

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ТАРАСА ШЕВЧЕНКА**

РОГАЧОВ Юрій Миколайович

УДК 342.571

**ПУБЛІЧНЕ АДМІНІСТРУВАННЯ У СФЕРІ
СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Київ – 2016

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Київському національному університеті імені Тараса Шевченка Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
Діхтієвський Петро Васильович,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка,
професор кафедри адміністративного права.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
Савченко Леся Анатоліївна,
Національний університет державної
податкової служби України,
перший проректор;

кандидат юридичних наук, доцент
Марченко Віктор Борисович,
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана,
доцент кафедри правового регулювання економіки.

Захист відбудеться 12 квітня 2016 року о 13.00 на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.001.04 Київського національного університету імені Тараса Шевченка за адресою: 01601, м. Київ, вул. Володимирська, 60.

З дисертацією можна ознайомитися в Науковій бібліотеці імені М. Максимовича Київського національного університету імені Тараса Шевченка за адресою: 01601, м. Київ, вул. Володимирська, 58, чит. зала № 12.

Автореферат розіслано 11 березня 2016 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради



Л. М. Чуприна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дисертаційного дослідження зумовлена тим, що нові економічні, соціальні й політичні реалії Української Держави вимагають нових наукових підходів щодо визначення публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів, удосконалення положень податкового законодавства, які мають бути спрямовані на забезпечення балансу приватних і публічних інтересів.

Сучасна практика застосування норм законодавства про податки та збори, розвиток громадянського суспільства, його інститутів, впровадження форм участі громадянського суспільства в діяльність органів публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів визначають потребу в проведенні системного аналізу аспектів публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів, впливу громадянського суспільства на реформування процесів у цій галузі, розвитку засобів гарантування дотримання та захисту прав платників податків.

У вітчизняній правовій літературі публічне адміністрування розглядають як новий підхід до здійснення державного управління, що характеризується зміною акцентів від державного управління до регулювання, служіння інтересам громадян, надання сервісних послуг. Разом із цим спостерігається певна недооцінка форм участі громадянського суспільства в публічному адмініструванні у сфері справляння податків і зборів, реалізації конституційного положення щодо безпосередньої участі народу в реалізації влади в зазначеній сфері.

З метою впровадження європейських правових стандартів Україна має побудувати ефективну та раціональну систему публічного адміністрування, у якій поступово має втілюватись якісно відмінний від колишнього режим взаємовідносин між державою, її органами та громадянами, загалом громадянським суспільством, його інститутами, побудований за принципом рівності сторін, збалансованості приватного інтересу з публічним, прав та обов'язків платників податків із правами й обов'язками контролюючого органу.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Роботу виконано відповідно до Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2011–2015 рр., затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 24 вересня 2010 р. № 10-14, та наукової теми юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка «Доктрина права в правовій системі України: теоретичний і практичний аспекти» № 11 БФ042-01 (державний реєстраційний номер 0111U008337), що виконувалася з 1 січня 2011 р. по 31 грудня 2015 р. Крім цього, дисертаційне дослідження спрямовано на реалізацію основних положень Стратегії державної політики сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні, затвердженої Указом Президента України від 24 березня 2012 р. № 212/2012; Указу Президента України від 25 січня 2012 р. № 32/2012 «Питання сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні».

Мета і задачі дослідження. *Мета* дослідження полягає в тому, щоб на основі підходу до публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів як системи публічно-правових відносин виявити правові проблеми та виробити рекомендації і конкретні пропозиції щодо системного вдосконалення адміністративно-правового регулювання на рівні даної системи в цілому.

Реалізація поставленої мети зумовила необхідність послідовного вирішення таких *задач*:

- з’ясувати правову природу публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів;
- визначити поняття й ознаки публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні;
- вивчити мету, завдання та принципи публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів;
- охарактеризувати механізм публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів, виявити його складові елементи;
- визначити місце та роль податкового органу в публічному адмініструванні у сфері справляння податків і зборів та роль інститутів громадянського суспільства в його діяльності;
- з’ясувати роль громадянського суспільства, його інститутів та форм його участі в публічному адмініструванні у сфері справляння податків і зборів в Україні;
- дослідити адміністративну та фінансову відповідальність за порушення законодавства України у сфері справляння податків і зборів;
- з’ясувати проблеми у забезпеченні прав платника податків у процедурах адміністрування податків і зборів в Україні;
- виявити шляхи вдосконалення публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні в контексті запозичення зарубіжного досвіду;
- розробити конкретні пропозиції та рекомендації щодо змін у діючому законодавстві.

