

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

Медведєв Михайло Юрійович

УДК 351.713 (043.3)

**ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРУВАННЯ
ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ПЛАТЕЖІВ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2020

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Харківському національному університеті внутрішніх справ, Міністерство внутрішніх справ України.

- Науковий керівник:** доктор юридичних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України
БЕЗПАЛОВА Ольга Ігорівна,
Харківський національний університет внутрішніх справ, завідувач кафедра поліцейської діяльності та публічного адміністрування факультету № 3.
- Офіційні опоненти:** доктор юридичних наук, доцент
ДРОЗД Олексій Юрійович,
Національна академія внутрішніх справ, начальник відділу докторантури та ад'юнктури;
кандидат юридичних наук
ШКАРУПА Костянтин Вікторович,
Національна академія прокуратури України, викладач відділу підвищення кваліфікації прокурорів з нагляду за додержанням законів при виконанні судових рішень у кримінальних провадженнях інституту підвищення кваліфікації прокурорів.

Захист відбудеться 03 березня 2020 р. о 12.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.700.01 у Харківському національному університеті внутрішніх справ за адресою: м. Харків, просп. Л. Ландау, 27.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Харківського національного університету внутрішніх справ за адресою: м. Харків, просп. Л. Ландау, 27.

Автореферат розісланий 31 січня 2020 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради



Л. В. Могілевський

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Формування концептуальних засад публічного адміністрування в різних сферах, у тому числі у державній податковій системі є пріоритетним напрямом вітчизняної адміністративістики, що пояснюється, насамперед, особливостями механізму правових властивостей категорії «адміністрування» та набуттям ним відповідних характеристик у напрямі реформування виконавчо-розпорядчої діяльності уповноважених суб'єктів.

Докладне вивчення елементів механізму публічного адміністрування податків є неможливим без з'ясування широкого кола теоретичних та практичних адміністративно-правових питань, що постали із прийняттям чинного Податкового кодексу України (далі також ПК України) і полемікою, яка ведеться сьогодні з приводу його реалізації. Розв'язання більшості з них потребує комплексного усвідомлення особливостей владно-розпорядчого впливу на відповідну сферу, його конструктивних якісних змін, що мають знайти своє відображення в динаміці форм і методів публічного адміністрування, їх комплексному співвідношенні, взаємопроникненні на різних стадіях податкової діяльності. Саме у зв'язку із запровадженням багатьох нових або інноваційних фіскально-правових механізмів та інститутів сьогодні спостерігається змістовна трансформація підходів до здійснення публічного адміністрування, зокрема удосконалення його засобів. Це, у свою чергу, потребує проведення відповідних наукових досліджень.

Адміністративно-правові засади публічного адміністрування у різних сферах, у тому числі адміністрування податків, зборів, платежів досліджувало багато науковців, зокрема: О.В. Абакуменко, В.Б. Авер'янов, С.С. Алексєєв, Г.В. Атаманчук, О.О.Бандурка, О.А. Банчук, Д.М. Бахрах, І.Л. Бачило, О.І. Безпалова, К.С. Бельський, Ю.П. Битяк, Л.Р. Біла-Гіунова, Г.В. Галочка, В.М. Гарашук, О.П. Гетьманець, С.М. Гусаров, О.В. Джафарова, В.О. Демиденко, Є.В. Додін, О.Ю. Дрозд, І.Г. Ігнатченко, І.С. Капуш, В.В. Качан, С.В. Ківалов, А.М. Козирін, І.Б. Коліушко, Т.О. Коломєць, В.К. Колпаков, А.Т. Комзюк, В.Т. Комзюк, Т.В. Кондратюк, Б.А. Кормич, І.Є. Криницький, Ю.Д. Кунєв, М.П. Кучерявенко, Б.М. Лазарєв, К.Б. Левченко, А.В. Мазур, В.Я. Малиновський, Н.П. Матюхіна, Р.С. Мельник, О.І. Миколенко, О.М. Музичук, В.Я. Настюк, Д.В. Приймаченко, Н.Ю. Пришва, В.В. Прокопенко, В.В. Романенко, О.Ю. Салманова, А.О. Селіванов, О.Ю. Синявська, В.В. Сокурєнко, І.Т. Тарасов, В.П. Тимошук, О.П. Федотов, В.В. Філатов, О.І. Харитонова, Р.В. Шаповал, К.В. Шкарупа, Е. Шмідт-Ассманна, І.С. Шулатова, М.Г. Шульга та ін. Разом з тим

сутність та зміст правового механізму адміністрування податків, зборів, платежів та створення належних умов для його функціонування залишаються висвітленими недостатньо, переважно в межах ширшої правової проблематики.

Таким чином, необхідність забезпечення ефективності адміністрування податків, зборів, платежів, наявність багатьох прогалин у його законодавчому регулюванні та практичному здійсненні, недостатність теоретичних розробок у цій сфері обумовлюють актуальність комплексного дослідження правового механізму адміністрування у податковій сфері.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертацію виконано відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна–2020», затвердженої Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015, комплексних науково-дослідних тем Харківського національного університету внутрішніх справ «Законотворча та законодавча діяльність в Україні» (державний реєстраційний номер 0113U008189), «Реалізація та удосконалення адміністративного законодавства України» (державний реєстраційний номер 0113U008197), «Правоохоронна функція української держави» (державний реєстраційний номер 0113U00819).

