авторф. Дис.. ... к.ю.н. за спец. 12.00. 02 / Владимир Анатольевич Поникаров. – Московский юридический институт. – Москва, 1998. – 23 с.

266. Попов Л. Л. Убеждение и принуждение. Организационно-воспитательные и административно-правовые средства охраны общественного порядка в деятельности советской милиции / Л. Л. Попов. – М. : Московский рабочий, 1968. – 159 с.

267. Попова С. М. Інформаційне забезпечення діяльності органів податкової служби / С. М. Попова // Право і Безпека : наук. журнал. – 2011. – № 2. – С. 273–276.

268. Популярна юридична енциклопедія / [Гіжевський В. К., Головченко В. В., Ковальський В. С. та ін.]. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – 528 с.

269. Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду у справі № 825/1315/13-а від 25.04.2013 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30890494>. – Заголовок з екрана.

270. Правове забезпечення інформаційної діяльності в Україні / [за заг. ред. Ю. С. Шемшученка, І. С. Чижа]. – К. : ТОВ «Вид-во «Юрид. думка», 2006. – 386 с. Системна інформатизація законотворчої та правоохоронної діяльності : монографія / [кер. авт. кол. Швець М. Я. ; за ред. В. В. Дурдинця та ін.]. – К. : Навч. книга, 2005. – 639 с.

271. Президент підписав антикорупційні закони [Електронний ресурс] // Президент України Петро Порошенко: Офіційне Інтернет-представництво. – 2014. – 23 жовтня. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/news/31467.html>.

272. Приймаченко Д. В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Д. В. Приймаченко ; Нац. акад. держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2007. – 477 с.

273. Примірне положення про громадську раду при державних податкових службах в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі : Наказ ДПС України від 10.02.2012 р. № 104 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.11313.0>.

274. Про адвокатуру: Закон України від 19 грудня 1992 року № 2887-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 9.

275. Про Антикорупційну службу України [Електронний ресурс]: Проект Закону України, внесений народними депутатами України О. Б. Мирним, І. М. Мірошніченком, зареєстрований за № 5125 від 2 жовтня 2014 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52255.

276. Про Антимонопольний комітет України : Закон України від 26.11.1993 № 3659-XII (зі змінами і доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 50. – Ст. 472.

277. Про банки і банківську діяльність: Закон України від від 07.12.2000 № 2121-III станом на 12.08.2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>.

278. Про боротьбу з корупцією [Текст]: Закон України від 5 жовтня 1995 року № 356/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 34. – Ст. 266. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 11 червня 2009 року № 1506-VI).

279. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких законів України щодо запобігання та протидії корупції [Текст]: Закон України від 21 грудня 2010 року № 2808-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1.

280. Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень [Текст]: Закон України від 11 червня 2009 року № 1507-VI // Відомості Верховної Ради

України. – 2009. – № 45. – Ст. 692. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 21 грудня 2010 року № 2808-VI).

281. Про Військову службу правопорядку у Збройних Силах України [Текст]: Закон України від 7 березня 2002 року № 3099-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 32.

282. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України [Текст]: Закон України від 15 травня 2003 року № 743-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 29.

283. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України [Текст]: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2756-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 23. – Ст. 160.

284. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо визначення кінцевих вигодоодержувачів юридичних осіб та публічних діячів [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1701-VII // Відомості Верховної Ради України. – 2014. – № 46.

285. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення [Текст]: Закон України від 11 червня 2009 року № 1508-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 46. – Ст. 699. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 21 грудня 2010 року № 2808-VI).

286. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення [Текст]: Закон України від 7 квітня 2011 року № 3207-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 41.

287. Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції [Текст]: Закон України від 5 лютого 1998 року № 85/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 26.

288. Про внесення зміни до пункту 12 Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів Украї-

ни від 28 верес. 2011 р. № 1007 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 75. – Ст. 2805. – С. 87.

289. Про демократичний цивільний контроль над Воєнною організацією і правоохоронними органами держави : Закон України від 19.06.2003 № 975-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 46.

290. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1995 р. – № 46.

291. Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів : Закон України від 23.12.93 № 3781-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 11.

292. Про державну податкову службу в Україні [Текст]: Закон України від 4 грудня 1990 року № 509-XII (в редакції Закону України від 24 грудня 1993 року № 3813-XII) // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 15. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 5 липня 2012 року № 5083-VI).

293. Про державну службу : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2012 р. – № 26.

294. Про державну службу [Текст]: Закон України від 16 грудня 1993 року № 3723-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 52.

295. Про державну службу [Текст]: Закон України від 17 листопада 2011 року № 4050-VI // Офіційний вісник України. – 2012. – № 4.

296. Про державну таємницю: Закон України від 21.01.1994 року № 3855-XII станом на 09.08.2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3855-12>.

297. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55 (18.07.2014).

298. Про додаткові заходи щодо посилення боротьби із злочинністю та зміцнення правопорядку в Україні: Розпорядження Президента України від 28 вересня 1992 року № 150/92-рп [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал

Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/150/92-%D1%80%D0%BF>.

299. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 32.

300. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. № 852-IV станом на 18.10.2012: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-15>.

301. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV станом на 06.11.2014: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.

302. Про забезпечення права на справедливий суд [Текст]: Закон України від 12 лютого 2015 року № 192-VIII // Голос України. – 2015. – № 35. – 26 лютого.

303. Про запобігання корупції [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 87.

304. Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014-2017 роки [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1699-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 87.

305. Про засади запобігання і протидії корупції [Текст]: Закон України від 7 квітня 2011 року № 3206-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 44.

306. Про засади запобігання та протидії корупції [Текст]: Закон України від 11 червня 2009 року № 1506-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 45. – Ст. 691. (Закон втратив чинність на підставі Закону України від 21 грудня 2010 року № 2808-VI).

307. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1995 р. – № 28.

308. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки : Указ Президента України від 12 червня 1995 року № 436/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436/95>

309. Про затвердження Зводу відомостей, що становлять державну таємницю: наказ СБУ від 12.08.2005 № 440 станом на 08.09.2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0902-05>.

310. Про затвердження Переліку відомостей, що містять службову інформацію та яким присвоюється гриф обмеження доступу «Для службового користування» в органах ДФС України: наказ ДФС України від 28.08.2014 № 88: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://statsumy.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/nakazi/63299.html>.

311. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних: Постанова Кабінету Міністрів України від 29 груд. 2010 р. № 1246 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 31. – С. 106.

312. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1245 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 30. – С. 103.

313. Про затвердження Порядку проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1232 // Офіц. вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 17.

314. Про затвердження порядку сприяння проведенню громадської експертизи діяльності органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України // Офіційний вісник України. – 2008 р. – № 86. – Стор. 100. – Ст. 2889.

315. Про захист економічної конкуренції : Закон України від 11.01.2001 р. № 2210-III [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 12. – Ст. 64.

316. Про захист інформації в автоматизованих системах : Закон України від 5 лип. 1994 р. № 80/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 31. – Ст. 286.

317. Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах: Закон України від 05.07.1994 № 80/94-ВР станом на 19.04.2014: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80/94-вр>.

318. Про захист персональних даних: Закон України від 01.06.2010 № 2297-VI станом на 21.05.2015: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2297-17>.

319. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : Указ Президента України від 22 лип. 1998 р. № 810/98 // Офіц. вісник України. – 1999. – № 21. – С. 32.

320. Про звернення громадян: Закон України від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47.

321. Про інформаційні агентства : Закон України від 28 лют. 1995 р. № 74/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 13. – Ст. 83.

322. Про інформацію : Закон України від 2 жовт. 1992 р. № 2657-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

323. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 7 жовт. 2010 р. № 2591-VI // Офіц. вісник України. – 2010. – № 79.

324. Про комітети Верховної Ради України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 19. – Ст. 134.

325. Про Концепцію Національної програми інформатизації : Закон України від 4 лют. 1998 р. № 75/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 27–28. – Ст. 182

326. Про Концепцію розвитку законодавства про державну службу в Україні : Указ Президента України від 20 лют. 2006 р. № 140/2006 // Офіц. вісник України. – 2006. – № 8.

327. Про ліцензування певних видів господарської діяльності : Закон України від 1 черв. 2000 р. № 1775-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36. – Ст. 299.

328. Про міліцію : Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 4.

329. Про Міністерство доходів і зборів України [Текст]: Указ Президента України від 18 березня 2013 року № 141/2013 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 22.

330. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1997 р. – № 24. – Ст. 170.

331. Про науково-технічну інформацію : Закон України від 25 черв. 1993 р. № 3322-ХІІ-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1993 – № 33. – Ст. 345.

332. Про Національне антикорупційне бюро України [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1698-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 87.

333. Про Національне бюро антикорупційних розслідувань [Електронний ресурс]: Проект Закону України, внесений народними депутатами України В. В. Чумаком, В. В. Кличком, Ю. Б. Дерев'янком та іншими, зареєстрований за № 4780 від 24 квітня 2014 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=50785.

334. Про Національну програму інформатизації : Закон України від 4 лют. 1998 р. №74/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 27–28. – Ст. 181.

335. Про Національну службу боротьби з корупцією [Електронний ресурс]: Проект Закону України, внесений народними депутатами України С. В. Пашинським, А. А. Кожем'якиним, М. Д. Катеринчуком та іншими, зареєстрований за № 4700 від 14 квітня 2014 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=50649.

336. Про оперативно-розшукову діяльність : Закон України від 18 лют. 1992 р. № 2135-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 22. – Ст. 304.

337. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю [Текст]: Закон України від 30 червня 1993 року № 3341-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 35.

338. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19.06.2003 № 964-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 39.

339. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19 черв. 2003 р. № 964-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 29. – Ст. 1433.

340. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19 черв. 2003 р. № 964-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 29. – Ст. 1433.

341. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки : Закон України від 9 січ. 2007 р. № 537-V // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2007. – № 12. – Ст. 102.

342. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки : Закон України від 9 січ. 2007 р. № 537-V // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2007. – № 12. – Ст. 102.

343. Про подання електронної податкової звітності : Наказ ДПА України від 10 квіт. 2008 р. № 233 // Офіц. вісник України. – 2008. – № 31. – Ст. 1014. – С. 101.

344. Про Положення про Адміністрацію Президента України : Указ Президента України // Офіційний вісник Президента України. – 2010 р. – № 13. – Стор. 40. – Ст. 468.

345. Про Положення про Головне управління державної служби України [Текст]: Указ Президента України від 2 жовтня 1999 року № 1272/99 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 40. (Указ втратив чинність на підставі Указу Президента України від 18 липня 2011 року № 769/2011).

346. Про практику розгляду судами справ про корупційні діяння та інші правопорушення, пов'язані з корупцією [Текст]: Постанова Пленуму Верховного Суду України від 25 травня 1998 року № 13 // Постанови Пленуму Верховного Суду України у кримінальних справах (1973-2004): Офіційне видання / [упоряд. П. П. Пилипчук та ін.; за заг. ред. В. Т. Маляренка]. – К. : Видавничий Дім «Ін Юре», 2004.

347. Про прокуратуру [Текст]: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1697-VII // Офіційний вісник України. – 2014. – № 87.

348. Про Раду національної безпеки і оборони України [Текст]: Закон України від 5 березня 1998 року № 183/98-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 35.

349. Про Регламент Верховної Ради України : Закон України // Офіційний вісник України. – 2010 р. – № 12. – Стор. 9. – Ст. 565.

350. Про систему спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції [Електронний ресурс]: Проект Закону України, внесений Президентом України П. О. Порошенком, зареєстрований за № 5085 від 16 вересня 2014 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52186.

351. Про Службу безпеки України [Текст]: Закон України від 25 березня 1992 року № 2229-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 27.

352. Про спільну систему податку на додану вартість : Директива Ради Європи 2006/112/ЄС від 28 листоп. 2006 р. [Електронний ресурс] // Офіц. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_928.

353. Про статус народного депутата України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 3. – Ст. 17.

354. Про судоустрій і статус суддів [Текст]: Закон України від 7 липня 2010 року № 2453-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 55/1. – Ст. 1900.

355. Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 лют. 2006 р. № 90-р // Офіц. вісник України. – 2006. – № 7.

356. Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 лют. 2006 р. № 90-р // Офіц. вісник України. – 2006. – № 7. – Ст. 376.

357. Про телекомунікації : Закон України від 18 листоп. 2003 р. № 1280-IV-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 12. – Ст. 155.

358. Про телекомунікації : Закон України від 18.11.2003 р. № 1280-IV [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 12. – Ст. 155.

359. Про утворення Державної служби боротьби з економічною злочинністю [Текст]: Постанова Кабінету Міністрів України від 5 липня 1993 року № 510 // ЗП України. – 1994. – № 2. – Ст. 30. (Постанова втратила чинність на підс-

таві Постанови Кабінету Міністрів України від 13 червня 2012 року № 533).

360. Про утворення Державної фіскальної служби [Текст]: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року № 160 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 46.

361. Проблемы гармонизации законодательства Украины и стран Европы [Текст] / В. И. Андрейцев [и др.]; общ. ред. Е. Б. Кубко, В. В. Цветков; Юрид. фирма «Салком». Науч.-аналит. центр. – К.: Юринком Интер, 2003. – 583 с.

362. Проект Закону України «Про громадський контроль» від 14.04.2014 № 4697.