Об’єктом дослідження є суспільні відносини у сфері адміністрування податків і зборів (обов’язкових платежів).

Предмет дослідження становить публічне адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження складає комплекс загальнонаукових та спеціально-юридичних методів і прийомів пізнання.

Історико-правовий метод застосовано, зокрема, в підрозділах 1.1, 2.3 дисертації з метою дослідження правової природи публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів, напрямів еволюції здійснення державного управління в цій галузі.

Формально-юридичний метод і метод тлумачення використано в підрозділах 2.3, 2.4 при дослідженні нормативного регулювання діяльності

суб'єктів податкових правовідносин, а також у ході аналізу законодавчої регламентації у сфері справляння податків взагалі.

Метод системно-структурного і системно-функціонального аналізу знайшов застосування в підрозділах 1.2, 1.3 і дозволив досліджувати управлінські функції податкових органів у сукупності із формами впливу громадянського суспільства як складові системи публічного адміністрування справляння податків.

Порівняльно-правовий метод було застосовано в підрозділах 3.1, 3.2 під час аналізу співвідношення вітчизняних законодавчих положень щодо регулювання відносин у сфері адміністрування податків, функціональної діяльності податкових органів із відповідними положеннями законодавства зарубіжних країн.

Логічний метод дозволив виявити суперечності, наявні в наукових позиціях щодо досліджуваного явища, недоліки чинного законодавства, що потребують удосконалення.

Теоретико-методологічну основу дослідження становлять наукові праці представників загальної теорії права, таких як С. С. Алексєєв, М. І. Байтін, Л. Н. Борисова, І. А. Галаган, В. М. Горшенєв, Є. Г. Лук'янова, П. Є. Недбайло, А. О. Павлушина, І. В. Панова, В. М. Протасов, П. М. Рабинович, О. Ф. Скаун, Р. Й. Халфіна. У ході дослідження теоретичних проблем публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів використовувалися підходи й висновки фахівців у галузі адміністративного права, таких як В. Б. Авер'янов, О. Ф. Андрійко, І. Г. Андрущенко, Д. М. Бахрах, В. М. Бевзенко, А. І. Берlach, Ю. П. Битяк, І. П. Голосніченко, П. В. Діхтієвський, Є. В. Додіна, В. К. Колпаков, Т. В. Коломієць, О. В. Кузьменко, В. Ф. Погорілко, А. О. Селіванов, О. Ф. Фрицький, О. І. Харитонова, у галузі фінансового та податкового права – В. Л. Андрущенко, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко, Л. М. Касьяненко, М. В. Коваль, В. Б. Марченко, В. М. Мельник, Н. Ю. Пришва, Т. О. Проценко, Л. А. Савченко, Н. Я. Якимчук, О. О. Яковенко.

Нормативну базу дослідження становлять Конституція України, міжнародні документи, законодавчі акти України, постанови Верховної Ради України, акти Президента України, Кабінету Міністрів України, центральних органів виконавчої влади, а також відповідне законодавство Європейського Союзу, зарубіжних держав.

Емпіричною базою дослідження є статистичні матеріали й узагальнення судової практики місцевих адміністративних судів, Вищого адміністративного суду України, зокрема, у спорах, пов'язаних з оскарженням платниками податків рішень контролюючого органу, податкових консультацій, шкоди, завданої платнику податків протиправними діями, бездіяльністю посадових осіб контролюючого органу.

Наукова новизна одержаних результатів. Запропонована дисертаційна робота є одним із перших у вітчизняній юридичній науці комплексним

науковим дослідженням публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів.

У результаті дослідження сформульовано низку положень і висновків, що мають науково-теоретичне та практичне значення, які полягають у наступному:

вперше:

- надано авторське визначення категорії «публічне адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні» як системи публічно-правових відносин, що виникають у процесі формування та реалізації державної податкової політики, невід’ємним учасником якої є громадянське суспільство, його інститути;

- доведено, що адміністрування у сфері справляння податків і зборів стає публічним завдяки участі громадянського суспільства, його інститутів у державному регулюванні через реалізацію форм його впливу на взаємопов’язані публічно-правові відносини у сфері справляння податків і зборів;