Мета й завдання дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні сутності та змісту правового механізму адміністрування податків, зборів, платежів, виявленні з урахуванням міжнародних норм і стандартів колізій та прогалин у їх нормативно-правовому забезпеченні, а також виробленні шляхів їх усунення.

Для виконання зазначеної мети необхідно вирішити такі основні завдання:

- визначити поняття правового механізму адміністрування у податковій сфері;
- встановити особливості правового забезпечення механізму адміністрування у податковій системі;
- окреслити систему, функції та повноваження суб'єктів адміністрування у податковій сфері;
- розкрити сутність та здійснити класифікацію правових форм публічного адміністрування у податковій сфері;
- охарактеризувати особливості правових актів як визначальної форми адміністрування у податковій сфері;
- встановити значення та види адміністративних послуг у правовому механізмі адміністрування податків, зборів, платежів;
- надати рекомендації щодо удосконалення правового механізму застосування заходів податкового примусу;

- запропонувати шляхи оптимізації правового регулювання методів податкового адміністрування за стандартами міжнародного права.

Об'єктом дослідження є правовідносини, які виникають у процесі адміністрування податків, зборів, платежів.

Предметом дослідження є правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження є система прийомів і методів наукового пізнання. У процесі дослідження використано насамперед діалектичний підхід. В основу дослідження покладено такі принципи діалектичного пізнання як історизм, об'єктивність, конкретність, детермінізм, розвиток, суперечності тощо. Вивчення низки питань механізм адміністрування у сфері державної податкової системи здійснено на основі герменевтичного підходу.

Використано загальнонаукові методи: структурний, функціональний, системний аналіз. Формально-логічні методи (аналіз, синтез, дедукція, індукція, аналогія) широко застосовано при опрацюванні доктринальних досягнень з відповідної тематики (підрозділ 1.1), визначенні системи суб'єктів галузевого адміністрування (підрозділ 1.3), класифікації його форм і методів (підрозділи 2.1, 3.1), групуванні адміністративних актів та адміністративних договорів (підрозділи 2.2, 2.3). Значну кількість теоретичних проблем вирішено за допомогою єдності історичного та логічного методів (становлення публічного адміністрування на основі державного управління (підрозділ 1.2), перехід консультацій із неправових у правові форми (підрозділ 2.2)) та методу сходження від абстрактного до конкретного (при визначенні висхідних форм адміністрування – організації, функціонування, розвитку (підрозділ 2.1), підстав виокремленні правових форм (підрозділ 2.2), пізнанні загальних методів адміністрування (підрозділ 3.1), змісту окремих форм владно-організуючого впливу, зокрема щодо адміністративних договорів (підрозділ 2.3)). Застосовано спеціальні методи, властиві юридичній науці: формально-догматичний (юридико-технічний) та порівняльно-правовий. Формально-догматичний метод дозволив проаналізувати норми чинного законодавства, що закріплюють окремі засоби адміністрування (підрозділи 1.2, 3.2), обґрунтувати неактуальність використання у Податковому кодексі України позначення межі адміністративного розсуду при визначенні змісту мирової угоди (компромісу) (підрозділ 2.3). За допомогою порівняльно-правового методу здійснено внутрішнє (на мікрорівні)

синхронне зіставлення норм, якими закріплюються наслідки заохочувального припинення провадження у справі про порушення податкового законодавства (підрозділ 3.2) та діахронне – щодо відмінностей у значенні консультацій за Податковим кодексом України 2010 р. (підрозділ 2.1).

Науково-теоретичне підґрунтя для виконання дисертації склали праці провідних фахівців у галузі філософії, загальної теорії держави і права, адміністративного права, інших галузевих правових наук, державного управління, у тому числі зарубіжних дослідників. Положення та висновки дисертації ґрунтуються на нормах Конституції України, міжнародних договорів та конвенцій, законів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України та центральних органів виконавчої влади, які визначають правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів. Інформаційну та емпіричну базу дослідження становлять узагальнення практичної діяльності податкових органів України, довідкові видання та статистичні матеріали.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших монографічних досліджень правового механізму публічного адміністрування податків, зборів, платежів, його форм і методів та процесу їх реалізації. У результаті здійсненого дослідження сформульовано низку положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем. Основні з них такі:

у перше:

- правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів визначено як систему правових засобів, за допомогою яких забезпечується здійснення публічного адміністрування у податковій системі – реалізації державної податкової політики органами державної влади, місцевого самоврядування (їх посадовими особами) та недержавними суб'єктами переважно шляхом виконання приписів законів, прийняття, зміни та скасування підзаконних нормативно-правових актів, прийняття управлінських рішень і надання адміністративних послуг у процесі адміністрування податків і розв'язання окремих організаційно-функціональних питань у податковій системі, пов'язаних із формуванням державного та місцевих бюджетів і подальшим розподілом акумульованих коштів; розкрито зміст його принципів (законності, збалансованості, комплексності, цілепокладання, стабільності, професіоналізму);

- запропоновано класифікацію суб'єктів податкових правовідносин залежно від мети публічного адміністрування з огляду на зв'язок того чи іншого суб'єкта податкових правовідносин з

об'єктом публічного адміністрування, а саме виконання податкового обов'язку, на: а) контролюючі органи, що перевіряють правильність і своєчасність сплати податків, зборів і платежів, б) платників податків; в) осіб, які сприяють сплаті податків, зборів і платежів;

удосконалено:

- критерії розмежування змісту публічного адміністрування та управління у державній податковій системі, а також систематизацію їх правових форм і методів, у зв'язку з чим зроблено висновок, що застосування для характеристики процесу реалізації державної фінансової справи терміна «публічне адміністрування» замість «державне управління» дозволяє наділити галузевими кількісними та змістовними властивостями відповідну фінансову діяльність, підкреслити її спрямованість на досягнення публічного інтересу у процесі взаємодії з інститутами громадянського суспільства, забезпечуючи комплексне дослідження безпосередньо виконавчо-розпорядчих, юрисдикційних, інформаційно-консультативних, сервісних та інших заходів, які здійснюються у процесі цієї діяльності;

- розуміння правової природи консультацій з питань практичного застосування окремих норм законодавства України щодо функціонування державної податкової системи як особливого виду актів адміністрування, які видаються Державною податковою службою України;

- характеристику способів розкриття специфіки таких адміністративних актів у державній податковій системі як попередні рішення, що дозволило дійти висновку, що такі акти забезпечують юридично значущу кваліфікацію фактичних обставин, що отримує прикладне значення після відтворення в подальшому правозастосуванні;

- наукові позиції щодо визначення підходів до встановлення меж законодавчого регулювання змісту мирової угоди (компромісу) у справах про порушення податкового законодавства, у результаті чого акцентовано увагу на наявності низки неузгодженостей між інститутами компромісу й податковими агентами, оскільки необмежена можливість застосування потенціалу компромісу стосовно підприємства позбавляє позитивного впорядковуючого потенціалу таку адміністративно-фінансову санкцію як анулювання ліцензій у разі притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства понад двох разів протягом року;

набули подальшого розвитку:

- характеристика правових форм публічного адміністрування у сфері оподаткування, а саме: а) адміністративних актів; б)

адміністративних договорів; в) автоматизованих (електронних) правових інститутів, а також систематизовано заходи, що реалізуються в рамках кожної окремої форми;

- уявлення про специфіку правового механізму реалізації адміністрування податків, зборів, платежів, у зв'язку з чим зроблено висновок, що процес численних трансформацій системи податкових органів вирізняється хронічною нестабільністю та постійними, інколи недостатньо обґрунтованими з наукової точки зору реформами в зазначеній сфері;

- наукові погляди про необхідність розширення у нормах Податкового кодексу України кола суб'єктів права на звернення з огляду на його обмеженість у порівнянні з нормами Закону України «Про звернення громадян», положення якого у сфері державної податкової системи безпосередньо застосовуються, хоча первинно для них не були призначені;

- розуміння ролі і специфіки впливу міжнародних стандартів у процесі лібералізації методів адміністрування податків, обґрунтовано, що така пов'язаність з міжнародними зобов'язаннями є одним із критеріїв, що обумовлюють структурно-функціональну єдність податкового адміністрування.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані в дисертації теоретичні положення, висновки та рекомендації може бути використано у:

- науково-дослідній сфері – для подальшої розробки проблем функціонування правового механізму адміністрування податків, зборів, платежів, його форм та методів (*акт впровадження матеріалів дисертаційного дослідження у практичну діяльність Харківської міської ради № 2-07/1-55 від 19.03.2018 р.*);

- правотворчій діяльності – для удосконалення чинних та розробки нових нормативно-правових актів з питань функціонування державної податкової системи;

- правозастосовній діяльності – для удосконалення організації та підвищення ефективності практичної діяльності податкових органів;

- освітньому процесі – при підготовці підручників і навчальних посібників та проведенні занять з навчальних дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право», «Податкове право», «Митне право» (*акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в освітній процес Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого від 15.01.2018 р.*).

Апробація результатів дисертації. Основні положення та висновки дисертації було оприлюднено на п'яти науково-практичних

конференціях та круглих столах: IV Міжнародному науково-практичному круглому столі «Світ без корупції: міф чи реальність?» (Харків, 2017); Міжнародній науково-практичній конференції «Права та обов'язки людини у сучасному світі» (Одеса, 2017); Міжнародній науково-практичній конференції «Правові реформи: міжнародний і український досвід» (Дніпро, 2017); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання юридичної теорії та практики: наукові дискусії» (Харків, 2017); III Міжнародній науково-практичній конференції «Публічне адміністрування в умовах змін і перетворень: проблеми організації та правового забезпечення» (Харків, 2019).

Публікації. Основні положення та результати дисертації відображено у дев'яти статтях, сім з яких опубліковано у наукових фахових виданнях, дві – в іноземних наукових періодичних виданнях, а також у п'яти тезах наукових повідомлень на науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається із вступу, трьох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 245 сторінок, список використаних джерел містить 236 найменувань і розміщений на 24 сторінках. Додатки займають 4 сторінки.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, охарактеризовано його методологічну й емпіричну базу, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, наведено відомості щодо апробації результатів дисертації, її структури та обсягу.

Розділ 1 «Загальна характеристика правового механізму адміністрування податків, зборів, платежів» складається з трьох підрозділів, у яких визначаються методологічні засади його дослідження.

У *підрозділі 1.1 «Поняття правового механізму адміністрування у податковій сфері: сучасні погляди»* проаналізовано наукові дослідження стосовно визначення поняття правового механізму адміністрування податків, зборів, платежів. Зроблено висновок, що у конструюванні досліджуваної категорії знайшло відображення реформування інституційних, процедурних і організаційних заходів податкового адміністрування, яке набуло широкого застосування серед правників, але, разом із тим, не отримало узгодженого наукового

тлумачення.