363. Прокопенко В. В. Нагляд прокуратури за дотриманням законності реалізації митними органами адміністративних повноважень / В. В. Прокопенко, А. А. Мудров // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1 (1). – С. 263-273.

364. Процедури стягнення податкового боргу у Франції <http://www.dpa.cv.ua/index.php>.

365. Рабинович П. М. Проблемы теории законности развитого социализма / П. М. Рабинович. – Львов: Изд-во Львовского ун-та, 1979. – 203 с.

366. Рабинович П. М. Упрочение законности – закономерность социализма. Вопросы теории и методологии исследования / П. М. Рабинович. – Львов: Вища шк. Изд-во при Львов. ун-те, 1975. – 260 с.

367. Рабинович П. М. Ефективність юридичних норм: загальнотеоретично-поняттєвий інструментарій дослідження / П. М. Рабинович // Вісник Акад. правових наук України. – 2008. – С. 13–21.

368. Радько Д. В. Охоронні адміністративно-правові відносини за участю фінансових компаній / Д. В. Радько // Вісник Харківського Національного університету внутрішніх справ. – 2011 / – № 1 (52). – С. 227-235.

369. Редкоус В. М. К вопросу о понятии административной деятельности органов национальной безопасности государств-участников СНГ / В. М. Редкоус // Право и государство: теория и практика. – 2008. – № 6 (42).

370. Рекомендація № Rec (2003) 16 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам «Про виконання адміністративних рішень та судових рішень в галузі адміністративного права» від 9 вересня 2003 року [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_692; Рекомендація № Rec (2004) 5 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам щодо перевірки законопроектів, існуючих законів та адміністративної практики на відповідність стандартам, викладеним в Європейській конвенції з прав людини. Ухвалено на 114-й сесії Комітету міністрів від 12 травня 2004 року [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_574.

371. Рекуненко Т.О. Адміністративно-правові засади управління інформаційними ресурсами органів державної податкової служби України: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т.О. Рекуненко. – Київ, 2012. – 205 с.

372. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Мярковський А.І. та ін. за заг. ред. М.Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.

373. Решота В. В. Англосаксонська модель адміністративної юстиції / В. В. Решота // Університетські наукові записки Хмельницького університету управління та права. – 2006. – № 1 (17). – С. 211-212.

374. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі «Споррнот і Лоннрот проти Швеції» від 23 вересня 1982 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://europeancourt.ru/resheniya-evropejskogo-suda-na-russkom-yazyke/sporrng-i-lonnrot-protiv-shvecii-postanovlenie-evropejskogo-suda/>.

375. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Солдатова Геннадія Івановича щодо офіційного тлумачення положень статті 59 Конституції України, статті 44 Кримінально-процесуального кодексу України, статей 268, 271 Кодексу

України про адміністративні правопорушення (справа про право вільного вибору захисника) від 16 листопада 2000 року № 13-рп/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 47.

376. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень законів України «Про засади запобігання та протидії корупції», «Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень», «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення» (справа про корупційні правопорушення та введення в дію антикорупційних законів) від 6 жовтня 2010 року № 21-рп/2010 [Текст] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 80.

377. Рогаль-Левицька М. Особливості адміністративної відповідальності за порушення законодавства з фінансових питань / М. Рогаль-Левицька // Право України. – 2006. – № 9.

378. Рябчено О. П. Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ. Загальна частина : підручник / О. П. Рябченко. – Х. : ХНУВС, 2009. – 256 с.

379. Сайт Калининградского государственного технического университета / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.klgtu.ru/students/literature/inf_asu/710.html.

380. Салищева Н. Г. Административная юстиция и административное судопроизводство в Российской Федерации [Текст] / Н. Г. Салищева, Н. Ю. Хаманева. – М. : ИГП РАН, 2001. – С. 3-4.

381. Салищева Н. Г. Административный процесс в СРСР [Текст] / Н. Г. Салищева. – М. : Юридическая литература, 1964. – 158 с.

382. Свида О. Г. Адміністративні суди в Україні: становлення та перспективи розвитку [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.10 / О. Г. Свида; Одес. нац. юрид. академія. – Одеса, 2008. – С. 7.

383. Селезень П. О. Вплив рішень Європейського суду з прав людини на розвиток податкової системи України [Текст] / П. О. Селезень // Форум права: Науковий журнал / [ред. колегія: О. П. Рябченко (голов. ред.), І. В. Зозуля (відп. секретар), А. Ф. Волобуєв та ін.]. – 2009. – № 1. – С. 492-493.

384. Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному і фінансовому праві України / А. О. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.
385. Селіванов В. М. Право і влада суверенної України: методологічні аспекти : монографія / В. М. Селіванов. – К. : видавничий Дім «Ін Юре», 2002. – 724 с.
386. Сенько В. Н. Основы государства и права [Текст] / В. Н. Сенько. – Уфа: Кн. изд-во, 1994. – 217 с.
387. Серватюк Л. В. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів Державної прикордонної служби України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Серватюк Людмила Василівна. – К. : НУВСУ, 2008. – 198 с.
388. Сидорович Я. М. Питання інформаційного обміну в системі управління державними фінансами / Я. М. Сидорович, М. Б. Вітер // Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. : [Кн. 1]. (Ірпінь, Нац. ун-т ДПС України, 23–24 квіт. 2009 р.). – Ірпінь, 2009. – С. 321–325.
389. Сиренко В. Ф. Аппарат государственного управления: интересы и деятельность : монография / В. Ф. Сиренко, В. В. Цветков, Е. Б. Кунько и др. – К. : Наук. думка, 1993. – 163 с.
390. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / О. Ф. Скакун ; пер. з рос. С. О. Буракоєський. – Харків : Консум. – 2001. – 656 с.
391. Скакун О. Ф. Теория государства и права: [учебник] / О. Ф. Скакун. – Х. : Консум; Ун-т внутр. дел. 2000. – 704 с.
392. Сківський І. О. Правові засади організації і здійснення громадського контролю в Україні: стан та перспективи розвитку / І. О. Сківський // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 3. – С. 149-154.
393. Скобелкин В. Н. Юридические гарантии трудовых прав наемных работников / В. Н. Скобелкин. – Новосибирск : Куль-тура, демократия и право. – 1996. – 425 с.
394. Словарь иностранных слов. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство «Советская энциклопедия», 1964. – 784 с.

395. Словник базової термінології з адміністративного права [Текст] : навч. посібник / за заг. ред. Т. О. Коломоєць. – К. : Істина, 2010. – 240 с.

396. Снытников А.А., Туманова Л.В. Обеспечение и защита права на информацию. – М. : Городец-издат, 2001. – С. 101.

397. Советское административное право: методы и формы государственного управления / Березовская С.Г., Васильев Р.Ф., Еропкин М.И., Квиткин В.Т., и др.; Редкол.: Козлов Ю.М., Лазарев Б.М., Лунев А.Е., Пискотин М.И. – М. : Юрид. лит., 1977. – 336 с.

398. Солдатова В. Д. Сутність та загальна характеристика юридичних гарантій законності в адміністративній діяльності ОВС України / В. Д. Солдатова // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 846-852.

399. Стаценко-Сургучова І.С. Організаційно-правові застави інформаційно-аналітичної роботи в органах державної податкової служби України : автореферат дис.. на здобуття наук. ступеню к.ю.н. за спец. 12.00.07 / Ірина Станіславівна Стаценко-Сургучова. – Ірпінь, 2008. – 17 с.

400. Стефанюк В. С. Права та основні свободи людини в світлі європейських стандартів правового захисту [Текст] / В. С. Стефанюк // Український часопис міжнародного права. – 2003. – № 2. – С. 59.

401. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навчальний посібник / С. Г. Стеценко. – К. : Атіка, 2008. – 624 с.

402. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) «Шляхом Європейської інтеграції» / Авт. кол.: А.С. Гальчинський, В.М. Геєць, та ін. – К. : ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 416 с.

403. Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. – М., 1968. – Т. 1.

404. Субіна Т. В. Адміністративно-правове забезпечення інформаційної безпеки в органах державної податкової служби України : автореф. дис.... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Т. В. Субіна ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2010. – 19 с.

405. Суд, правоохоронні та правозахисні органи України: [навч. посібник]. / [за ред. Я. Кондратьєва]. – К., 2002. – 380 с.

406. Судебные и правоохранительные органы Украины : [учебник для ВУЗов МВД України] / [подгот. А. М. Бандурка и др.]; под ред. А. М. Бандурки; МВД України, Ун-т внутр. дел. – Х. : Ун-т внутр. дел, 1999. – 350 с.

407. Судова практика розгляду кримінальних справ про службові злочини з ознаками корупційних діянь (статті 364, 365 та 368 Кримінального кодексу України), а також справ про адміністративну відповідальність за порушення вимог Закону від 5 жовтня 1995 р. «Про боротьбу з корупцією»: Узагальнення Верховного Суду України від 1 квітня 2008 року [Текст] // Вісник Верховного Суду України. – 2009. – № 6.

408. Сучасна правова енциклопедія [Текст] / за заг. ред. О. В. Зайчука. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 384 с.

409. Сущенко В. Д. Адміністративне право (теоретична частина) : навч.-практ. посіб. / Сущенко В. Д., Колпаков В. К., Столбовий В. П. – К. : Нац. акад. внутр. справ України, 2000. – 152 с.

410. Тарасенко Р. Б. Інформаційне право : навч.-метод. посіб. / Р. Б. Тарасенко ; МВС України. Луган. держ. ун-т внутр. справ ім. Е. О. Дідоренка. – Луганськ : РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2010. – 512 с.

411. Тевлін Р. Про поняття «правоохоронні органи» у вузькому та широкому розумінні / Р. Тевлін // Радянське право. – 1985. – № 7.

412. Теоретические основы информатики и информационная безопасность [Текст]: монографія / А. П. Фисун, В. А. Минаева, В. Н. Саблина, Е. Г. Геннадиева. – М. : Радио и связь, 2000. – 468 с.

413. Теория юридического процесса [Текст] / под общ. ред. В. М. Горшенева. – Х. : Вища школа, 1983. – 196 с.

414. Теорія держави і права [Текст] : навч. посіб. / Т. Г. Андрусак. – Львів : Фонд «Право для України», 1997. – 198 с.

415. Теорія держави та права : [підручник] [за вимогами кредитно-модульної системи навчання] / Є. О. Гіда, Є. В. Білозьоров, А. М. Завальний та ін. ; [за заг. ред. Є. О. Гіди]. – К. : ФОП О. С. Ліпкан, 2011. – 576 с.

416. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 1 (9).

417. Тертышник В. М. Уголовный процесс: Учебное пособие. – 2-е изд., пер. и доп. – Харьков: Арсис, 1999. – 528 с.

418. Тильчик В. В. Адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / В`ячеслав В`ячеславович Тильчик ; Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2011. – 20 с.

419. Тильчик В. В. Розв'язання податкових спорів в адміністративно-апеляційному порядку (досвід пострадянських країн) / В. В. Тильчик // Право та управління: електронне наукове видання [Електронний ресурс] / Національний університет державної податкової служби України; гол. ред.: П. В. Мельник. – 2010. – № 1. – С. 173-181. Режим доступу <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/>. – Заголовок з екрана.

420. Тильчик О. В. (Яцюк О. В.) Податкова застава та застава майна як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку за законодавством України та Російської Федерації (порівняльно-правове дослідження) / О. В. Тильчик (О. В. Яцюк) // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 1. – С. 124-129.

421. Тимченко Г. П. Принципи цивільної юрисдикції : Теорія, історія, перспективи розвитку [Текст] : монографія / Г. П. Тимченко. – К. : Вид-во «Юридична думка», 2006. – 412 с.

422. Ткач Г. Й. Адміністративно-судочинство в Польщі / Г. Й. Ткач // Право України. – 2000. – № 1. – С. 136-137.

423. Ткачук А. Ф. Адміністративна реформа в Данії та Латвії: корисний досвід для України [Текст] / А. Ф. Ткачук // Університетські наукові записки Хмельницького університету управління та права. – 2007. – № 3 (23). – С. 24.

424. Трофімова Л. В. Роль Європейського суду з прав людини у вирішенні спорів з питань оподаткування [Текст] / Л. В. Трофімова, М. О. Куц // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2010. – № 3. – С. 139.

425. Туник Ю. І. Міжнародний та європейський досвід адміністративно-правової регламентації процедур погашення податкового боргу // Право та управління: електронне наукове видання [Електронний ресурс] / Національний університет державної податкової служби України; гол. ред.: П. В. Мельник. – 2012. – № 1. – С. 600-612. Режим доступу <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/>. – Заголовок з екрана.

426. Туник Ю. І. Процедури погашення податкового боргу в Україні та країнах СНД: порівняльно-правовий аналіз / Ю.І.Туник // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка). – 2012. – № 3-4. – С. 186-191.

427. Тучак Р. М. Адміністративно-правові засади боротьби з корупцією [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Р. М. Тучак; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2007.

428. У прокуратурі Львівщини розглянули питання ефективності роботи податкової та митної служб області [Електронний ресурс] // 18.03.2013. – Режим доступу до докум. : http://lviv.gp.gov.ua/ua/zmi_pro_nas. – Назва з екрану.