- виявлено, що розвиток форм участі інститутів громадянського суспільства в управлінні державними справами у сфері справляння податків і зборів обумовлює розвиток публічного адміністрування в цій сфері в Україні через впровадження обов’язкових і прозорих процедур розгляду рішень інститутів громадянського суспільства органами публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів, зокрема встановлення законодавчих вимог до обов’язкових реквізитів звіту щодо результатів проведення громадських консультацій, здійснення громадського контролю, громадської експертизи, моніторингу діяльності контролюючого органу;

- сформульовано пропозиції щодо внесення змін і доповнень до нормативних актів України, а саме Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення, Закону України «Про центральні органи виконавчої влади». Зокрема, запропоновано визначити на законодавчому рівні принципи адміністрування податків, зборів, платежів, у зв’язку із чим доповнити Податковий кодекс України статтею 40–1 «Принципи адміністрування податків, зборів, платежів». Запропоновано внести зміни до ч. 1 ст. 2 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», спрямовані на забезпечення участі громадянського суспільства в діяльності міністерств та інших центральних органів виконавчої влади;

удосконалено:

- наукові підходи до розуміння сутності публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів як системи державних органів у сфері справляння податків і зборів, включаючи центральні органи виконавчої влади, відповідальні за формування та реалізацію державної податкової політики, у функціональній структурі яких реалізовано форми участі інститутів громадянського суспільства;

- підхід до розуміння порядку адміністративного оскарження дій (бездіяльності) посадових осіб контролюючого органу, зокрема, запропоновано розширити предмет адміністративного оскарження та поряд із правом

платників податків оскаржувати рішення контролюючого органу, окремо передбачити в податковому законодавстві право платників податків оскаржувати дії (бездіяльність) його посадових осіб;

– зміст інформаційно-аналітичної діяльності у сфері справляння податків і зборів в Україні. Така діяльність, поряд із показниками діяльності контролюючого органу, в обов'язковому порядку має містити аналіз результатів діяльності громадських рад, проведення консультацій із громадськістю, громадських експертиз діяльності контролюючого органу, громадської думки;

дістали подальшого розвитку:

– методи публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів, що обумовлені трансформацією пасивної ролі громадянина, громадянського суспільства, його інститутів у публічно-правових відносинах в безпосередню участь в управлінні цією сферою;

– загальні засади (принципи), такі як підконтрольність і підзвітність, рівність прав і законних інтересів усіх платників податків, гарантування прав платника податків, у частині їх застосування до визначених Податковим кодексом України порядку та процедур адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів;

– підхід до нормативно-правового регулювання діяльності громадської ради при Державній фіскальній службі України, що зумовлюється потребою у визначенні на законодавчому рівні статусу громадської ради, її прав та обов'язків, чітких і прозорих форм та засобів її діяльності.

Практичне значення одержаних результатів. Отримані у процесі дисертаційного дослідження результати мають теоретичне і практичне значення. Положення дисертаційної роботи можуть бути використані у:

– *законотворчій сфері* – з метою розроблення нових нормативно-правових актів й удосконалення чинних, що регулюють адміністрування податків і зборів, форми участі громадянського суспільства, його інститутів у діяльності органів публічної адміністрації;

– *науково-дослідній сфері* – для поглиблення знань про організаційно-правові форми діяльності публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів, розроблення таких категорій, як «публічне адміністрування у сфері справляння податків і зборів», «публічна адміністрація у сфері справляння податків і зборів» тощо;

– *навчальному процесі* – під час підготовки навчально-методичного забезпечення, написання підручників і навчальних посібників з курсів «Адміністративне право», «Фінансове право», «Податкове право» та в ході викладання зазначених дисциплін у вищих навчальних закладах (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в навчальний процес Київського національного університету імені Тараса Шевченка від 12 травня 2015 р.);

– *практичній діяльності* Державної фіскальної служби України, її структурних підрозділів, Громадської ради при ДФС України, (акт

впровадження результатів дисертаційного дослідження в діяльність Державної фіскальної служби України від 09.09.2015 р.; акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в діяльність ДПІ в Оболонському районі ГУ ДФС у м. Києві від 30.09.2015 р.; акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в діяльність Громадської ради при Державній фіскальній службі України від 15.05.2015 р.).

Апробація результатів дисертації. Окремі положення дисертації, узагальнення, теоретичні і практичні висновки та пропозиції були представлені автором на науково-практичних конференціях, у тому числі міжнародних: «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети» (м. Одеса, 1–2 лютого 2013 р.); «Сучасні проблеми права в Україні» (м. Тернопіль, 1 жовтня 2014 р.); «Пріоритети національного реформування держави і права: теорія та практика» (м. Київ, 8 жовтня 2014 р.).