Особливу увагу акцентовано на тому, що переважна більшість напрацювань стосується різних проявів управлінської діяльності податкових органів, а не адміністрування у сфері оподаткування (як місцем функціонування спеціалізованих відносин). При цьому, навіть у межах концепції публічного адміністрування деякі сегменти обраної тематики залишаються практично поза увагою дослідників (заохочення, податкове планування, адміністративні договори тощо).

Правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів визначено як систему правових засобів, за допомогою яких забезпечується здійснення публічного адміністрування у податковій системі.

У підрозділі 1.2 *«Особливості правового забезпечення механізму адміністрування у податковій системі»* встановлено сутнісні ознаки механізму правового забезпечення порядку справляння податків, зборів, платежів через використання терміна «публічне адміністрування» у порівнянні із більш широко вживаним поняттям «державне управління». Вихід на рівень усталеного сприйняття владно-розпорядчого впливу дозволив розкрити забезпечувальну складову «адміністрування податків», що здатна характеризувати не тільки державний апарат державної служби, але й позначити публічні впливи недержавного та громадського рівнів, які актуалізуються для сучасної вітчизняної податкової системи.

Зазначено, що механізм правового забезпечення адміністрування податків, зборів, платежів в аспекті владно-суспільної взаємодії характеризується низкою ознак, а саме: а) законодавче закріплення; б) імперативний характер; в) можливість платника податків вимагати правомірної поведінки від певних посадових осіб; г) можливість платника податків захищати свої права в судовому та позасудовому порядку.

Встановлено, що забезпечення адміністрування податків – це організаційна діяльність, що охоплює прийняття рішень і видання актів управління, забезпечує їх практичну реалізацію, а тому не обмежується лише відповідними правозастосовними заходами, залежно від об'ємних показників сфери застосовує можливості інших галузей права. Останнє дозволило дійти висновку про тотожність функціональної спрямованості таких фіскально-забезпечувальних термінів як: «адміністрування у сфері державної податкової системи», «податкове адміністрування» і «адміністрування податків, зборів, платежів» тощо.

У підрозділі 1.3 *«Система, функції та повноваження суб'єктів адміністрування у податковій сфері»* встановлено, що носії

повноважень публічного адміністрування є саме суб'єктами, а не учасниками відповідних правовідносин, оскільки є головною (владною) стороною соціальної взаємодії, яка зобов'язана реалізовувати свою компетенцію щоразу при виникненні відповідних підстав та володіє адміністративним розсудом стосовно залучення до цієї взаємодії. До них віднесено: 1) державні органи, серед яких як органи виконавчої влади, так і органи, що формально не належать до жодної з гілок влади (Президент України, Національний банк України, Рахункова палата Верховної Ради України); 2) муніципальні органи, покликані організовувати на підлеглих територіях обіг публічних коштів; 3) міжнародні організації та суб'єкти фіскальних повноважень іноземних держав, які мають вплив на функціонування державної податкової системи України в рамках відповідних міжнародних зобов'язань; 4) підприємства, установи, організації та окремі фізичні і юридичні особи. Коло цих суб'єктів визначалося з урахуванням сутності публічного адміністрування, міжнародно-правових зобов'язань України у галузі оподаткування, можливості залучення приватних осіб до реалізації окремих аспектів податкової політики. Запропоновано класифікацію функцій та повноважень зазначених суб'єктів.

Розділ 2 «Правові форми адміністрування податків, зборів, платежів» містить три підрозділи, у яких характеризуються складові адміністрування податків, зборів, платежів.

У підрозділі 2.1 *«Сутність та види правових форм адміністрування у податковій сфері»* розглянуто філософсько-правові напрацювання щодо розуміння категорії «форма» й залежно від її зв'язку зі змістом виокремлено три форми публічного адміністрування у державній податковій системі: 1) процедурна форма – правове або, у певних випадках, організаційне впорядкування структури адміністрування: визначення його суб'єктів, підстав, послідовності, строків, альтернатив тощо; 2) правова форма закріплення та розвитку адміністрування, що не виключає його фіксування за допомогою інших соціальних регуляторів, які відіграють субсидіарну роль, підпорядковуючись правовій регламентації та базуючись на ній; 3) форма зовнішнього вираження адміністрування (у філософському розумінні вираження його змісту).

Підкреслено, що процедурна форма має вагоме інструментальне значення, оскільки забезпечує дотримання прав і свобод громадян у процесі публічного адміністрування. Визначено основні проблеми процедурного забезпечення публічного адміністрування у сфері державної податкової системи та сформульовано пропозиції щодо розв'язання зазначених проблем шляхом внесення відповідних змін і

доповнень до чинного законодавства України.

У підрозділі 2.2 «Видання правових актів як визначальна форма адміністрування у податковій сфері» визначено, що правовими формами публічного адміністрування у державній податковій системі є такі способи його зовнішнього вираження, для яких властива імперативна пов'язаність із правовим наслідком. Зроблено висновок, що зазначеним ознакам відповідають правові (адміністративні) акти (нормативні та індивідуальні), адміністративні договори та автоматичні правові наслідки, що виникають на підставі застосування принципу мовчазної згоди.

Доведено необхідність сприйняття акта публічного адміністрування не лише як документа, але й як дії (яка обумовлює зміст та якість першого), що відповідає досягненням загальнотеоретичної юриспруденції, дозволяє несуперечливо виокремити такі види адміністративних актів як конклюдентні (проставляння відбитка особистої номерної печатки на супровідних документах) та акти-приписи (належної поведінки платників податків), нівелюючи видову самостійність юридично значущих дій та підтверджуючи справедливість позиції тих вчених, які іменують відповідну форму не «прийняття», а «вчинення» адміністративних актів.