429. Угровецький О. П. Система оподаткування в Україні: становлення, адміністрування, реформування : монографія / О. П. Угровецький. – Х. : Золота миля, 2009. – 326 с.

430. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : монографія / Є. А. Усенко. – Х. : Право, 2011. – 182 с.

431. Ухвала Одеського окружного адміністративного суду від 18.06.2012 у справі № 1570/3864/2012; від 20.06.2012 у справі 1570/3799/2012.

432. Федорчук О.М. Перспективи формування органів податкової юстиції / О.М. Федорчук // Наукові записки. Серія «Право». – Острого: Вид-во Нац. ун-ту «Острозька академія», 2002. – Вип. 3.

433. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О. М. Федорчук; Нац. ун-т «Острозька академія». – Острого, 2003. – 226с.;

434. Финансовое право Российской Федерации: Учебник / [П.Н. Бирюков, А.В. Брызгалин, Е.Ю. Грачева и др.]; отв. ред. М.В. Карасева. – М. : Юристъ, 2004. – 576 с.

435. Хаманева Н. Ю. Защита граждан в сфере исполнительной власти / Н. Ю. Хаманева. – М. : Институт государства и права РАН, 1997. – 216 с.

436. Хольченков О. М. Контрольне провадження в діяльності податкової міліції: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / О.М. Хольченков; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2005. – 20 с.

437. Худяков А. І. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учебник. – Алматы : ТОО «Издательство «Норма-Ка», 2003.

438. Цвік М. В. Загальна теорія держави і права : підр. [для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів] / [Цвік М. В., Ткаченко В. Д., Богачова Л. Л. та ін.] ; під ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. – Харків : Право, 2002. – 432 с.

439. Цермолонська Л.С. Реалізація прав громадян на звернення / Л.С. Цермолонська // Право. – 2000. – № 4.

440. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40. – Ст. 356.

441. Цивільний процесуальний кодекс України від 18 березня 2004 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 40-41, 42. – Ст. 492.

442. Цимбалюк В.С. Суб'єкти інформаційного права та інформаційної діяльності / В.С. Цимбалюк // Правова інформатика: наук. журнал. – 2010. – № 3 (27). – С. 29 – 32.

443. Цуркан М. І. Французький досвід побудови адміністративних судів [Текст] / М. І. Цуркан, К. Миронченко // Вісник Вищого адміністративного суду України. – 2009. – № 2. – С. 8.

444. Чернетченко В. В. Юридичні гарантії надходжень податків, зборів до бюджетів та державних цільових фондів [Текст] : автореф. дис. ... к.ю.н. 12.00.07 / Чернетченко Владислав Вікторович / Національний університет ДПС України. – Ірпінь, 2012. – 20 с.

445. Чернетченко О.М. законність як принцип адміністративної діяльності органів доходів і зборів у податковій сфері : дис.. на здобуття наук. ступню к.ю.н. за спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / олена миколаївна чернетченко // Національний університет державної податкової служби України, 2014. – 227 с.

446. Числов А. И. Профессиональная правоохранительная деятельность (Теоретико-правовое исследование) : дис. доктора юрид. наук : 12.00.01 / Числов Александр Иванович. – СПб., 2000. – 372 с.

447. Чувилев А. А. Правоохранительные органы : [учеб. пособие] / Чувилев А. А., Чувилев А. А. – М. : Юриспруденция, 2000. – 176 с.

448. Швець М., Калюжний А., Гавловський В., Цимбалюк В. Інформаційне законодавство України: концептуальні основи формування // Право України. – 2001. – № 7. – С. 88.

449. Шемшученко Ю. С. Юридична енциклопедія : в 6 т. / Ю. С. Шемшученко. – К. : «Українська енциклопедія» ім. М. П. Бажана, Т. 1 : А – Г. – 1998. – 672 с.

450. Шильник В. Ю. Адміністративні юрисдикційні провадження та їх здійснення органами внутрішніх справ [Текст] : дис. ... к.ю.н. 12.00.07 / Шильник Володимир Юрійович / Національний університет внутрішніх справ. – Х., 2004. – 197 с.

451. Шишкін В. І. Адміністративний суд Австрії / В. І. Шишкін // Право України. – 1997. – № 5. – С. 58-60.

452. Шишкін В. І. Податковий суд США [Текст] / В. І. Шишкін // Право України. – 1995. – № 2. – С. 20-21.

453. Шишкін В.І. Деякі концептуальні основи юрисдикції адміністративних судів Німеччини / В.І. Шишкін // Право України. – 1995. – № 9-10. – С. 21.

454. Шпенюв Д.Ю. Інформаційні правовідносини: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидат юридичних наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Д.Ю. Шпенюв. – Київ, 2012. – 19 с.

455. Штефан А. С. Позов – універсальний засіб захисту честі, гідності й репутації. Поняття позову [Текст] /

А. С. Штефан // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2008. – № 5 (43). – С. 34.

456. Штогун С. Г. Досвід Німеччини в організації адміністративного судочинства [Текст] / С. Г. Штогун // Право України. – 2008. – № 2. – С. 125.

457. Штогун С. Г. Досвід Польщі для становлення адміністративного судочинства в Україні [Текст] / С. Г. Штогун // Право України. – 2007. – № 4. – С. 139-141.

458. Шульга А.М. Кримінально-правова охорона земель від забруднення або псування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.08 / А.М. Шульга; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2004.

459. Щекин Д. М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть) : учебное пособие / Под ред. канд. юрид. наук С. Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2008. – 412 с.

460. Щодо Закону України «Про судоустрій України і статус суддів» [Електронний ресурс]: Лист Верховного Суду України від 12 липня 2010 року // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0002700-10>.

461. Юридический научно-практический словарь-справочник (основные термины и понятия) [Текст] / под общей ред. О. Ф. Скакун. – Х. : Эспада, 2007. – 488 с.

462. Янюк Н. В. Щодо адміністративного судочинства: адміністративний позов чи адміністративна скарга? [Текст] / Н. В. Янюк // Право України. – 2003. – № 8. – С. 54.

463. Яременко В. В. Новый тлумачний словник української мови : в 4 т. / В. В. Яременко, О. М. Сліпушко. – К. : Аконіт, Т. 2. – 2000. – 911 с.

464. Яременко О.І. Інформаційні відносини як предмет правового регулювання: теоретичний аспект // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. Науковий часопис. – 2004. – № 1-2 (9-10). – С. 156-161.

465. Ярмачі Х.П. Проблеми забезпечення прав людини при застосуванні міліцією заходів адміністративного примусу / Х.П. Ярмачі // Проблеми забезпечення права людини в Україні в світлі Загальної декларації прав людини: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, прис-

вяченої 60-й річниці проголошення Загальної декларації прав людини ООН (м. Київ, 10 листопада 2008 р.): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/udhra/conf-materials-20.html>.

466. Яцків І. І. Загальні положення протидії корупції: адміністративно-правовий аспект [Електронний ресурс] / І. І. Яцків // Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства України: Збірник наукових статей / [редкол.: В. А. Васильєва (голов. ред.), Ю. І. Микитин (відп. секретар), Н. О. Багай та ін.]. – Івано-Франківськ: Юрид. ін-т Прикарпатського нац. ун-ту ім. В. Стефаника, 2009. – Вип. 21. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/apvchzu/2009_21/autos/yatskiv.pdf.

ДОДАТОК А

ПРОЕКТИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТІВ, РОЗРОБЛЕНІ В МЕЖАХ ВИКОАННЯ НАУКОВО-ДОСЛІДНОЇ РОБОТИ КАФЕДРИ

А.1. ПРОЕКТ ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ ТА ДЕЯКИХ ЗАКОНОДАВЧИХ АКТІВ УКРАЇНИ У ЗВ'ЯЗКУ З ПРОВЕДЕННЯМ РЕФОРМИ (ЩОДО ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ)»

Проект
вноситься Кабінетом Міністрів України

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України у зв'язку з проведенням реформи (щодо податкової міліції)

Верховна Рада України п о с т а н о в л я є:

I. Внести зміни до таких законодавчих актів України:

1. У Податковому кодексі України (Відомості Верховної Ради України, 2011 р., №№ 13–17, ст. 112):

1) у підпункті 19¹.1.41 пункту 19¹.1 статті 19¹, абзаци другому статті 41.1, пункті 78.3 статті 78, пункті 168.5 статті 168, пункті 344.1 статті 344 слова «податкова міліція» в усіх відмінках замінити словами «служба фінансових розслідувань» у відповідному відмінку;

2) у пункті 61.3 статті 61:
слова «податкової міліції» виключити;

доповнити після слова «прокуратури» словами «підрозділи служби фінансових розслідувань»;

3) викласти розділ XVIII² «ПОДАТКОВА МІЛІЦІЯ» у такій редакції:

«Розділ XVIII². СЛУЖБА ФІНАНСОВИХ РОЗСЛІДУВАНЬ

Стаття 348. Служба фінансових розслідувань, її завдання, принципи та гарантії діяльності

348.1. Служба фінансових розслідувань складається із спеціальних підрозділів боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування і бюджетній сфері, спеціальних підрозділів боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил, що діють у складі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальних органів; виконує превентивну, оперативно-розшукову, правоохоронну, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

348.2. Завданнями служби фінансових розслідувань є: запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, їх розкриття, розслідування; запобігання та протидія контрабанді; боротьба з порушеннями митних правил на всій митній території України; провадження у справах про адміністративні правопорушення;

розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах;

запобігання і протидія корупції у центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальних органах, виявлення фактів, що свідчать про корупційні діяння;

забезпечення безпеки діяльності працівників центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальних органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

348.3. Діяльність служби фінансових розслідувань будується на принципах:

верховенства права, відповідно до якого людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави;
відкритості та прозорості;
законності;
політичної нейтральності;
поваги до особи та соціальної справедливості;
оперативності.

348.4. Втручання державних органів, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб та суб'єктів господарювання, а також політичних партій та інших об'єднань громадян, їх органів та представників, інших юридичних та фізичних осіб у законну діяльність служби фінансових розслідувань забороняється.

348.5. Вплив у будь-якій формі на службових та посадових осіб служби фінансових розслідувань з метою перешкодження виконанню ними службових обов'язків або прийняття неправомірного рішення тягне за собою відповідальність згідно із законом.

348.6. Діяльність служби фінансових розслідувань є відкритою та прозорою. Не підлягають розголошенню відомості, що становлять інформацію з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом.

348.7. Діяльність служби фінансових розслідувань провадиться з дотриманням прав і свобод людини, гарантованих Конституцією та законами України, а також міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, у тому числі з урахуванням практики Європейського суду з прав людини.

Обмеження прав і свобод людини допускається виключно на підставах та в порядку, визначених Конституцією і законами України, за нагальної потреби і в обсязі, необхідному для виконання завдань служби фінансових розслідувань.

Стаття 349. Структура служби фінансових розслідувань

349.1. Структура служби фінансових розслідувань визначається у встановленому порядку керівником центра-

льного органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

349.2. Службу фінансових розслідувань очолює перший заступник керівника центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику – начальник служби фінансових розслідувань.

349.3. Службу фінансових розслідувань у територіальних органах центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, очолюють перші заступники керівників цих органів – начальники служби фінансових розслідувань.

Стаття 350. Повноваження служби фінансових розслідувань

350.1. Служба фінансових розслідувань відповідно до покладених на неї завдань:

350.1.1. виявляє причини і умови, що сприяють учиненню кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, уживає у межах своєї компетенції заходів для їх усунення;

350.1.2. збирає, аналізує, узагальнює інформацію щодо порушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, прогнозує тенденції розвитку в них негативних процесів кримінального характеру;

350.1.3. виявляє кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, запобігає та протидіє контрабанді, здійснює боротьбу з порушеннями митних правил, встановлює місцезнаходження платників податків, проводить опитування їх засновників, посадових осіб;

350.1.4. проводить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, здійснює досудове розслідування в межах наданої законом компетенції, уживає заходів щодо відшкодування завданих державі збитків;

350.1.5. здійснює розшук осіб, які переховуються від органів досудового розслідування, слідчого судді, суду, за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, та інших осіб у випадках, визначених законом;

350.1.6. передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які законом передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції служби фінансових розслідувань;

350.1.7. забезпечує безпеку діяльності контролюючих органів та їх працівників, а також захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків;

350.1.8. здійснює заходи щодо запобігання і протидії корупції у центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальних органах, виявлення фактів корупції, а також усунення чинників, які сприяють вчиненню корупційних правопорушень, та їх наслідків;

350.1.9. складає протоколи та розглядає справи про адміністративні правопорушення у випадках, передбачених законом;

350.1.10 здійснює провадження у справах про порушення митних правил відповідно до ст.486 Митного кодексу України, шляхом виконання процесуальних дій, зазначених у ст. 508 цього Кодексу, розгляду справ, винесення постанов та їх перегляду у зв'язку з оскарженням;

350.1.11. веде оперативно-пошукові обліки, облік правопорушників податкового, митного та бюджетного законодавства, документів, інші передбачені законодавством обліки; здійснює в установленому законодавством порядку обробку персональних даних в обсязі, структурі та порядку, що впливають із завдань та функцій, покладених на службу фінансових розслідувань; у межах компетенції складає статистичну інформацію, забезпечує режим доступу до інформації;

350.1.12. здійснює інформаційну взаємодію з іншими органами державної влади України, органами правопорядку іноземних держав та міжнародними організаціями виключно для реалізації своїх повноважень, визначених законодавством.