Публікації. Основні положення і висновки проведеного дисертаційного дослідження опубліковані у п'яти наукових статтях, з яких чотири вийшли друком у наукових виданнях України, включених до переліку фахових, одна стаття – у фаховому виданні, що внесене до міжнародної наукометричної бази та трьох тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, що містять дев'ять підрозділів, висновків і списку використаних джерел. Повний обсяг дисертації становить 226 сторінок, список використаних джерел налічує 234 найменування на 26 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми дослідження; охарактеризовано рівень її наукової розробленості, зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами; з'ясовано мету та задачі дослідження; визначено об'єкт, предмет і методологію дослідження; сформульовано наукову новизну одержаних результатів, їх теоретичне і практичне значення; наведено дані про апробацію результатів дисертації та публікації.

Розділ 1 «Теоретико-правові засади публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів» складається із трьох підрозділів.

У підрозділі 1.1 *«Правова природа публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів»* проведено історичний аналіз появи та становлення публічного адміністрування як способу здійснення державного управління, функціонування та реалізації повноважень органами влади, їх посадовими особами.

Виявлено, що публічне адміністрування є сферою державного управління, регулювання відносин держави із суспільством, громадськістю, окремими громадянами.

Проведений аналіз генези самого явища публічного адміністрування, його проявів у сфері справляння податків і зборів в Україні, розмежування

історичних періодів формування суспільної думки щодо цих суспільних явищ, розвитку правового регулювання зазначених відносин підтвердив, що становлення та розвиток публічного адміністрування податків і зборів в Україні зумовлені еволюцією відповідного державного апарату, податкової системи в цілому, переходом від командно-адміністративної системи до розбудови демократичних засад у державному управлінні, розвитком форм участі громадянського суспільства в управлінні сферою справляння податків і зборів.

У підрозділі 1.2 *«Поняття та ознаки публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні»* проаналізовано основні теоретичні концепції вчених щодо понять «адміністрування податків і зборів», «сфера справляння податків і зборів», «публічне адміністрування».

Акцентовано увагу на тому, що категорія «справляння податків і зборів», на відміну від категорії «сфера справляння податків і зборів», застосовується у діючому законодавстві та переважно розуміється науковцями як сукупність дій платника податків, які виконуються у порядку та спосіб, передбачені для виконання податкового зобов'язання, і діяльність відповідних державних органів, що спрямована на адміністрування податків і зборів.

Проведено аналіз наукових поглядів на публічне адміністрування у різних галузях державного управління, здійснено системний підхід до визначення змісту відносин у сфері справляння податків і зборів. Подано авторське визначення поняття «публічне адміністрування у сфері справляння податків і зборів».

У підрозділі 1.3 *«Мета, завдання та принципи публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні»* аргументовано положення про те, що метою публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів є не тільки своєчасне наповнення бюджету в частині запланованих державою сум податків і зборів, а й розвиток форм участі інститутів громадянського суспільства в цій сфері, зміцнення гарантій реалізації громадянами конституційного права на участь в управлінні державними справами у сфері справляння податків і зборів, досягнення збалансованості державних та приватних інтересів у сфері справляння податків і зборів, охорона та гарантування дієвого захисту прав платника податків.

Акцентовано увагу на виконанні завдань публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів у контексті трансформації за роки незалежності завдань, що ставилися перед податковими органами.

Досліджено зміст, особливості та класифікацію принципів у сфері справляння податків і зборів як узагальненої правової категорії, що визначає соціальну сутність та правову спрямованість будь-якої діяльності. Здійснено аналіз нормативно-правових актів, якими визначено принципи у сфері справляння податків і зборів, та виявлено відсутність принципів адміністрування податків і зборів у чинному податковому законодавстві. У зв'язку із чим запропоновано доповнити гл. I розд. II Податкового кодексу України ст. 40-1 «Принципи адміністрування податків, зборів».

Розділ 2 «Організаційно-правові механізми публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні та участь у їх функціонуванні громадянського суспільства» складається із чотирьох підрозділів.

У підрозділі 2.1 *«Поняття і елементи механізму публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні»* подано характеристику механізму публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів, його структурних елементів. Визначено, що механізм публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів охоплює кілька структурних елементів, кожен із яких формується сукупністю прийомів, форм і методів їх реалізації, а саме:

- діяльності органів публічної адміністрації щодо ухвалення управлінських рішень, націлених на формування та реалізацію державної податкової політики;

- діяльності органів публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів щодо адміністрування податків і зборів, здійснення податкового контролю.