Встановлено, що адміністративні акти у правовому механізмі адміністрування податків може бути класифіковано на підставі різних критеріїв: за дією у просторі, у часі, за формою вираження (усні, письмові, конклюдентні, акти-знаки), за юридичним вираженням (постанова, розпорядження, наказ, інструкція, правила, положення, порядок, рішення, доручення, дозвіл, акт тощо), за юридичними властивостями (нормативні, індивідуальні, змішані) тощо. Встановлено, що одним із видів адміністративних актів, які відіграють роль і правоперешкоджаючого факту, є попередні узгодження щодо розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платників податків.

У підрозділі 2.3 «Значення та види адміністративних послуг у правовому механізмі адміністрування податків, зборів, платежів» під адміністративною послугою як формою публічного адміністрування в податковій системі розуміється адміністративна послуга, що надається фіскальними органами у встановленому законодавством порядку за заявою суб'єкта з метою отримання конкретного результату щодо винесення рішення, вчинення дії, отримання інформації, в тому числі в режимі «електронний кабінет». До таких послуг віднесено також індивідуальні та узагальнені консультації з питань практичного

застосування окремих норм законодавства України з питань оподаткування (окрім індивідуальних усних), оскільки вони є правоперешкоджаючим юридичним фактом. При цьому наголошено, що індивідуальні консультації у письмовій та електронній формі породжують процедурні підстави на оспорування їх законності. Підкреслено, що перехід консультацій із позаправової сфери у правове поле та їх інформаційно-правова природа обумовили деякі неоднозначні юридичні властивості відповідних актів, зокрема поєднання ознак акта та офіційної, але неправозастосовної, інтерпретаційної позиції органу влади.

Зроблено висновок, що наявні проблеми у забезпеченні податкових компромісів та їх теоретичному освоєнні не спростовують цінності цієї форми публічного адміністрування у державній податковій системі, що підтверджується, зокрема, і кількісним зростанням випадків компромісного врегулювання юрисдикційно-конфліктних ситуацій. Під податковим узгодженням (компромісом) запропоновано розуміти рішення контролюючого органу, прийняте за погодженням з платником податків, у межах адміністративної апеляційної процедури, узгоджене з керівником податкового органу вищого рівня про задоволення частини скарги такого платника під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом.

Розділ 3 «Шляхи удосконалення правового механізму адміністрування податків, зборів, платежів» складається з двох підрозділів, присвячених визначенню напрямів удосконалення насамперед системи методів публічного адміністрування у податковій системі та перспектив розвитку їх правового регулювання за стандартами міжнародного права.

У підрозділі 3.1 «Удосконалення правового механізму застосування заходів податкового примусу» встановлено, що під методами галузевого публічного адміністрування варто розуміти способи владно-впорядковуючого впливу на суспільні відносини у сфері функціонування державної податкової системи, завдяки використанню яких забезпечується виникнення, зміна або припинення таких відносин. Констатовано, що до універсальних способів та засобів адміністрування податків, зборів, платежів належать методи переконання, заохочення і примусу.

Зроблено висновок, що примусовий метод податкового регулювання не може (не повинен) втручатися в зміст суб'єктивних податкових зобов'язань, якимось чином змінювати порядок його реалізації або якимось по-іншому тлумачити в офіційних роз'ясненнях.

Зазначено, що примусовий метод (запобігання, припинення, відповідальність) застосовується лише за наявності спротиву до виконання суб'єктивних обов'язків в податковій системі, що дозволяє відмежувати здійснення юридично визначеної поведінки від застосування спеціальних заходів примусу, які не завжди збігаються за своїм призначенням. Виключно примусовий характер уповноважені здійснювати лише посадові особи податкових органів спеціальної компетенції.

Підрозділ 3.2. «Перспективи розвитку правового регулювання методів податкового адміністрування за стандартами міжнародного права» присвячено розгляду зарубіжних і вітчизняних засад оновлення методології адміністрування у напрямку зменшення обсягу імперативних впливів, зокрема шляхом заохочення правомірної діяльності через спрощення податкових формальностей.

Доведено, що лібералізація адміністрування у сфері оподаткування в Україні більшою мірою базується на міжнародній практиці спрощення податкових процедур, що має досить тривалу історію. Важливим аспектом такого спрощення визнається позитивне стимулювання сумлінних платників податків. Водночас наголошено, що не все, іменоване в літературі «податковими пільгами» (за різними підходами), є заохоченням у контексті методу адміністрування, адже значна частина відповідних заходів передбачає надання певних переваг на підставі соціальних, політичних або інших властивостей особи/виду діяльності, але не у зв'язку з досягненням суб'єктом оподаткування позитивних показників діяльності, що стимулюватиметься. Тому поза змістом заохочення перебувають податкові преференції, функціональні податкові пільги (наприклад, як засіб забезпечення дипломатичної функції) та цільові податкові пільги (наприклад, зменшення ставки земельної ренти суб'єктом гуманітарної діяльності).