350.2. Службова особа служби фінансових розслідувань незалежно від займаної посади, місцезнаходження і

часу у разі звернення до неї громадян або посадових осіб із заявою чи повідомленням про загрозу особистій чи громадській безпеці або у разі безпосереднього виявлення такої загрози повинна вжити заходів щодо запобігання правопорушенню і його припинення, рятування людей, надання допомоги особам, які її потребують, встановлення і затримання осіб, які вчинили правопорушення, охорони місця події і повідомити про це найближчому територіальному органу поліції.

Стаття 351. Права служби фінансових розслідувань

351.1. Посадовим та службовим особам служби фінансових розслідувань для виконання покладених на них обов'язків надаються права, передбачені підпунктами 20.1.2 (в частині отримання належним чином засвідчених копій документів), 20.1.4 (в частині проведення перевірок у встановленому цим Кодексом порядку), 20.1.8 і 20.1.20 пункту 20.1 статті 20 цього Кодексу.

351.2. Посадові та службові особи служби фінансових розслідувань при здійсненні заходів із запобігання, виявлення, розкриття і розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, бюджетній та митній сферах, уповноважені у межах компетенції застосовувати поліцейські заходи, визначені ст. 32–34; п.3, п.5 ч.1., ч.2 ст. 35; ст. 36–37; п.2 ч.1, ч.2, ч.3 ст. 38; ст. 42–46 Закону України «Про Національну поліцію», на підставах і в порядку, передбачених ним.

351.3. Посадовим та службовим особам служби фінансових розслідувань для виконання покладених на них обов'язків надаються права, передбачені статтями 318, 320, 323–324, 326, 327, 336–344, 356, 361, 363, 456, 457, 490, 493–495, 497, 501–503, 506–511, 513, 514, 516, 518, 520–523, 526, 527, 529, 531, 535, 537, 538, 540, 542, 544, 558 Митного кодексу України.

Стаття 352. Прийняття на службу до служби фінансових розслідувань

352.1. У службі фінансових розслідувань проходять службу:

352.1.1. посадові особи, на яких поширюється дія трудового законодавства, Закону України «Про державну службу» цього Кодексу;

352.1.2. службові особи, на яких поширюється дія цього Кодексу, та які мають спеціальні звання служби фінансових розслідувань.

352.2. Номенклатура посад служби фінансових розслідувань, які підлягають заміщенню службовими особами у зв'язку з демілітаризацією, встановлюється керівником центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

352.3. Прийняття на службу до служби фінансових розслідувань проводиться на конкурсній основі.

352.3.1. Проведення конкурсу здійснюється з урахуванням рівня професійної компетентності, особистих якостей і досягнень кандидатів.

352.3.2. Конкурс на службу до служби фінансових розслідувань обов'язково проводиться серед осіб, які вперше приймаються на службу, з призначенням на посади молодшого складу.

352.4. На службу до служби фінансових розслідувань приймаються на контрактній основі громадяни України, які мають відповідну освіту, здатні за своїми особистими, діловими, моральними якостями та станом здоров'я виконувати обов'язки відповідно до покладених на службу фінансових розслідувань завдань.

На службу до служби фінансових розслідувань не може бути прийнято особу, яка має не погашену або не зняту в установленому порядку судимість за вчинення злочину, крім реабілітованої, або у разі застосування до неї заходів адміністративної відповідальності за вчинення адміністративного правопорушення, пов'язаного з корупцією.

352.5. На осіб, які претендують на службу у службі фінансових розслідувань поширюються обмеження, визначені Законом України «Про запобігання корупції», цим Кодексом, та інші заборони, передбачені чинним законодавством.

За їх письмовою згодою проводиться спеціальна перевірка у порядку, встановленому Законом України «Про запобігання корупції», і, відповідно, обробка персональних даних згідно із Законом України «Про захист персональних даних».

352.6. Громадяни України, які вперше зараховуються на службу до служби фінансових розслідувань, складають присягу такого змісту:

«Я, (прізвище, ім'я, по батькові), вступаючи на службу до служби фінансових розслідувань, присягаю на вірність Українському народові. Присягаю додержуватися Конституції і законів України, захищати права людини і громадянина, сумлінно виконувати свої обов'язки. Присягаю бути чесним і мужнім, пильно стояти на сторожі економічних інтересів Вітчизни, суворо зберігати державну та службову таємницю. Якщо я порушу присягу, готовий нести відповідальність, встановлену законом України».

Підписаний службовою особою, яка зараховується на службу, текст присяги зберігається в її особовій справі.

352.7. У службі фінансових розслідувань можуть працювати особи за трудовим договором, на яких не поширюється дія Закону України «Про державну службу».

Стаття 353. Служба у службі фінансових розслідувань

353.1. Служба у службі фінансових розслідувань є публічною службою особливого характеру.

353.2. Призначення на посади у службі фінансових розслідувань здійснюється:

353.2.1. службових осіб – керівником центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та керівниками його територіальних органів в межах повноважень, наданих керівником центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику;

353.2.2. посадових осіб – керівником центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та керівниками його територіальних органів відповідно до цього Кодексу, Митного кодексу України, законів України «Про центральні органи виконавчої влади», «Про державну службу»;

353.2.3. інших працівників – керівником центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та керівниками його територіальних органів відповідно до трудового законодавства.

353.3. Час проходження служби у службі фінансових розслідувань зараховується до страхового стажу та стажу роботи за спеціальністю.

353.4. Проходження служби службовими особами служби фінансових розслідувань здійснюється у порядку, визначеному цим Кодексом, а з питань, не врегульованих ним – статтями 59–79 Закону України «Про Національну поліцію».

353.5. Службові особи, прийняті на службу до служби фінансових розслідувань, у тому числі слухачі та курсанти навчальних закладів за спеціальностями з підготовки кадрів для служби фінансових розслідувань, які перебувають на військовому обліку військовозобов'язаних, на час служби знімаються з нього і перебувають у кадрах служби фінансових розслідувань центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

353.6. Особи, які закінчили вищі навчальні заклади за спеціальностями з підготовки кадрів для служби фінансових розслідувань, і яким присвоєне спеціальне звання служби фінансових розслідувань, звільняються від призову на строкову військову службу.

353.7. Професійне навчання службових осіб служби фінансових розслідувань складається з:

- 1) первинної професійної підготовки;
- 2) підготовки у вищих навчальних закладах із специфічними умовами навчання та/або у навчальних підрозділах із специфічними умовами навчання вищих навчальних закладів;
- 3) післядипломної освіти;
- 4) службової підготовки – системи заходів, спрямованих на закріплення та оновлення необхідних знань, умінь та навичок службової особи служби фінансових розслідувань з урахуванням обстановки, специфіки та профілю службової діяльності.

Порядок, організацію та терміни проведення професійного навчання визначає центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну податкову і митну політику, за погодженням з центральним органом виконавчої влади у сфері освіти і науки, крім первинної професійної підготов-

ки та службової підготовки, порядок, організацію та терміни проведення яких визначає центральний орган виконавчої влади, який реалізує податкову і митну політику.

353.8. Службовим особам, яких прийнято на службу до служби фінансових розслідувань, можуть присвоюватися такі спеціальні звання:

353.8.1. спеціальні звання молодшого складу:
рядовий служби фінансових розслідувань;
сержант служби фінансових розслідувань;
старший сержант служби фінансових розслідувань;

353.8.2. спеціальні звання середнього складу:
лейтенант служби фінансових розслідувань;
старший лейтенант служби фінансових розслідувань;
капітан служби фінансових розслідувань;
майор служби фінансових розслідувань;
підполковник служби фінансових розслідувань;
полковник служби фінансових розслідувань;

353.8.3. спеціальні звання вищого складу:
генерал-майор служби фінансових розслідувань;
генерал-лейтенант служби фінансових розслідувань;
генерал-полковник служби фінансових розслідувань.

353.9. Граничні спеціальні звання молодшого, середнього складу за штатними посадами встановлюються керівником центрального органу виконавчої влади, що забезпечує реалізацію державної податкової і митної політики.

Порядок присвоєння спеціальних звань молодшого, середнього складу за штатними посадами визначається Кабінетом Міністрів України.

Граничні спеціальні звання служби фінансових розслідувань вищого складу служби фінансових розслідувань за штатними посадами встановлюються Президентом України та присвоюються у порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

353.10. Службові особи молодшого, середнього та вищого складу служби фінансових розслідувань забезпечуються форменим одягом та мають знаки розрізнення.

Опис та зразки форменого одягу, знаків розрізнення молодшого, середнього і вищого складу служби фінансових розслідувань затверджуються Кабінетом Міністрів України.

353.11. Посадовим особам служби фінансових розслідувань, яким не присвоюються спеціальні звання відповідно до цієї статті, при проходженні служби присвоюються спеціальні звання, передбачені статтею 343 цього Кодексу та статтею 573 Митного кодексу України у порядку та спосіб, визначених для посадових осіб контролюючих органів.

Стаття 354. Заохочення та відповідальність посадових і службових осіб служби фінансових розслідувань

354.1. Посадова чи службова особа служби фінансових розслідувань у межах повноважень, наданих цим Кодексом та іншими законами, самостійно приймає рішення і несе за свої протиправні дії або бездіяльність передбачену законом відповідальність.

354.2. У разі порушення посадовою чи службовою особою служби фінансових розслідувань прав і законних інтересів громадянина центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику (його територіальний орган) зобов'язаний вжити заходів до поновлення цих прав, відшкодування завданих матеріальних збитків та, на вимогу громадянина, публічно вибачитися.

354.3. Посадова чи службова особа служби фінансових розслідувань, яка виконує свої обов'язки відповідно до наданих законом повноважень та у межах закону, не несе відповідальності за завдані збитки. Такі збитки компенсуються за рахунок держави.

354.4. Дії або рішення служби фінансових розслідувань, її посадових та службових осіб можуть бути оскаржені в установленому законом порядку до суду.

354.5. До посадових чи службових осіб служби фінансових розслідувань можуть застосовуватися заходи заохочення у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

354.6. Посадова чи службова особа служби фінансових розслідувань, яка повідомила про порушення вимог Закону України «Про запобігання корупції» іншою посадо-

вою чи службовою особою, не може бути звільнена з роботи чи змушена до звільнення або притягнута до дисциплінарної відповідальності у зв'язку з таким повідомленням.

Рішення про звільнення або притягнення до дисциплінарної відповідальності такої особи оскаржується в установленому законом порядку.

Стаття 355. Правовий та соціальний захист посадових та службових осіб служби фінансових розслідувань

355.1. Держава гарантує правовий та соціальний захист посадових і службових осіб служби фінансових розслідувань та членів їхніх сімей.

355.2. На службових осіб служби фінансових розслідувань поширюються гарантії соціального і правового захисту, передбачені Законом України «Про Національну поліцію».

355.3. Правовий та соціальний захист посадових осіб служби фінансових розслідувань регулюється цим Кодексом та Митним кодексом України.

Стаття 356. Матеріальне та соціально-побутове забезпечення посадових та службових осіб служби фінансових розслідувань

356.1. Форми та розмір матеріального забезпечення службових осіб служби фінансових розслідувань, включаючи грошове утримання, встановлюються Кабінетом Міністрів України.

356.2. Форми та розмір матеріального забезпечення посадових осіб служби фінансових розслідувань регулюються розділом XVIII-1 цього Кодексу та розділом XX Митного кодексу України.

356.3. Пенсійне забезпечення службових осіб служби фінансових розслідувань та виплата одноразової грошової допомоги після звільнення їх зі служби у службі фінансових розслідувань здійснюється в порядку та на умовах, визначених Законом України «Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб».

356.4. Пенсійне забезпечення посадових осіб служби фінансових розслідувань здійснюється у порядку та на умовах, передбачених Законом України, «Про державну службу».

2. У Кримінальному процесуальному кодексі України (Відомості Верховної Ради України, 2013 р., №№ 9–13, ст. 88):

1) у частині другій статті 214 слова «органом, що здійснює контроль за додержанням податкового законодавства» замінити словами «центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики»;

2) у статті 216:

в абзаці сьомому пункту 1 частини п'ятої слова «митної служби, якій присвоєно спеціальне звання державного радника податкової та митної справи III рангу і вище, посадовою особою органів державної податкової служби, якій присвоєно спеціальне звання державного радника податкової та митної справи III рангу і вище» замінити словами «центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, його територіальних органів, якій присвоєно спеціальне звання державного радника податкової та митної справи III рангу і вище»;

частину сьому викласти в такій редакції: «У кримінальних провадженнях щодо злочинів, передбачених статтями 201, 258, 258¹, 258², 258³, 258⁴, 258⁵, 261, 305 Кримінального кодексу України, досудове розслідування здійснюється слідчим того органу, який розпочав досудове розслідування»;

3) у частині шостій статті 232 слово «якого», замінити словом «яких»;

4) в абзаці п'ятому частини п'ятої статті 246 слова «керівником центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику» замінити словами «першим заступником керівника центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику – начальником служби фінансових розслідувань»;

5) у тексті слова «органи, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства,» у всіх відмінках замінити словами «підрозділи служби фінансових розслідувань» у відповідному відмінку.