Досліджено форми та методи публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів. Проаналізовано регулювання сфери надання адміністративних послуг, податкових консультацій у чинному законодавстві України. Доведено, що в Законі України «Про адміністративні послуги» визначення самого поняття «адміністративна послуга» не відображає суті цієї категорії, у зв'язку із чим запропоновано авторське визначення цього поняття. Виявлено відсутність законодавчо визначених чітких умов і процедури надання, переліку та форм адміністративних послуг у сфері справляння податків і зборів.

У підрозділі 2.2 *«Податкові органи в структурі органів публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів в Україні та роль громадянського суспільства в їх діяльності»* досліджено поняття «орган публічного адміністрування», «публічна адміністрація», виокремлено завдання та функції публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів.

Передбачено законодавче підґрунтя для функціонування багатоструктурної системи органів публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів, безпосередньої участі у функціонуванні таких органів інституцій громадянського суспільства, розвитку чітких порядку та правил реалізації такої участі.

Досліджено еволюцію місця та ролі податкового органу серед органів публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів з початку проголошення незалежності України:

- за адміністративно-правовим статусом – від структурного підрозділу при виконавчих комітетах до центрального органу виконавчої влади;

- за покладеними завданнями – з реалізації винятково податкового контролю до виконання функціональних завдань із забезпечення формування державної податкової політики в частині адміністрування податків і зборів, здійснення податкового контролю;

– за впровадженням у структуру податкового органу форм участі громадянського суспільства, здійснення громадського контролю в цій сфері – від відсутності таких форм і законодавчих засобів їх реалізації до введення на законодавчому рівні у структуру податкового органу громадських рад, проведення громадських експертиз діяльності контролюючого органу.

У підрозділі 2.3 *«Громадянське суспільство як особлива форма впливу у механізмі публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів»* досліджено форми участі інституцій громадянського суспільства у здійсненні публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні.

Зазначено, що публічне адміністрування у сфері справляння податків і зборів у широкому значенні, поряд зі зміною характеру та форм функціонування державного органу, відображає реальне втілення в систему державного управління форм участі громадянського суспільства.

Акцентовано увагу на тому, що форми участі інститутів громадянського суспільства, на відміну від управлінської діяльності державного органу, не мають владно-розпорядчого характеру. Виокремлено консультації з громадськістю, громадську раду при ДФС України, громадську експертизу, як законодавчо визначені форми участі громадянського суспільства в управлінні сферою справляння податків і зборів.

За результатами аналізу щодо регулювання податкового і громадського контролю у сфері справляння податків і зборів визначено, що обидві форми відрізняються за предметом регулювання: податковий контроль здійснюється щодо діяльності платника податків; об'єктом для громадського контролю виступає діяльність податкового органу; обидва види контролю мають обліково-аналітичні та перевірочні форми втілення. Водночас, взаємне застосування наведених форм контролю у сфері справляння податків і зборів створює баланс приватного та публічного інтересів, формує різноплановий аналітичний матеріал для ухвалення якісних управлінських рішень, забезпечує системність публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів.

У підрозділі 2.4 *«Адміністративна та фінансова відповідальність за порушення законодавства України у сфері справляння податків і зборів»* досліджено аспекти адміністративної та фінансової відповідальності як інструментів правового забезпечення публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів.

Обґрунтовано, що існування дієвого інституту адміністративної відповідальності посадових осіб податкового органу поряд із відповідальністю платників податків виконує важливу роль у досягненні балансу у відносинах контролюючого органу із платниками податків, громадянським суспільством загалом, їх розвитку до партнерських відносин.

Акцентовано увагу на тому, що порівняно з надмірною адміністративною та фінансовою відповідальністю платника податків, у чинному законодавстві України відсутня відповідальність посадової особи контролюючого органу. У зв'язку із чим запропоновано внести зміни в КУпАП щодо визначення поняття «посадова особа».

Розділ 3 «Основні пріоритети розвитку адміністрування податків і зборів в Україні» складається із двох підрозділів.

У підрозділі 3.1 *«Проблеми забезпечення прав платника податків у процедурах адміністрування податків і зборів в Україні»* проаналізовано стан правового забезпечення прав платника податків. На підставі дослідження норм податкового законодавства виявлено незбалансованість прав платників податків з обов'язками контролюючого органу та запропоновано внести відповідні зміни до Податкового кодексу України щодо вдосконалення прав платників податків та обов'язків контролюючого органу.