Наразі основні проблеми розвитку методів податкового адміністрування за стандартами міжнародного права вбачаються не стільки в принциповій відмінності вітчизняного законодавства від законодавства європейських країн, скільки в проблемах реалізації його положень, зумовлених, зокрема відсутністю політичної волі, досить обмеженими соціально-економічними ресурсами, а також низьким рівнем культури платників податків.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення й запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає у розробленні теоретико-правових засад пізнання правового механізму публічного

адміністрування податків, зборів, платежів, форм і методів відповідного публічного адміністрування та підготовці науково-обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків, спрямованих на досягнення поставленої мети. Зокрема:

1. Визначено правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів як систему правових засобів, за допомогою яких забезпечується здійснення публічного адміністрування у податковій системі – реалізації державної податкової політики органами державної влади, місцевого самоврядування (їх посадовими особами) та недержавними суб'єктами переважно шляхом виконання приписів законів, прийняття, зміни та скасування підзаконних нормативно-правових актів, прийняття управлінських рішень і надання адміністративних послуг у процесі адміністрування податків і розв'язання окремих організаційно-функціональних питань у податковій системі, пов'язаних із формуванням державного та місцевих бюджетів і подальшим розподілом акумульованих коштів; розкрито зміст його принципів (законності, збалансованості, комплексності, цілепокладання, стабільності, професіоналізму).

2. З'ясовано, що принциповими особливостями забезпечення правового механізму оподаткування є такі: 1) він є способом законодавчого закріплення та деталізує спрямованість на впорядкування відповідних податково-правових відносин; 2) є динамічною категорією та допускає сукупність дій імперативного характеру учасників податкових відносин щодо врегулювання даного виду поведінки; 3) ґрунтується на законності та системі забезпечення прав платників податків; 4) забезпечує певний організаційний вплив на всю систему податкових відносин; 5) є сукупністю владних структур, які, виходячи з наявних повноважень, можуть реалізовувати функціонально спрямовані дії та терміни, які власне і складають зміст правового забезпечення адміністрування в податковій сфері.

3. До суб'єктів публічного адміністрування у державній податковій системі віднесено: 1) державні органи, серед яких як органи виконавчої влади, так і органи, що формально не належать до жодної з гілок влади (Президент України, Національний банк України, Рахункова палата Верховної Ради України); 2) муніципальні органи, покликані організовувати на підлеглих територіях обіг публічних коштів; 3) міжнародні організації та суб'єкти фіскальних повноважень іноземних держав, які мають вплив на функціонування державної податкової системи України в рамках відповідних міжнародних

зобов'язань; 4) підприємства, установи, організації та окремі фізичні і юридичні особи, що реалізують делеговані повноваження, залишаючись в інших форматах свого правового статусу поза межами податкового адміністрування. Запропоновано класифікацію функцій зазначених суб'єктів. Аргументовано, що галузеві повноваження суб'єктів податкового адміністрування належать до активних дій у конкретних фіскальних правовідносинах.

4. Підкреслено, що дії уповноваженого суб'єкта податкового права завжди здійснюються у відповідних формах, які є формами публічного адміністрування і поділяються: на зовнішні – внутрішні; правові – організаційні, а також нормативно-правові акти, адміністративні послуги, податкові узгодження (компроміси), електронні (автоматизовані) правові механізми тощо.

5. Аргументовано, що правовий (адміністративний) акт є однією з основних правових форм адміністрування, яка являє собою дії суб'єкта владних повноважень, спрямовані на одностороннє владне впорядкування суспільних відносин у сфері державної податкової системи, що має підзаконний характер, безпосередній правовий результат та документальне вираження. Встановлено, що одним із видів правових актів, які відіграють роль і правоперешкоджаючого факту, є попередні узгодження щодо розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платників податків.

6. Обґрунтовано, що адміністративною послугою як формою публічного адміністрування в податковій системі є адміністративна послуга, що надається фіскальними органами у встановленому законодавством порядку за заявою суб'єкта з метою отримання конкретного результату щодо винесення рішення, вчинення дії, отримання інформації, в тому числі в режимі «електронний кабінет». До таких послуг віднесено також індивідуальні та узагальнені консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань оподаткування (окрім індивідуальних усних) як вид адміністративних актів, оскільки вони є правоперешкоджаючим юридичним фактом.

Під податковим узгодженням (компромісом) запропоновано розуміти рішення контролюючого органу, прийняте за погодженням з платником податків, у межах адміністративної апеляційної процедури, узгоджене з керівником податкового органу вищого рівня про задоволення частини скарги такого платника під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом. Дане рішення є основним (але не єдиним) засобом об'єктивації інституту компромісу, правове регулювання якого

може бути удосконаленим у напрямку: визнання обов'язковою умовою угоди строків виконання зобов'язань податкового органу; гармонізації з нормативною базою Реєстру платників податків.

7. Методи публічного адміністрування у державній податковій системі розглядаються як визначальна складова галузевого адміністрування, яка знаходить відображення в характері взаємозв'язку між суб'єктами та учасниками публічної податкової взаємодії, прийомах та засобах фіскального впливу, що при цьому використовуються, особливостях процедур, покликаних забезпечити відповідність податкових відносин правовим приписам, стабільний розвиток усієї сфери адміністрування, захищеність та реалізацію фіскальних інтересів України. Аналіз розвитку методів публічного адміністрування податкової системи дозволив дійти висновку, що сьогодні відбувається процес їх лібералізації, зумовлений впливом норм міжнародного права. Це цілком відповідає потребам практики, оскільки для того, щоб якісно виконувати своє якісне призначення – контролювати дотримання податкового законодавства (а у даній частині й адміністративно-фінансового, наприклад: контроль за правильністю здійснення валютних операцій, акцизної торгівлі) уповноважені структури повинні наділятися достатнім колом заходів позитивного стимулювання.