3. У Законі України «Про оперативно-розшукову діяльність» (Відомості Верховної Ради України, 1992 р., № 22, із наступними змінами):

1) в абзаці сьомому частини першої статті 5 слова «органів доходів і зборів – оперативними підрозділами податкової міліції та підрозділами, які ведуть боротьбу з контрабандою» замінити словами «центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, його територіальних органів – оперативними підрозділами служби фінансових розслідувань, які ведуть боротьбу з правопорушеннями у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах»;

2) у статті 8:

у другому реченні пункту 2 частини першої слова «центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну

податкову і митну політику» замінити словами «центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики»;

у частині шостій слова «органів доходів і зборів» замінити словами «служби фінансових розслідувань центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, його територіальних органів»;

3) у статті 9:

у частинах першій та третій слова «органів доходів і зборів» замінити словами «служби фінансових розслідувань центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, його територіальних органів»;

у частинах другій і восьмій слова «центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» у всіх відмінках замінити словами «центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику» у відповідному відмінку;

4) у статті 9¹:

у частині другій слова «уповноваженим керівником центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політи-

ку» замінити словами «уповноваженим керівником служби фінансових розслідувань центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику», слова «керівником регіонального органу доходів і зборів» замінити словами «керівником служби фінансових розслідувань територіального органу центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику»;

у частині третій слова «керівником центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» замінити словами «першим заступником керівника центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику – начальником служби фінансових розслідувань».

4. У Законі України «Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб» (Відомості Верховної Ради України, 1992 р., № 29, ст. 399):

1) у підпункті «б» статті 1² після слів «податкової міліції,» доповнити словами «службові особи служби фінансових розслідувань,»;

2) у статті 9:

у частині 4 слова «єдину державну податкову політику» замінити словами «державну податкову і митну політику»;

у частині 5 після слів «Державної кримінально-виконавчої служби України,» доповнити словами «службовим особам служби фінансових розслідувань,»;

3) у частині 9 статті 43 після слів «Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України,» доповнити словами «службовим особам зі спеціальним званням полковника служби фінансових розслідувань,»;

4) у тексті після слів «податкова міліція» у всіх відмінках доповнити словами і знаками «,служба фінансових розслідувань (службові особи),» у відповідному відмінку.

5. У Законі України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» (Відомості Верховної Ради України, 1993 р., №35, ст. 358, із наступними змінами):

1) у пункті 1 статті 17, абзаці третьому пункту 1 статті 19 слова «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» у всіх відмінках замінити словами «центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику» у відповідному відмінку;

2) абзац перший пункту 1 статті 18 викласти в такій редакції:

«1. Національний банк України, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, Державна фінансова інспекція, а також інші державні органи, що мають право контролю за дотриманням організаціями і громадянами законодавства України, з метою боротьби з організованою злочинністю зобов'язані:».

6. У тексті Закону України «Про статус ветеранів військової служби, ветеранів органів внутрішніх справ і деяких інших осіб та їх соціальний захист» (Відомості Верховної Ради України, 1998 р., № 40–41, ст. 249) слова «податкова міліція» в усіх відмінках замінити словами «податкова міліція/служба фінансових розслідувань (службові особи)» у відповідному відмінку, а слова «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» словами «центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику» відповідно.

7. У статті 37 Закону України «Про військовий обов'язок і військову службу» (Відомості Верховної Ради України, 1992, № 27, ст.385; 2009, № 36-37, ст.511; 2011, № 31, ст.303; 2011, № 45, ст.487; 2013, № 41, ст.550; 2014, № 20-21, ст.712; 2014, № 20-21, ст.742; 2014, № 29, ст.942; 2014, № 39, ст.2010; 2015, № 13, ст.85; 2015, № 22, ст.151):

1) в абзаці п'ятому пункту 2 частини першої слова «центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» замінити словами «центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику»;

2) в абзаці третьому пункту 2 частини п'ятої слова «податкової міліції» замінити словами «оперативні та слідчі підрозділи служби фінансових розслідувань».

8. У тексті Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» (Відомості Верховної Ради України, 1994, № 11, ст. 50) слова «органи доходів і зборів» в усіх відмінках замінити словами «підрозділи служби фінансових розслідувань» у відповідному відмінку.

9. Абзац перший частини третьої статті 3 Закону України «Про забезпечення безпеки осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві» (Відомості Верховної Ради України, 1994, №11, ст. 51; 2009, № 36–37, ст. 511; 2013, № 21, ст. 208; 2014, № 47, ст. 2051) викласти в такій редакції:

«Здійснення заходів безпеки покладається за підслідністю на органи служби безпеки, органи внутрішніх справ або Національне антикорупційне бюро України, у складі структур яких з цією метою створюються спеціальні підрозділи. Безпека осіб, яких беруть під захист, якщо оперативно-розшукові справи перебувають у провадженні оперативних підрозділів служби фінансових розслідувань, або кримінальні провадження знаходяться у провадженні слідчих служби фінансових розслідувань, прокуратури або суду, гарантується за їх рішенням відповідно органами служби безпеки, органами внутрішніх справ, Національним антикорупційним бюро України чи органами і установами виконання покарань та слідчими ізоляторами.».

10. В абзаці четвертому частини третьої статті 40 Закону України «Про страхування» (Відомості Верховної Ради України, 1996, № 18, ст. 78; 2013, № 21, ст. 208; 2014, № 4, ст. 61) слова «податкової міліції» замінити словами «підрозділам служби фінансових розслідувань».

11. У частині другій статті 6 Закону України «Про пенсії за особливі заслуги перед Україною» (Відомості Верховної Ради України, 2000, № 35, ст. 289; 2005, № 6, ст. 142; 2006, № 1, ст. 18; 2006, № 37, ст. 318; 2009, № 24, ст. 296): після слів «особи начальницького складу податкової міліції» доповнити словами «службової особи служби фінансових розслідувань», а після слів «податковій міліції» доповнити

словами «службі фінансових розслідувань (службові особи)» відповідно.

12. У частині другій статті 5 Закону України «Про радіочастотний ресурс України» (Відомості Верховної Ради України, 2000, № 36, ст. 298; 2006, №14, ст. 116; 2006, № 26, ст. 215; 2006, № 30, ст. 258; 2009, № 24, ст. 299; 2013, № 30, ст. 340; 2013, № 48, ст. 682; 2014, № 20–21, ст. 712): після слів «Служби зовнішньої розвідки України,» доповнити словами «служби фінансових розслідувань ї», а після слів «у частині застосування радіоелектронних засобів» слова «податковою міліцією» виключити.

13. У пункті 9 частини першої статті 20 Закону України «Про державну прикордонну службу України» (Відомості Верховної Ради України, 2003, № 27, ст. 208; 2013, №48, ст. 682; 2014, № 20–21, ст. 712) слова «центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» замінити словами «центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику».

14. У пункті 10 частини першої статті 64 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (Відомості Верховної Ради України, 2003, №№ 49–51, ст. 376; 2011, №2-3, ст. 11) слова «податкової міліції» замінити словами «підрозділів служби фінансових розслідувань».

15. У статті 15 Закону України «Про поховання та похоронну справу» (Відомості Верховної Ради України, 2004, № 7, ст. 47; 2009, № 36–37, ст. 511; 2014, № 20–21, ст. 712; 2014, № 25, ст. 890) слова «осіб начальницького і рядового складу податкової міліції» замінити словами «службових осіб служби фінансових розслідувань».

16. У Законі України «Про телекомунікації» (Відомості Верховної Ради України, 2004, № 12, ст. 155):

1) у частині сьомій статті 27 після слів «внутрішніх справ» доповнити словами «підрозділам служби фінансових розслідувань»;

2) у частині другій статті 38 слова «центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» замінити сло-

вами «центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику»;

3) у статті 39:

у пункті 9 частини першої слова «центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» замінити словами «центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику»;

у тексті частини четвертої після слів «оперативно-розшукових заходів» доповнити словами «негласних слідчих (розшукових) дій».

17. У пункті 2 частини першої статті 25 Закону України «Про депозитарну систему України» (Відомості Верховної Ради, 2013, № 39, ст. 517; 2015, № 17, ст. 118) слова «податкової міліції» замінити словами «підрозділів служби фінансових розслідувань», а слова «в межах кримінальної або оперативно-розшукової справи» замінити словами «в межах кримінального провадження або оперативно-розшукової справи».

18. У Законі України «Про зайнятість населення» (Відомості Верховної Ради, 2013, № 24, ст. 243):

1) у пункті 18 частини другої статті 22 слова «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» у всіх відмінках замінити словами «центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику» у відповідному відмінку;

2) у пункті 2 частини першої статті 30 після слів «податкової міліції» доповнити словами «служби фінансових розслідувань (службові особи)».

19. В абзаці чотирнадцятому частини четвертої статті 4 Закону України «Про боротьбу з тероризмом» (Відомості Верховної Ради України, 2003, № 25, ст. 180; 2006, № 14, ст. 116; 2010, № 29, ст. 392; 2014, № 5, ст. 62; 2014, № 20–21, ст. 712) слова «центральный орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» замінити словами «центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику».

20. В абзаці третьому частини шостої статті 86 Закону України «Про прокуратуру» (Відомості Верховної Ради, 2015, № 2–3, ст. 12) після слів «податкової міліції» доповнити словами «підрозділів служби фінансових розслідувань (службові особи)».

21. У Законі України «Про запобігання корупції» (Відомості Верховної Ради, 2014, № 49, ст. 2056; 2015, № 17, ст. 118):

1) у пункті 1 частини першої статті 3:

у підпункті «д» після слів «Національного антикорупційного бюро України» доповнити словами «службові особи служби фінансових розслідувань»;

у підпункті «е» слова «центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової політики та державної політики у сфері державної митної справи» замінити словами «центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальних органів»;

2) у пункті 1 частини першої статті 46 слова «орган центрального органу виконавчої влади, відповідальний за формування державної податкової політики» замінити словами «орган центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику».

II. Прикінцеві та перехідні положення

1. Цей Закон набирає чинності з дня, що настає за днем його опублікування.

2. Працівникам податкової міліції, які перейшли на службу до підрозділів служби фінансових розслідувань, стаж вислуги в спеціальних званнях податкової міліції зараховується до стажу вислуги для присвоєння чергових спеціальних звань служби фінансових розслідувань.

3. Порядок співвідношення спеціальних звань працівників податкової міліції та служби фінансових розслідувань здійснюється відповідно до такої схеми співвідношення спеціальних звань:

Спеціальне звання податкової міліції	Спеціальне звання служби фінансових розслідувань
Рядовий податкової міліції	Рядовий служби фінансових розслідувань
Прапорщик податкової міліції	Сержант служби фінансових розслідувань
Старший прапорщик податкової міліції	Старший сержант служби фінансових розслідувань
Лейтенант податкової міліції	Лейтенант служби фінансових розслідувань
Старший лейтенант податкової міліції	Старший лейтенант служби фінансових розслідувань
Капітан податкової міліції	Капітан служби фінансових розслідувань
Майор податкової міліції	Майор служби фінансових розслідувань
Підполковник податкової міліції	Підполковник служби фінансових розслідувань
Полковник податкової міліції	Полковник служби фінансових розслідувань
Генерал-майор податкової міліції	Генерал-майор служби фінансових розслідувань
Генерал-лейтенант податкової міліції	Генерал-лейтенант служби фінансових розслідувань
Генерал-полковник податкової міліції	Генерал-полковник служби фінансових розслідувань

4. Працівники податкової міліції, які на день набрання чинності цим Законом мали календарну вислугу не менше 5 років та продовжили службу у службі фінансових розслідувань на посадах, що заміщуються державними службовцями, після досягнення вислуги років, що дають право на пенсійне забезпечення відповідно до Закону України «Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб», мають право на пенсійне забезпечення згідно із Законом України «Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб».

5. Досудове розслідування по кримінальних правопорушеннях, які на день набрання чинності цим Законом знаходились у провадженні податкової міліції, провадиться відповідними слідчими підрозділами служби фінансових розслідувань центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та його територіальних органів.

6. Закони України та інші нормативно-правові акти до приведення у відповідність із цим Законом застосовуються в частині, що не суперечить цьому Закону.

7. Закон України «Про запобігання корупції» застосовується з урахуванням того, що до положень фінансового контролю застосовуються вимоги Закону України «Про заходи запобігання і протидії корупції», який втратив чинність, крім положень щодо фінансового контролю, які втрачають чинність з початком роботи системи подання та оприлюднення відповідно до цього Закону декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування.

8. Кабінетові Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом:

подати на розгляд Верховної Ради України пропозиції щодо приведення законів України у відповідність із цим Законом;

привести нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України у відповідність із цим Законом;

забезпечити перегляд і приведення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

**Голова Верховної Ради
України**

В.Б. Гройсман

**А.2. ПРОЕКТ ПОСТАНОВИ КАБІНЕТУ МІНІСТРІВ
УКРАЇНИ «ПРО ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО ПОСТАНОВ КАБІНЕТУ
МІНІСТРІВ УКРАЇНИ У ЗВ'ЯЗКУ З ПРИЙНЯТТЯМ
ПОЛОЖЕННЯ ПРО ОРГАНІЗАЦІЮ ПІДГОТОВКИ,
ПЕРЕПІДГОТОВКИ ТА ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ
ПРАЦІВНИКІВ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ»**

КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ

ПОСТАНОВА

від _____ 2015 р. № ____

Київ

Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України у зв'язку з прийняттям Положення про організацію підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції

Кабінет Міністрів України

ПОСТАНОВЛЯЄ:

Внести до постанов Кабінету Міністрів України у зв'язку з прийняттям Положення про організацію підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції зміни, що додаються.