Аргументовано важливість існування дієвих механізмів досудового врегулювання податкових спорів для розбудови партнерських взаємовідносин між контролюючим органом і платниками податків, що сприятиме пошуку компромісу між органами публічної влади у сфері справляння податків і зборів і платниками податків.

Досліджено форми адміністративного (позасудового) оскарження рішень контролюючого органу. Виявлено відсутність у податковому законодавстві права платника податків оскаржувати не тільки рішення контролюючого органу, а й дії (бездіяльність) його посадових осіб. Запропоновано зміни до діючого Податкового кодексу України щодо порядку розгляду, оформлення рішень контролюючого органу за наслідками розгляду скарг, заперечень платника податків.

У підрозділі 3.2 *«Шляхи вдосконалення публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні в контексті запозичення зарубіжного досвіду»* розглядаються шляхи вдосконалення публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів, зокрема, у контексті підписання Угоди про асоціацію із ЄС, запозичення досвіду країн ближнього та далекого зарубіжжя.

Акцентовано увагу на тому, що такі вимоги європейської концепції належного врядування як прозорість, відповідальність, підзвітність, відкритість мають втілюватись у процесі реформування сфери справляння податків і зборів в Україні.

Розглянуто іноземний досвід участі громадськості в управлінні сферою справляння податків і зборів, гарантування захисту прав платників податків, моделі яких запропоновано спроектувати на українські реалії.

З'ясовано, що невід'ємним критерієм адміністрування у сфері справляння податків і зборів у розвинених державах є чіткі і всеохоплюючі правила та процедури захисту прав платників податків, особливо тоді, коли рівень оподаткування підвищується, податкове законодавство стає дедалі складнішим. Пропонується змістовне наповнення українського законодавства із цих питань.

Доведено доцільність законодавчого визначення порядку побудови взаємовідносин між платником податків і контролюючим органом, у зв'язку із чим запропоновано внести до розд. II Податкового кодексу України окрему гл. 13 «Допомога платникам податків».

ВИСНОВКИ

У дисертації запропоновано нове вирішення наукового завдання, що виявляється в розробленні цілісної концепції публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети.

1. Правова природа публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів поряд із еволюцією державних органів, видів податків, податкових зобов'язань, способів організації податкових правовідносин, зумовлена становленням громадянського суспільства, його інститутів, форм його впливу на державне управління, що дозволяє повною мірою реалізуватися критерію «публічність».

Сутність публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів обумовлена не лише зміщенням акцентів у діяльності податкових органів від управління до регулювання, введенням адміністративних послуг у цій сфері, а також появою та розвитком форм безпосередньої участі громадянського суспільства, його інститутів в управлінні державними справами, здійсненні громадського контролю в цій сфері.

2. Поняття «публічне адміністрування у сфері справляння податків і зборів» характеризується як система публічно-правових відносин, що виникають у процесах формування та реалізації державної податкової політики, невід'ємним учасником яких є громадянське суспільство, його інститути. Порядок та форми адміністрування податків і зборів, податковий контроль, визначені Податковим кодексом України, є засобами реалізації державної податкової політики у сфері справляння податків і зборів та, відповідно, виступають структурними елементами системи публічного адміністрування у цій сфері.

Системність публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів утворюється комплексом взаємопов'язаних публічно-правових відносин, що виникають та відбуваються у структурі ухвалення управлінських рішень, спрямованих на формування та реалізацію державної податкової політики, особливим учасником яких є громадянське суспільство та його інститути.

3. Основоположна мета публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів - впровадження форм і методів у діяльність публічної адміністрації, адміністрування податків і зборів, податковий контроль, що будуються на балансі публічних і приватних інтересів. Одним із першочергових кроків у досягненні цієї мети є здійснення процедур адміністрування податків і зборів, визначених Податковим кодексом України на певних засадах. У зв'язку із цим запропоновано доповнити гл. I розд. II Податкового кодексу України ст. 40-1 «Принципи адміністрування податків, зборів, платежів», у якій передбачити такі засади (принципи): рівності прав і законних інтересів усіх платників податків; гарантування прав платника податків; об'єктивності та

неупередженості контролюючих органів, їх посадових осіб; ухвалення рішень і здійснення процедур лише за наявності підстав та в порядку, визначеному законом; відкритості, прозорості, плановості та системності; відповідальності контролюючого органу та його посадових осіб.