Наголошено, що примусовий метод податкового регулювання не може (не повинен) втручатися в зміст суб'єктивних податкових зобов'язань, якимось чином змінювати порядок його реалізації, або якимось по-іншому тлумачити в офіційних роз'ясненнях. Зазначено, що примусовий метод застосовується лише за наявності спротиву до виконання суб'єктивних обов'язків в податковій системі, що дозволяє відмежувати здійснення юридично визначеної поведінки від застосування спеціальних заходів примусу, які не завжди збігаються за своїм призначенням. Виключно примусовий характер уповноважені здійснювати лише посадові особи податкових органів спеціальної компетенції.

8. Підкреслено, що аналіз сучасних тенденцій реформування й модернізації системи адміністрування сфери оподаткування виявив нагальну потребу вирішення низки завдань у напрямі підвищення ефективності вітчизняного механізму публічного адміністрування оподаткування з обов'язковим урахуванням міжнародного досвіду країн ЄС, а саме: а) можливість запровадження у систему податкового адміністрування механізму податкової згоди; б) автоматизація процесів інформаційного обміну в досліджуваній галузі з іншими владними суб'єктами; в) підвищення значущості ролі податкових консультантів в

національній податковій системі, які мають стати функціональними посередниками між платниками податків і податковими органами, що є елементом запровадження партнерських взаємовідносин. Акцентовано увагу на тому, що вагомим кроком у запровадженні міжнародних стандартів правового регулювання податкової сфери має стати доповнення розділу 2 ПК України статтями, якими було б визначено поняття, принципи, правові засади організації та забезпечення механізму адміністрування податків, зборів, платежів.

СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Медведєв М.Ю. Сутність публічного адміністрування у податковій системі: змістовно-термінологічний пошук. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2016. № 2. Том 2. С. 121-126.
2. Медведєв М.Ю. Фіскально-сервісна послуга як форма публічного адміністрування в податковій системі. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2016. № 2 (37). С. 123-127.
3. Медведєв М.Ю. Нормативно-правовий акт державного управління - основна форма публічного адміністрування в податковій системі. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2016. Випуск 6-2. Т. 1. С. 88-92.
4. Медведєв М.Ю. Шляхи модернізації методів публічного адміністрування в податковій системі України. *Sciences of Europe*. VOL 4, No 20(20) (2017), Praha, Czech Republic. С. 55-58.
5. Медведєв М.Ю. Зарубежный опыт публичного администрирования в налоговых системах США, Италии и Японии. *Право и закон. Международный научно-практический журнал*. 2017. № 2. С. 96-103.
6. Медведєв М.Ю. Міжнародний досвід публічного адміністрування в податкових системах країн ЄС та його значення для України. *Право та державне управління*. № 4. 2017. С.132-137.
7. Медведєв М.Ю. Щодо класифікації суб'єктів публічного адміністрування в податковій системі України. *Право та інновації: наук.-практ. журнал*. / редкол.: С.В. Глібоко та ін. Харків: Право, 2017. С. 95-101.
8. Медведєв М.Ю. Деякі питання інформаційно-правового забезпечення фіскально-сервісних послуг у податковій системі України. *Visegrad Journal on human rights*. №5-6. 2017. С.93-97.
9. Медведєв М.Ю. Актуальні питання удосконалення правового регулювання методів податкового адміністрування. *Право та інноваційне суспільство*. № 1. (12) 2019. С. 14-20.

10. Медведєв М.Ю. Щодо сутності фінансово-сервісної послуги. *Світ без корупції: міф чи реальність?* (4 жовтня 2017 року, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, м. Харків). Збірник наукових праць за матеріалами IV Міжнародного науково-практичного круглого столу. Серія «Сектор безпеки України». Вип. 19 / Редкол.: Ю.П. Битяк, А.П. Гетьман, В.Я. Настюк, Ю.В. Мех та ін. Харків: «Точка», 2017. С. 123-129.

11. Медведєв М.Ю. Деякі питання модернізації методів публічного адміністрування в податковій системі України. *Права та обов'язки людини у сучасному світі: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Одеса, 10-11 листопада 2017 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 116-117.

12. Медведєв М.Ю. Деякі питання класифікації суб'єктів публічного адміністрування в податковій системі України. *Правові реформи: міжнародний і український досвід: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Дніпро, 24-25 листопада 2017 р.). Дніпро: Дніпровський гуманітарний університет, 2017. С. 108-111.

13. Медведєв М.Ю. Публічне адміністрування в податкових системах країн ЄС: порівняльний аспект. *Актуальні питання юридичної теорії та практики: наукові дискусії*. матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 1-2 грудня 2017 р.) Харків: Східноукраїнська наукова юридична організація, 2017. Ч. 2. С. 28-31.

14. Медведєв М.Ю. Нагальні питання сутності публічного адміністрування в податковій системі України. 36. наук. пр. за матеріалами III Міжнародної наук.-практ конф. «Публічне адміністрування в умовах змін та перетворень: проблеми організації та правового забезпечення» (м. Харків, 11-12 квіт. 2019 р.) / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого ; [відп. за вип.: Н. П. Матюхіна, Г. А. Гончаренко, М. С. Ковтун, С. А. Федчишин]. Харків : Право, 2019. С. 472-475.

АНОТАЦІЯ

Медведєв М.Ю. Правовий механізм адміністрування податків, зборів, платежів. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Харківський національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2020.