Прем'єр-міністр України
А. ЯЦЕНЮК

ЗАТВЕРДЖЕНО

постановою Кабінету Міністрів України
від _____ 2015 р.

ЗМІНИ,

що вносяться до постанов Кабінету Міністрів України у зв'язку з прийняттям Положення про організацію підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції

1. У Положенні про Державну фіскальну службу України, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. N 236 (Офіційний вісник України, 2014, N 55 (18.07.2014), ст. 1507):

1) у пункті 7:

доповнити абзацом четвертим такого змісту:

«У складі ДФС діє Інститут фінансових розслідувань Національного університету державної податкової служби України»;

2) у пункті 5:

доповнити підпунктом 14 такого змісту:

«14) бере участь у визначенні основних напрямів розвитку науки і освіти з питань діяльності податкової міліції, у проведенні відповідних наукових досліджень, а також у розробленні науково-практичних пропозицій, методичних рекомендацій»

2. У пункті 2 Постанови Кабінету Міністрів України «Про проходження служби особами начальницького складу податкової міліції та обчислення їм вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги» від 30.10.1998 №1716 (Офіційний вісник України, 1998, N 44 (19.11.98), ст. 1623) слова «курсантів Академії державної податкової служби» замінити на слова «курсантів Інституту фінансових розслідувань Національного університету державної податкової служби України».

Прем'єр-міністр України
А.ЯЦЕНЮК

**А.З. ПРОЕКТ ПОСТАНОВИ КАБІНЕТУ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ
«ПРО ОРГАНІЗАЦІЮ ПІДГОТОВКИ, ПЕРЕПІДГОТОВКИ
ТА ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ ПРАЦІВНИКІВ
ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ»**

КАБІNET МІНІСТРІВ УКРАЇНИ

ПОСТАНОВА

від _____ 2015 р. № ____

Київ

Про організацію підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції

Відповідно до Закону України «Про вищу освіту», Кабінет Міністрів України

ПОСТАНОВЛЯЄ:

1. Затвердити Положення про організацію підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції.
2. Центральним органам виконавчої влади привести власні акти у відповідність із цією постановою.

ЗАТВЕРДЖЕНО
постановою Кабінету Міністрів
України
від _____ 2015 р. №

ПОЛОЖЕННЯ

про організацію підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції

1. Для здійснення підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації та з метою забезпечення Державної фіскальної служби України (надалі – ДФС) та її територіа-

льних органів кваліфікованими кадрами у структурі Національного університету державної податкової служби України (м. Ірпінь, Київська область) утворити Інститут фінансових розслідувань (надалі – Інститут) шляхом реорганізації факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції Національного університету державної податкової служби України.

2. Прийняти пропозицію ДФС, погоджену з Міністерством освіти і науки України, щодо управління Національним університетом державної податкової служби України (надалі – Університет) у частині організації та здійснення освітнього процесу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції в Інституті фінансових розслідувань – Міністерством освіти і науки України, у частині проходження служби рядовим та начальницьким складом Інституту – Державною фіскальною службою України.

3. Міністерству фінансів України спільно з Державною фіскальною службою України забезпечити фінансування Інституту за окремим Кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, відповідно до вимог частини другої статті 40 Бюджетного кодексу України.

4. Голові Державної фіскальної служби України:

- визначати в межах ліцензійних обсягів Університету обсяг державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів для ДФС та її територіальних органів;

- забезпечувати спільно з Університетом відбір абітурієнтів, їх зарахування на навчання та до складу податкової міліції, організувати процес проходження служби, навчальної практики та відряджати до нового місця служби;

- забезпечувати організацію підвищення кваліфікації працівників податкової міліції;

- визначати кількість посад начальницького складу Інституту, встановлювати порядок проходження служби за цими посадами, відряджати для проходження служби в Ін-

ституті працівників податкової міліції, які проходять службу в ДФС та її територіальних органах;

- видавати накази про присвоєння первинних спеціальних звань особам начальницького складу податкової міліції, а також звань у зв'язку з поновленням на службі;

- погоджувати накази про присвоєння первинних спеціальних звань рядового складу, а також чергових та дострокових спеціальних звань рядового та начальницького складу податкової міліції;

- вносити пропозиції Університету щодо формування навчальних планів підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції.

5. Ректору Національного університету державної податкової служби України:

- призначати осіб на посади рядового і начальницького складу податкової міліції Інституту і застосовувати положення Постанови Кабінету Міністрів України від 30 жовтня 1998 р. №1716 «Про проходження служби особами начальницького складу податкової міліції та обчислення їм вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги» (Офіційний вісник України, 1998 р., №44, ст. 1623) та Закону України від 22 лютого 2006 р. №3460-IV «Про Дисциплінарний статут органів внутрішніх справ України» (Офіційний вісник України, 2006, № 12 (05.04.2006), ст. 791) в межах прав, наданих Головою ДФС;

- надавати, в межах компетенції, Голові ДФС подання про зарахування осіб на службу в податковій міліції та звільнення зі служби, присвоєння первинних звань особам начальницького складу податкової міліції, а також звань у зв'язку з поновленням на службі.

6. Встановити, що ректор Університету є прямим начальником для усіх осіб рядового і начальницького складу податкової міліції, які проходять службу в Інституті.

7. Прирівняти за умовами оплати праці посади начальницького складу податкової міліції, які проходять службу в Інституті, до відповідних категорій посад начальницького складу податкової міліції ДФС, згідно з додатком.

8. Увести до структури окладу грошового утримання начальницького складу податкової міліції, що проходять службу в Інституті, із врахуванням доплат за науковий ступінь та вчене звання у таких розмірах: за науковий ступінь доктора філософії та доктора наук у розмірах відповідно 15 та 20 відсотків посадового окладу, а також за вчене звання доцента і старшого дослідника – 25 відсотків посадового окладу, професора – 33 відсотки посадового окладу;

надбавку за спортивні звання особам рядового і начальницького складу податкової міліції, які мають спортивні звання «заслужений тренер», «заслужений майстер спорту» – у розмірі 20 відсотків, «майстер спорту міжнародного класу» – 15, «майстер спорту» – 10 відсотків посадового окладу.

9. До прийняття змін до Податкового кодексу України поширити дію п.353.3 ст.353 Податкового кодексу України на осіб, які закінчили навчання в Інституті та повністю виконали навчальний план підготовки.

10. Визнати такою, що втратила чинність постанову Кабінету Міністрів України від 30 травня 1997 р №518 «Про підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції».

Додаток
до постанови Кабінету Міністрів України
від «___» _____ 2015 р. № __

Схема

прирівняння посад начальницького складу податкової міліції Інституту фінансових розслідувань Національного університету державної податкової служби України до відповідних категорій посад начальницького складу податкової міліції Державної фіскальної служби України за умовами оплати праці

Посада в навчальному закладі	Посада, до якої прирівнюється (додаток 15 до постанови Кабінету Міністрів України від 9 березня 2006 р. № 268)
Проректор, начальник (директор) Інституту	перший заступник: начальника головного управління, директора (начальника) департаменту, начальника самотійного управління
Перший заступник начальника (директора) Інституту, заступник начальника (директора) Інституту, начальник факультету, начальник (директор) науково-дослідного центру	заступник начальника головного управління, директора (начальника) департаменту, самотійного управління
Начальник (завідувач) кафедри, начальник (завідувач) науково-дослідної лабораторії, заступник начальника факультету, заступник начальника (завідувача) науково-дослідного центру	начальник управління (самотійного відділу) у складі головного управління, департаменту, самотійного управління; начальник штабу управління
Професор, заступник начальника (завідувача) кафедри, начальник курсу,	начальник відділу у складі головного управління, начальник відділу у складі управ-

начальник відділу, провідний науковий співробітник	лінійна департаменту
Доцент, заступник начальника курсу, начальник відділення, завідувач сектору, старший науковий співробітник, старший інспектор з особливих доручень, докторант	начальник відділення, завідувач сектору, старший слідчий з особливо важливих справ
Старший викладач	старший: оперуповноважений з особливо важливих справ, інспектор з особливих доручень; слідчий з особливо важливих справ
Викладач, молодший науковий співробітник, старший інспектор	старший: оперуповноважений, слідчий
Інспектор, ад'юнкт, методист	інспектор
Посада в навчальному закладі	Посада, до якої прирівнюється (додаток 32 до постанови Кабінету Міністрів України від 9 березня 2006 р. № 268)
Помічник оперуповноваженого, старшина курсу	Помічник оперуповноваженого податкової міліції

Примітка. Оклад грошового утримання начальницького складу податкової міліції, що проходять службу в Інституті складається з посадового окладу, винагороди за вислугу років, окладу за спеціальне звання, доплати за науковий ступінь та вчене звання.

**А.4. ПРОЕКТ СПІЛЬНОГО НАКАЗУ МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ
І НАУКИ ТА МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
«ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ ПОЛОЖЕННЯ ПРО ФАКУЛЬТЕТ
ПІДГОТОВКИ, ПЕРЕПІДГОТОВКИ ТА ПІДВИЩЕННЯ
КВАЛІФІКАЦІЇ ПРАЦІВНИКІВ ПОДАТКОВОЇ МІЛІЦІЇ
НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ ДЕРЖАВНОЇ
ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ»**

Проект

НАКАЗ

_____ 2015 року № _____

м.Київ

Про затвердження Положення про факультет підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції Національного університету державної податкової служби України

Відповідно ст.33 Закону України «Про вищу освіту», пунктів 7 і 8 Положення про Міністерство фінансів України, затвердженого указом Президента України від 8 квітня 2011 року № 446/2011, пунктів 7 і 8 Положення про Міністерство освіти і науки України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 630, постанови Кабінету Міністрів України від 30 травня 1997 року №518 «Про підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»,

НАКАЗУЄМО:

1. Затвердити Положення про факультет підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції Національного університету державної податкової служби України, що додається.

2. Контроль за виконанням цього наказу покласти на директора Департаменту вищої освіти Міністерства освіти і науки України Коровайченка Ю. М. та Голову Державної фіскальної служби України Насірова Р.М.

Міністр освіти і науки України

С. М. Квіт

Міністр фінансів України

Наталія Енн Яресько

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства освіти і науки України,
Державної фіскальної служби України

_____ 2015 року № _____

ПОЛОЖЕННЯ

про факультет підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції Національного університету державної податкової служби України

I. Загальні положення

1. Це Положення визначає діяльність факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції (далі – факультет) Національного університету державної податкової служби України (далі – Університет), використання майна, озброєння та інших матеріально-технічних засобів.

2. Положення розроблено відповідно до Законів України «Про вищу освіту», Податкового кодексу України, Постанови Кабінету Міністрів України від 30 травня 1997 року №518 «Про підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції», Положення про проходження служби рядовим і начальницьким складом органів внутрішніх справ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів Української РСР від 29 липня 1991 р. № 114, Статуту Університету.

3. Факультет створений відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 30 травня 1997 року №518 «Про підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції», Статуту Національного університету державної податкової служби України.

Факультет створюється, реорганізується і ліквідується рішенням Кабінету Міністрів України за поданням ректорату Університету та Державної фіскальної служби України.

4. Факультет є навчально-науковим структурним підрозділом Університету із специфічними умовами навчання, розміщується на його фондах та розташований за адресою: 08201, Україна, Київська область, м. Ірпінь, вул. Садова, 90, телефон: (04597)54134.

5. Факультет функціонує з метою:

проведення за певними ступенями вищої освіти підготовки курсантів (слухачів, студентів) для подальшої служби на посадах начальницького складу з метою задоволення потреб Державної фіскальної служби України;

проведення перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів податкової міліції;

організації та проведення наукової, науково-технічної діяльності;

здійснення патріотичного виховання.

На факультеті здійснюється навчання курсантів, студентів (далі – ті, хто навчаються). Факультет має право надавати освітні послуги відповідно до законодавства України.

6. Основні завдання факультету полягають у:

здійсненні освітньої діяльності;

забезпеченні якості навчання фахівців відповідно до вимог чинного законодавства на належному науковому рівні та на основі передових педагогічних технологій;

підвищенні професійної кваліфікації керівного складу, науково-педагогічних працівників та інших осіб, які залучаються до навчально-виховного процесу;

участі у виданні встановленим чинним законодавством порядком навчальної, методичної і наукової літератури;

виконанні заходів соціального захисту учасників навчально-виховного процесу.

7. Управління факультетом у межах компетенції здійснюється Міністерством освіти і науки України (далі – МОН) та Державною фіскальною службою України (далі – ДФС).

З питань організаційної роботи, адміністративно-господарської і освітньої діяльності та організації навчально-виховного процесу факультет підпорядковується ректору Університету.

З питань особливостей підготовки фахівців для органів податкової міліції, проходження практик (стажувань) факультет підпорядковується директору Департаменту вищої освіти МОН.