4. До механізму публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів належить сукупність прийомів, форм і методів діяльності органів публічної адміністрації в цій сфері з ухвалення управлінських рішень, націлених на формування та реалізацію державної податкової політики, виконання платниками податків податкових обов'язків, участі інституцій громадянського суспільства. Під час дослідження удосконалено порядок надання й оформлення консультацій із громадськістю, у зв'язку із чим запропоновано внести зміни до Постанови Кабінету Міністрів України від 03.11.2010 р. № 996 «Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики». Внести зміни та доповнення до абз. 6 п. 20 щодо чіткого визначення особи, від якої надійшла пропозиція її змісту й обґрунтування подання такої пропозиції; абз. 7 п. 20 щодо обґрунтованості ухваленого рішення органу виконавчої влади, урахування пропозицій і зауважень громадськості; абз. 1 п. 21 щодо обов'язкових реквізитів звіту про результати проведення громадського обговорення; абз. 2 п. 21 щодо порядку офіційного оприлюднення на веб-сайті.

5. Податкові органи за своїм функціональним призначенням і підпорядкованістю входять до системи публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів, яку розглядають як сукупність державних органів, що забезпечують формування та реалізацію державної податкової політики, у структурі яких упроваджено форми діяльності інститутів громадянського суспільства, зокрема громадські ради. У зв'язку із цим запропоновано внести певні зміни до чинного законодавства:

– викласти ч. 1 ст. 2 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» в такій редакції: «1. Діяльність міністерств та інших центральних органів виконавчої влади ґрунтується на принципах верховенства права, забезпечення дотримання прав і свобод людини та громадянина, безперервності, законності, забезпечення єдності державної політики, забезпечення участі суспільства в управлінні справами, відкритості та прозорості, підзвітності, відповідальності»;

– викласти підпункт 10 п. 5 Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 ДФС, в такій редакції: «10) у порядку й у спосіб, передбачений чинним законодавством України, співпрацює з інститутами громадянського суспільства, забезпечує участь громадськості у формуванні та реалізації державної політики за напрямками діяльності ДФС, звітує перед нею та інформує її про свою роботу».

6. З'ясовано, що формами участі громадянського суспільства, його інститутів у системі публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів є:

- консультації із громадськістю, формою гарантування та забезпечення проведення яких є громадська рада, що функціонує у складі Державної фіскальної служби України;

- громадський контроль, громадська експертиза у процесах здійснення адміністрування податків і зборів, податкового контролю;

- збір та аналіз показників адміністрування податків і зборів, облікова та перевірочна діяльність.

7. Доведено, що юридична відповідальність (адміністративна, фінансова) у публічному адмініструванні податків і зборів є інститутом що покликаний гарантувати дотримання прав та виконання обов'язків як платниками податків, так і посадовими особами контролюючого органу. Адміністративна відповідальність посадових осіб контролюючого органу, її дієвість, виступає гарантом збалансованості податкових правовідносин. У зв'язку із чим запропоновано внести доповнення до Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо визначення поняття «посадова особа».

8. Обґрунтовано, що повноцінне забезпечення прав платника податків є визначальним чинником ефективного функціонування системи публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів та досягається, зокрема, завдяки існуванню прав й обов'язків у контролюючого органу, збалансованих із правами й обов'язками платника податків, гарантій захисту прав платника податків. З метою ефективного забезпечення прав платника податків запропоновано внести зміни та доповнення до Податкового кодексу України щодо обов'язків і відповідальності посадових осіб контролюючих органів, забезпечення та гарантування прав платника податків.

9. Встановлено, що невід'ємним критерієм адміністрування податків і зборів у розвинених країнах Європи, поряд із широкими повноваженнями податкових органів щодо примусового стягнення податкового боргу, є гарантування прав платників податків, забезпечення на законодавчому рівні діючих процедур і механізмів їх захисту. Саме такий підхід має втілюватися у практичне застосування на національному рівні через імплементацію основоположних засад (стандартів) законодавства Європейського Союзу в зазначеній сфері.