Дисертацію присвячено аналізу правового механізму адміністрування у державній податковій системі України, його змісту,

системи та динаміки. Визначено стан наукового дослідження правового механізму публічного адміністрування у державній податковій системі, його поняття та характерні риси. Встановлено особливості правового механізму адміністрування у податковій системі, його суб'єктів, їх функції та повноваження. Розкрито сутність та надано класифікацію правових форм публічного адміністрування у податковій сфері, охарактеризовано особливості правових актів як визначальної форми адміністрування у податковій сфері, встановлено значення адміністративних послуг у правовому механізмі адміністрування податків, зборів, платежів.

Надано рекомендації щодо удосконалення правового забезпечення механізму застосування заходів податкового примусу, а також запропоновано шляхи оптимізації правового регулювання методів податкового адміністрування за стандартами міжнародного права.

Ключові слова: правовий механізм адміністрування, податкова система, державне управління, форми і методи адміністрування, адміністративний акт, адміністративний договір, попереднє рішення, податкова консультація, податковий компроміс, заохочення добросовісних платників податків, заходи податкового примусу.

АННОТАЦИЯ

Медведев М.Ю. Правовой механизм администрирования налогов, сборов, платежей. – *Квалификационный научный труд на правах рукописи.*

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Харьковский национальный университет внутренних дел. – Харьков, 2020.

Диссертация посвящена анализу правового механизма администрирования государственной налоговой системы Украины, его содержания, форм и методов.

Проанализирован уровень научных разработок правового механизма администрирования в государственной налоговой системе. Раскрыто содержание понятия «публичное администрирование» на основе его сравнения с более традиционным понятием «государственное управление» путем выяснения количественных и качественных различий категорий «управление» и «администрирование», особенностей их применения в государственной налоговой системе. Очерчен круг субъектов публичного

администрирования в данной сфере с учетом специфики деятельности, всей внутригосударственной и зарубежной широты публичного властного влияния, возможности привлечения к таким процессам субъектов негосударственного сектора.

Определены роль и способы группировки форм публичного администрирования в государственной налоговой системе. Установлены критерии идентификации правовых форм властно-упорядоченного влияния, на основе которых выделены и исследованы такие способы его внешнего выражения как административные акты, административные договоры, автоматические правовые последствия. Отдельное внимание уделено предварительным решением и консультациям как административным актам с переходными свойствами, которые играют правопрепятствующую роль; установлены природа и проблемы позитивно-правового обеспечения налогового компромисса по делам о нарушении налоговых правил.

Охарактеризованы методы публичного администрирования в государственной налоговой системе, соотношение прямых и косвенных методов с использованием традиционных и либеральных средств регулирования налоговой деятельности, определены зарубежные и отечественные основы методологии отраслевого администрирования в условиях конкурентного налогового пространства. Выделены: процедурная форма – правовое или иногда организационное упорядочение структуры администрирования; правовая форма закрепления и развития администрирования; формы внешнего выражения администрирования, которые разделяются на правовые и организационные. Установлены критерии идентификации правовых форм властно-упорядочивающего влияния, на основе которых выделены и исследованы такие способы его внешнего выражения как административные акты, административные договоры, автоматические правовые последствия.

Отдельное внимание уделено предварительным решениям и консультациям по вопросам государственного налогообложения как административным актам с переходными свойствами, которые играют правопрепятствующую роль; кроме того, индивидуальные консультации порождает процедурное право на оспаривание их законности, а «предварительность» соответствующих решений связана с временным признаком и не говорит о второстепенности, ограниченной юридической значимости или рекомендательном характере предписаний.

Охарактеризованы методы публичного администрирования в

государственной налоговой системе. Установлена фрагментарность трансформации прямых и косвенных методов администрирования налоговой деятельности. Охарактеризованы зарубежные и отечественные тенденции либерализации методологии отраслевого администрирования, растущая роль поощрения, занявшего равноценное место наряду с убеждением и принуждением, с выходом за рамки только аппаратного воздействия. Признано перспективным для совершенствования нормативных основ и, в первую очередь, доктрины налоговой системы понимание принуждения как применяемого только при наличии сопротивления к выполнению субъективных обязанностей в сфере государственной налоговой системы.

Ключевые слова: правовой механизм администрирования, налоговая система, государственное управление, формы и методы администрирования, административный акт, административный договор, предварительное решение, налоговая консультация, налоговый компромисс, поощрение добросовестных налогоплательщиков, меры налогового принуждения.

SUMMARY

Medvedev M. Y. Legal mechanism for administration of taxes, fees, payments. – *Qualifying scientific work as the manuscript.*

The thesis for a candidate's degree by the specialty 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; informational law. – Kharkiv National University of Internal Affairs. – Kharkiv, 2020.

The dissertation is devoted to the analysis of the legal mechanism of administration in the state tax system of Ukraine, its content, system and dynamics. The state of scientific research of the legal mechanism of public administration in the state tax system, its concepts and characteristics are determined. The peculiarities of the legal mechanism of tax system administration, its subjects, their functions and powers are established. The essence and the classification of legal forms of public administration in tax sphere are revealed, the features of legal acts as the determining form of administration in the tax sphere are characterized, the value of services in the legal mechanism of administration of taxes, fees, payments is established.

Recommendations on improving the legal support of the mechanism of application of measures of tax coercion are given, as well as ways of optimization of legal regulation of methods of tax administration according to the standards of international law.

Key words: legal mechanism of administration, tax system, public administration, forms and methods of administration, administrative act, administrative contract, preliminary decisions, tax consultations, tax

compromise, promotion of virtuous taxpayers, measures of tax coercion.