З питань визначення обсягу державного замовлення в межах ліцензійних обсягів Університету на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів для ДФС та її територіальних органів, організації проходження служби, проходження практик (стажувань), організації підвищення кваліфікації працівників податкової міліції та забезпечення озброєнням, майном і спеціальною технікою факультет підпорядковується ДФС.

Безпосереднє управління факультетом здійснює начальник факультету.

8. Факультет Університету має свою печатку із зображенням Державного Герба України, назвою вищого навчального закладу та власною назвою.

9. Перелік напрямів, спеціальностей та спеціалізацій підготовки фахівців різних освітньо-кваліфікаційних рівнів на факультеті визначається згідно з чинним законодавством.

Чисельні показники прийому на навчання та службове становище (статус) тих, хто навчається на факультеті з кожного напрямку, спеціальності (спеціалізації) підготовки, визначаються спільними наказами ДФС та МОН.

10. Підготовка фахівців на факультеті за замовленням інших центральних органів виконавчої влади здійснюється на підставі відповідних договорів між ДФС та цими центральними органами виконавчої влади відповідно до законодавства України.

11. Перевірка факультету здійснюється відповідно до законодавства України та наказів ДФС та МОН.

II. Структура факультету

1. Структура факультету визначається відповідно Закону України «Про вищу освіту». Чисельність особового складу факультету визначається штатами (штатними розписами).

Штати (штатні розписи) корегуються залежно від обсягів державного замовлення на підготовку фахівців для органів податкової міліції.

Штатний розпис факультету затверджується Головою Державної фіскальної служби України.

2. Факультет є організаційним і навчально-науковим структурним підрозділом Університету, що об'єднує відповідні навчально-стройові підрозділи (курси), кафедри, лабораторії, відділи та служби.

Залежно від особливостей організації навчально-виховного процесу на факультеті можуть створюватися інші структурні підрозділи, що призначені для забезпечення їх діяльності.

III. Організація забезпечення функціонування факультету

1. З метою забезпечення функціонування факультету:

1.1. Голова Державної фіскальної служби України:

изначає в межах ліцензійних обсягів Університету обсяг державного замовлення на підготовку фахівців, наукових, науково-педагогічних кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів для ДФС та її територіальних органів;

забезпечує спільно з Університетом відбір абітурієнтів, їх зарахування на навчання та до складу податкової міліції, організовує процес проходження служби, навчальної практики та відряджає до нового місця служби;

забезпечує організацію підвищення кваліфікації працівників податкової міліції;

визначає кількість посад начальницького складу факультету, встановлює порядок проходження служби за цими посадами, відряджає для проходження служби в факультет працівників податкової міліції, які проходять службу в ДФС та її територіальних органах;

забезпечує факультет керівними документами ДФС, іншими документами та навчальними кінофільмами;

погоджує варіативну частину галузевих стандартів вищої освіти (освітньо-кваліфікаційні характеристики випускників, освітньо-професійні програми підготовки та засоби діагностики якості вищої освіти);

розробляє пропозиції щодо впровадження в навчально-виховний процес передового досвіду оперативно-службової та управлінської діяльності податкової міліції;

1.2. Університет:

забезпечує утримання, експлуатацію та ремонт будівель і споруд, у яких розміщені приміщення факультету, що знаходяться на його балансі;

організовує забезпечення охорони державної таємниці і контролю за станом режиму секретності та захисту інформації з обмеженим доступом;

визначає правила прийому для вступу на навчання до факультету;

здійснює контроль відповідності навчальних планів і програм навчальних дисциплін вимогам освітньо-професійних програм підготовки.

2. Організація навчальної, методичної та наукової діяльності.

2.1. Освітня діяльність на факультеті здійснюється на підставі ліцензій на освітню діяльність та передбачає видання випускникам документів про вищу освіту державного зразка за умови акредитації напрямів, спеціальностей підготовки випускників.

Підготовка фахівців на факультеті здійснюється із залученням науково-педагогічних працівників і навчально-матеріальної бази Університету та науково-педагогічних працівників і навчально-матеріальної бази факультету.

Чисельність та службове становище курсантів (студентів), які навчаються на факультеті, визначаються чинним законодавством України.

Порядок організації навчального процесу на факультеті визначається відповідно до чинного законодавства.

Навчальний процес базується на принципах науковості, гуманізму, демократизму, наступності та безперервності, незалежності від втручання будь-яких політичних партій, рухів, громадських та релігійних організацій.

На посади науково-педагогічних працівників факультету цивільні особи обираються за конкурсом, особи, які мають спеціальні звання податкової міліції, призначаються, згідно з вимогами чинного законодавства.

Навчальна робота є основним видом діяльності факультету. Вона містить у собі заходи з питань підготовки за фахом курсантів (студентів), організації і науково-методичного забезпечення всіх видів навчальних занять, самостійної роботи, практичної підготовки, проведення діагностики результатів навчання, виховання і розвитку курсантів (студентів), їх атестування та управління якістю навчального процесу.

Навчальний процес на факультеті здійснюється за такими формами: навчальні заняття; виконання індивідуальних завдань; практична підготовка; самостійна робота (самостійні заняття) курсантів; контрольні заходи.

Навчально-методичне забезпечення навчального процесу містить у собі: державні стандарти вищої освіти, галузеві стандарти вищої освіти та стандарти вищої освіти навчального закладу, робочі програми навчальних дисциплін, програми всіх видів практики і військового стажування, підручники, навчальні посібники, бойові статuti, настанови, технічні описи, інструкції тощо, навчально-методичні матеріали до різних видів занять, індивідуальні семестрові завдання для самостійних занять (самостійної роботи) курсантів (студентів) з навчальних дисциплін, контрольні роботи з навчальних дисциплін для перевірки рівня засвоєння курсантами (студентами) навчального матеріалу, фонди кваліфікаційних задач, методичні матеріали з питань виконання атестаційних та курсових робіт, проведення державних іспитів тощо.

2.2. Методична робота на факультеті є складовою частиною навчально-виховного процесу та одним із видів діяльності керівного складу, науково-педагогічних працівників, командирів підрозділів курсантів (студентів).

Основними завданнями методичної роботи на факультеті є:

науково-методичне забезпечення організації, проведення та управління якістю навчально-виховного процесу;

підвищення методичної майстерності керівного складу, науково-педагогічних працівників, командирів підрозділів курсантів (студентів) факультету;

удосконалення методики, форм та технологій проведення всіх видів навчальних занять.

2.3. Наукова і науково-технічна діяльність факультету є невід'ємною складовою освітньої діяльності та організується, здійснюється відповідно до чинного законодавства України. Вона реалізовується за рахунок:

- інтеграції вищої освіти та науки;

- використання у навчальному процесі досягнень науково-технічного прогресу та залучення тих, хто навчається, до участі в науково-дослідних роботах;

- організації наукової та науково-технічної діяльності у взаємозв'язку з навчальним процесом у межах діяльності наукових гуртків наукового товариства;

- проведення конкурсів серед тих, хто навчається;

- залучення провідних учених та науковців, практичних працівників до проведення навчального процесу.

Основними завданнями наукової та науково-технічної діяльності факультету є:

- виконання науково-дослідних робіт з удосконалення системи підготовки фахівців податкової міліції різних освітньо-кваліфікаційних рівнів;

- розробку і виконання наукових досліджень за напрямками:

- міжнародно-правові засади співробітництва України у правоохоронній та правозахисній діяльності;

- адміністративно-правові відносини у сфері забезпечення фінансової та економічної безпеки;

- джерела адміністративного, митного, кримінального права;

- організаційно-правові засади забезпечення фінансової та економічної безпеки України, протидії корупції та тіншовій економіці;

- правові засади проходження служби і соціального захисту працівників правоохоронних органів;

- патріотичне виховання курсантів (студентів), працівників податкової міліції;

- духовна культура особистості керівника;

проведення аналізу, узагальнення та вивчення досвіду правоохоронної діяльності у сфері забезпечення фінансової та економічної безпеки, боротьби з тіньовою економікою, корупцією;

розроблення дисертацій, посібників, методичних рекомендацій, статей, доповідей, звітів про результати досліджень, рецензій і відзивів, пропозицій, висновків, проектів статутних та нормативних документів;

забезпечення працівників податкової міліції, науково-педагогічних та наукових працівників, курсантів навчальною і навчально-методичною літературою, інформаційно-довідковим матеріалом.

IV. Управління факультетом

1. Начальник факультету є прямим начальником для усього особового складу факультету, діє у відповідності до норм Дисциплінарного статуту органів внутрішніх справ України, забезпечує високий рівень готовості факультету до виконання державних завдань у галузі забезпечення фінансової та економічної безпеки, моральний та психологічний стан, індивідуальну підготовку, службу і трудову дисципліну особового складу, якість та повноту виконання замовлення з підготовки фахівців для податкової міліції, стан навчально-виховної, методичної і наукової діяльності, належну експлуатацію та збереження озброєння та військової техніки, а також організацію забезпечення охорони державної таємниці та захисту інформації з обмеженим доступом.

Начальник факультету призначається та звільняється Ректором Університету за погодженням з ДФС.

Начальник факультету може бути звільнений з посади на підставах, визначених трудовим законодавством за порушення Дисциплінарного статуту органів внутрішніх справ України, умов контракту, або на підставі рішення Вченої ради Університету.

Начальник факультету підпорядковується з питань організації навчального процесу ректору Університету.

Начальник факультету має право підписання першим підписом фінансово-планових та розрахункових документів факультету.

Функціональні обов'язки начальника факультету розробляються на підставі Дисциплінарного статуту органів внутрішніх справ, наказів ДФС, МОН, Статуту Університету, даного положення та затверджуються ректором Університету та Головою ДФС.

2. Начальник факультету зобов'язаний:

організувати розробку навчальних планів, програм навчальних дисциплін, забезпечувати повне і якісне їх виконання;

забезпечувати виконання освітньо-професійних програм підготовки фахівців для податкової міліції;

організувати та здійснювати контроль навчальної, методичної, наукової та виховної роботи на факультеті;

організувати і керувати професійною підготовкою та вихованням особового складу факультету, проводити заняття з офіцерами і підрозділами факультету;

розробляти правила внутрішнього розпорядку факультету і забезпечувати їх виконання;

своєчасно готувати та подавати за встановленим порядком пропозиції щодо корегування штату (штатного розпису) факультету, забезпечувати дотримання штатно-фінансової дисципліни у межах компетенції;

організувати розробку та затвердження службових обов'язків та посадових інструкцій для усіх категорій особового складу факультету і забезпечувати контроль за їх виконанням;

розподіляти функції управління факультетом між своїми заступниками щодо забезпечення його діяльності і затверджувати їх службові обов'язки;

організувати правильне збереження зброї, її експлуатацію та обслуговування;

діяти відповідно вимогам нормативно-правових документів ДФС, МОН щодо підготовки фахівців, до обсягу знань і навичок випускників, до організації і проведення навчально-виховного процесу, методичної та науково-дослідної роботи;

уживати заходів щодо зміцнення військової та трудової дисципліни особового складу факультету і підтримання правопорядку на факультеті;

контролювати дотримання правил утримання та експлуатації будинків і приміщень, відведених для факультету, за чистотою території, закріпленої за факультетом, а також проведенням заходів пожежної безпеки;

вимагати додержання заходів безпеки під час проведення занять, стрільб, навчань і господарських робіт;

вимагати підтримання внутрішнього порядку та розпорядку дня, організувати охорону розташування факультету, перевіряти несення внутрішньої служби особовим складом факультету;

керувати господарством факультету

уживати заходів щодо постійного вдосконалення навчально-виховного процесу і втілення передових методів навчання і виховання тих, хто навчається забезпечувати проведення занять на високому науковому і методичному рівні;

організувати роботу з професійної орієнтації та професійного психологічного відбору;

організувати укладання договорів вищих навчальних закладів з Університетом про надання освітніх послуг;

подавати пропозиції щодо відрахування курсантів (студентів) та поновлення на навчання;

забезпечувати вдосконалення матеріально-технічної бази, складання і подання заявок у відповідні постачальні органи на одержання озброєння, техніки, паливно-мастильних матеріалів, майна та літератури для факультету в межах потреби та норм постачання;

організувати та здійснювати зв'язок з іншими структурними підрозділами Університету з організаційних та навчально-методичних питань, підтримувати зв'язки з установами, організаціями, навчальними закладами з питань діяльності факультету;

забезпечувати охорону праці, дотримання законності та внутрішнього порядку на факультеті та в місцях тимчасового виконання завдань особовим складом;

організувати роботу щодо охорони державної таємниці та захисту інформації з обмеженим доступом;

забезпечувати своєчасне подання встановленої звітності.

Начальник факультету у межах своїх повноважень видає накази, обов'язкові для виконання особовим складом факультету і працівниками, які беруть участь у підготовці фахівців для органів та підрозділів податкової міліції.

V. Особовий склад факультету

1. Особовий склад факультету поділяється на постійний і перемінний із числа курсантів (студентів) та працівників.

1.1. До постійного складу факультету належить особовий склад, який входить до керівного складу, підрозділів управління, основних підрозділів (крім тих, хто навчається), підрозділів забезпечення, а також науково-педагогічні та наукові працівники.

1.2. Комплектування посад начальника факультету та його заступників, навчальної частини та науково-педагогічних працівників здійснюється відповідно до законодавства України.

1.3. Призначення працівників податкової міліції на інші посади осіб постійного складу факультету здійснюється відповідно до Положення про проходження служби рядовим і начальницьким складом органів внутрішніх справ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів Української РСР від 29 липня 1991 р. №114 (зі змінами).

1.4. Прийняття цивільних осіб на посади постійного складу факультету здійснюється наказами начальника факультету за результатами конкурсу.

1.5. Особи офіцерського, сержантського і старшинського складу, які призначені на штатні посади факультету, а також курсанти факультету перебувають на спеціальному обліку, згідно чинного законодавства України.

Забезпечення (за всіма видами) працівників податкової міліції, призначених на штатні посади факультету, здійснюється за рахунок ДФС.

1.6. Посаду заступника начальника факультету з навчальної та наукової роботи – начальника навчальної частини можуть обіймати особи, які мають, як правило, вчене звання (науковий ступінь), а також стаж науково-педагогічної роботи не менше ніж п'ять років.

Посаду начальника кафедри факультету можуть займати особи, які мають вчене звання (науковий ступінь), а також стаж науково-педагогічної роботи не менше п'яти років.

На посаду професора на факультеті можуть призначатися особи, які мають:

учене звання професора або науковий ступінь доктора наук зі стажем науково-педагогічної роботи не менше трьох років;

учене звання доцента (старшого наукового співробітника/старшого дослідника) і науковий ступінь кандидата наук зі стажем науково-педагогічної роботи не менше п'яти років;

учене звання доцента (старшого наукового співробітника/старшого дослідника) без наукового ступеня зі стажем науково-педагогічної роботи не менше десяти років.

На посаду доцента на факультеті можуть призначатися особи: які мають учене звання доцента (старшого наукового співробітника/старшого дослідника) або науковий ступінь, досвід науково-педагогічної роботи;

старші викладачі та викладачі без наукових ступенів і вчених звань, які мають не менше десяти років стажу науково-педагогічної роботи, проводять навчальні заняття і мають видані навчально-методичні посібники та наукові праці;

висококваліфіковані фахівці з правоохоронних органів, які мають повну вищу освіту з освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра і здійснюють педагогічну, науково-педагогічну діяльність.

На посаду старшого викладача на факультеті можуть призначатися особи: які мають вчене звання доцента (старшого наукового співробітника) або науковий ступінь кандидата наук;

викладачі без наукових ступенів і вчених звань, які мають не менше п'яти років стажу науково-педагогічної (педагогічної) роботи, проводять навчальні заняття і мають видані навчально-методичні посібники;

висококваліфіковані фахівці з правоохоронних органів, які мають повну вищу освіту з освітньо-

кваліфікаційним рівнем магістра і здійснюють педагогічну, науково-педагогічну діяльність.

На посади викладачів та асистентів на факультеті можуть призначатися випускники ад'юнктури (аспірантури), а також особи, які мають повну вищу освіту.

1.7. Науково-педагогічні, педагогічні працівники з числа працівників податкової міліції під час проведення занять з курсантами є їх прямими начальниками.

Завдання, визначені науково-педагогічними працівниками студентам, курсантам під час проведення навчальних занять, є обов'язковими для їх виконання.

1.8. Науково-педагогічні працівники факультету, крім прав та обов'язків, передбачених статтями 50 та 51 Закону України "Про вищу освіту", іншими законами України та статутом Університету, можуть мати додаткові права та обов'язки, що встановлюються положенням про факультет.

1.9. Функціональні посадові обов'язки (інструкції) осіб з числа науково-педагогічних працівників розробляються у встановленому порядку і затверджуються начальником факультету.

1.10. Командири підрозділів курсантів (студентів) – начальники курсів, курсові офіцери, є прямими начальниками курсантів (студентів).

Вони забезпечують відповідний стан навчання, службової дисципліни та виховання курсантів (студентів), знання і точне виконання ними вимог Дисциплінарного статуту органів внутрішніх справ, Статуту внутрішньої служби України, розпорядку дня, підтримання внутрішнього порядку в підрозділах, збереження і стан озброєння, техніки, майна підрозділу.

Посади командирів підрозділів курсантів (студентів) займають офіцери, які мають, як правило, досвід служби у військах або правоохоронних органах не менше двох років.

Крім прав, що визначаються Дисциплінарним статутом органів внутрішніх справ, Статутом внутрішньої служби Збройних Сил України, командири підрозділів курсантів (студентів) мають право:

обирати і бути обраними до вченої ради факультету;

брати участь у розробці й обговоренні питань навчальної, методичної, виховної та наукової роботи, інших напрямів діяльності факультету;

бути присутніми на заняттях, що проводяться з курсантами (студентами) підпорядкованих їм підрозділів;

брати участь у наукових дискусіях, конференціях і семінарах, проводити наукові дослідження і публікувати їх результати у встановленому порядку відповідно до чинного законодавства.

Крім обов'язків, що визначаються Дисциплінарним статутом органів внутрішніх справ, Статутом внутрішньої служби Збройних Сил України, командири підрозділів курсантів (студентів) зобов'язані:

бути обізнаними з основними вимогами, керівних документів щодо підготовки фахівців та організації навчально-виховного процесу на факультеті, вимогами освітньо-кваліфікаційних характеристик випускників та основним змістом програм навчальних дисциплін;

знати особисті якості курсантів (студентів), їх поточну успішність навчання, розвивати й удосконалювати в них військово-професійні якості, фізичну витривалість, виховувати в курсантів (студентів) цілеспрямованість, волю, ретельність, високу відповідальність за результати своєї праці, дисциплінованість;

формувати в курсантів (студентів) прагнення до постійного збагачення та поновлення знань, навичок організації навчальної праці й управлінської діяльності, здатності до ініціативного, творчого і відповідального вирішення практичних завдань;

здійснювати постійний контроль і надавати допомогу курсантам (студентам) у навчанні, організації та забезпеченні їх самостійних занять, підтримувати постійний зв'язок з викладацьким складом і керівництвом кафедр;

особисто проводити заняття з курсантами (студентами) із службової підготовки, брати участь в організації і керівництві стажування і практики курсантів (студентів);

бути для курсантів (студентів) взірцем бездоганного виконання службового обов'язку, ретельності, творчого ставлення до справи, високої культури та моралі;

виявляти турботу за своєчасне і повне забезпечення курсантів (студентів) усіма видами утримання, створення їм умов для творчого опанування обраного фаху;

забезпечувати захист курсантів (студентів) від будь-яких форм фізичного, психічного насильства та проводити роботу з попередження появи шкідливих звичок;

брати участь у профорієнтації молоді до факультету, у відборі їх для вступу до факультету, укладенні з ними контракту та розподілі випускників;

забезпечувати захист інформації, що становить державну таємницю, і вимагати цього від підлеглих.

1.11. До підрозділів забезпечення факультету належать працівники податкової міліції та інші особи, які обіймають відповідні посади згідно зі штатом.

Посади у підрозділах забезпечення комплектуються працівниками податкової міліції та працівниками, які мають необхідну професійну підготовку, достатні практичні навички в роботі за фахом.

Функціональні обов'язки (посадові інструкції) посадових осіб підрозділів забезпечення розробляються у встановленому законодавством порядку і затверджуються начальником факультету.

2. До перемінного складу факультету належать курсанти, які навчаються, студенти, які проходять навчання за контрактом або за кошти державного бюджету.

2.1. Особи, які навчаються на факультеті, крім обов'язків, що передбачені статтею 55 Закону України "Про вищу освіту", зобов'язані:

додержуватися умов контракту та правил внутрішнього розпорядку факультету;

виконувати вимоги режиму таємності та не допускати розголошення державної таємниці, що їм буде довірена або стане відомою під час навчання.

Інші права та обов'язки визначені законами та статутом Університету.

VI. Матеріально-технічна база факультету

1. Навчально-матеріальну базу факультету складає комплекс матеріальних та технічних засобів, будівель та споруд, що призначені для забезпечення підготовки тих,

хто навчається з установлених спеціальностей відповідно до навчальних планів, програм навчальних дисциплін, сучасних технологій і методик навчання, табелів до штатів (штатних розписів), а також для виконання наукових досліджень і підготовки науково-педагогічних працівників.

2. Основними елементами навчально-матеріальної бази факультету є:

навчально-лабораторна база (лабораторне устаткування та обладнання, вимірювальна і обчислювальна техніка, технічні засоби навчання та контролю, наочне приладдя тощо);

навчально-виробничі майстерні, лабораторії;

аудиторії, лекційні зали, спеціалізовані класи, кабінети, бібліотеки, викладацькі кімнати, інші навчальні та навчально-допоміжні приміщення;

польова навчальна база;

спортивні комплекси і споруди, навчальні містечка, а також стройові плаці, тир та інші об'єкти з загальновійськової підготовки;

інші матеріальні та технічні засоби, будівлі та споруди, які можна використовувати з навчальною метою;

озброєння та техніка;

підручники та навчальні посібники, наукова і довідкова література, статuti, порадики, технічні описи, курси стрільби та водіння, інші нормативні документи та навчально-методичні матеріали.

2. Для відпрацювання з тими, хто навчається, тактично-вогневих задач, передбачених програмою професійної підготовки, і проведення індивідуальної підготовки з офіцерським складом факультету, факультет може використовувати при необхідності польову навчальну базу військових частин і військових навчальних закладів Збройних Сил України та інших військових формувань.

3. Забезпечення технікою та озброєнням, боєприпасами, транспортними засобами, навчально-тренувальними засобами, приладами, апаратурою, інструментом, запасними частинами до техніки, а також військовими статутами, порадиками, посібниками, інструкціями, топографічними картами, спеціальною літературою, пальним та мастиль-

ними матеріалами, спеціальними рідинами та іншими матеріалами відповідно до штатів (штатних розписів), табелів та норм постачання здійснюється за заявками начальника факультету через відповідні постачальні органи.

Порядок забезпечення навчальних підрозділів матеріальними засобами, а також порядок монтажу (демонтажу), налагодження (регулювання) озброєння і техніки, проведення поточного, середнього та капітального ремонту техніки, озброєння та транспортних засобів встановлюється ДФС.

4. З метою забезпечення збереження державної таємниці ректором Університету за поданням начальника факультету можуть визначатися території підрозділу з обмеженим доступом.

VII. Фінансування факультету

1. Факультет веде фінансове господарство, основними завданнями якого є належне, у межах діючих норм, та своєчасне забезпечення бойової, фізичної та гуманітарної підготовки, загальногосподарських та культурно-виховних потреб, утримання та експлуатації озброєння, військової техніки та майна факультету, своєчасну та правильну виплату грошового забезпечення військовослужбовцям та заробітної плати працівникам, законне та ефективне використання коштів і матеріальних засобів, правильне та документальне оформлення фінансово-господарських операцій.

Джерелом фінансового забезпечення факультету є кошти Державного бюджету України, які виділяються і надходять на утримання та забезпечення його діяльності.

Фінансове забезпечення факультету здійснюється у відповідності із затвердженими кошторисними призначеннями загального та спеціального фондів Державного бюджету України. Розміри бюджетних видатків на підготовку фахівців за державним замовленням на факультеті враховуються при визначенні розмірів бюджетних видатків на підготовку фахівців з вищою освітою за напрямками (спеціальностями) відповідних освітньо-кваліфікаційних рівнів та науково-педагогічних працівників за окремим Кодом програмної класифікації видатків та кредитування

державного бюджету, відповідно до вимог частини другої статті 40 Бюджетного кодексу України

2. З метою забезпечення функціонування факультету ДФС здійснює:

фінансування видатків на утримання працівників факультету, які мають спеціальні звання податкової міліції, та працівників, призначених на штатні посади факультету, включаючи види натурального постачання (продовольством, речовим майном, військово-проїзними документами, санаторно-курортним лікуванням та іншими видами постачання);

виділення коштів на відрядження, що пов'язані з навчальним процесом та заходами, які проводяться ДФС.

3. Для фінансування факультету можуть залучатися інші джерела фінансування, не заборонені законодавством України.

В.о. ректора Національного
університету державної податкової служби України
П.В. Пашко

Міністр фінансів України
Наталія Енн Яресько

Міністр освіти і науки України
С.М. Квіт

Наукове видання

Рябченко Олена Петрівна
Денисюк Станіслав Федорович
Джафарова Олена В'ячеславівна
Артеменко Ігор Анатолійович
Біла Вікторія Русланівна
Войтенко Ірина Сергіївна
Литвин Наталія Анатоліївна
Параниця Сергій Павлович
Рябченко Юрій Юрійович
Тильчик Ольга Віталіївна
Туник Юрій Ігорович
Шатрава Сергій Олександрович

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА ПРАВООХОРОННОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Колективна монографія

За загальною редакцією професора О. П. Рябченко

Коректор, комп'ютерна верстання, макет обкладинки – А. С. Тяпкін

Підписано до друку 22.12.2015 р. Формат 60x84/16. Друк офсетний.

Папір офсетний. Умов. друк. арк. 27,5. Обл.-вид. арк. 22,4.

Наклад 300 прим. Замовл. №28/15.

Видавець і виготовлювач –

ФОП Панов А. М., м. Харків, 61002, вул. Раднаркомівська, 10, оф. 6.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № №4847 от 06.02.2015