10. Доведено, що розвиток досудових засобів врегулювання податкових спорів є індикатором стану та характеру взаємовідносин між контролюючим органом і платниками податків. Адміністративне оскарження актів контролюючого органу, дій (бездіяльності) його посадових осіб повинно мати чіткий та прозорий порядок реалізації, фіксації результатів розгляду скарг платників. З'ясовано, що такі форми досудового врегулювання податкових спорів, як податковий компроміс, адміністративне оскарження, є недостатньо врегульованими та значною мірою бюрократизованими, що нівелює їх широке застосування. Запропоновано внести зміни та доповнення до Податкового кодексу України щодо порядку оформлення податкового повідомлення-рішення з урахуванням заперечень платника податків.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Рогачов Ю. М. Адміністрування податків в системі публічних правовідносин / Ю. М. Рогачов // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки. – 2013. – № 2 (96). – С. 99–102.
2. Рогачов Ю. М. Становлення процесу адміністрування податків в Україні / Ю. М. Рогачов // Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки. – 2013. – № 2 (1). – С. 188–197.
3. Рогачов Ю. М. Нова наукова доктрина адміністративного права як шлях до реформування адміністрування податків і зборів в Україні / Ю. М. Рогачов // Адміністративне право і процес. – 2014. – № 2 (8). – С. 39–47.
4. Рогачов Ю. М. Адміністративно-правові відносини в структурі публічного адміністрування податків і зборів / Ю. М. Рогачов // Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки. – 2014. – № 2. – С. 148–156.
5. Рогачов Ю. М. Податкові органи як суб'єкти публічної адміністрації у сфері справляння податків і зборів / Ю. М. Рогачов // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки. – 2014. – № 1 (99). – С. 94–97.
6. Рогачов Ю. М. Співвідношення понять «адміністрування податків, зборів» та «податковий контроль» / Ю. М. Рогачов // Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (1–2 лют. 2013 р.). – Одеса, 2013. – С. 62–64.
7. Рогачов Ю. М. Адміністративно-правове регулювання як механізм розвитку публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів / Ю. М. Рогачов // Сучасні проблеми права в Україні : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (1 жовт. 2014 р.). – Тернопіль, 2014. – С. 56–60.
8. Рогачов Ю. М. Громадський контроль у складі публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів / Ю. М. Рогачов // Пріоритети національного реформування держави права: теорія та практика : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (8 жовт. 2014 р.). – К., 2014. – С. 90–94.

АНОТАЦІЯ

Рогачов Ю. М. Публічне адміністрування у сфері справляння податків і зборів в Україні. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Київський національний університет імені Тараса Шевченка. – Київ, 2016.

Дисертацію присвячено дослідженню публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів. Розкрито його сутність і значення у процесах формування та реалізації державної податкової політики, розглянуто систему засобів публічного адміністрування, що застосовують при адмініструванні податків і зборів, податковому контролю, процесах формування державної податкової політики.

Виявлено роль громадянського суспільства, його інститутів у публічному адмініструванні податків і зборів, визначено органи публічного адміністрування, місце інституцій громадянського суспільства в їх діяльності у сфері справляння податків і зборів.

Проаналізовано систему нормативно-правових актів у сфері справляння податків і зборів. Визначено шляхи вдосконалення публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів, а також виокремлено основні фактори, що сприяють підвищенню ефективності публічного адміністрування у сфері справляння податків і зборів.

Ключові слова: публічне адміністрування, адміністрування податків і зборів, податковий контроль, громадянське суспільство, інститути громадянського суспільства, громадський контроль, громадська експертиза, податки і збори, оподаткування, публічна адміністрація, сфера справляння податків і зборів.

АННОТАЦИЯ

Рогачёв Ю. Н. Публичное администрирование в сфере взимания налогов и сборов в Украине. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко. – Киев, 2016.

Диссертация посвящена исследованию публичного администрирования в сфере взимания налогов и сборов в Украине. Раскрыта его сущность и значение в процессах формирования и реализации государственной налоговой политики, рассмотрена система средств публичного администрирования, которые применяются при администрировании налогов и сборов, налоговом контроле, процессах формирования государственной налоговой политики.

В работе проводится исторический анализ возникновения и становления публичного администрирования как способа осуществления государственного управления, функционирования и реализации полномочий органами власти, их должностными лицами. Проанализированы основные теоретические концепции ученых относительно категорий «администрирование налогов и сборов», «сфера взимания налогов и сборов», «публичное администрирование».

Исследовано содержание, особенности и классификация принципов в сфере взимания налогов и сборов, осуществлен анализ нормативно-

правовых актов, которыми определены принципы в сфере взимания налогов и сборов.

Дана характеристика механизма публичного администрирования в сфере взимания налогов и сборов, его структурных элементов. Исследованы формы и методы публичного администрирования в сфере взимания налогов и сборов. Проанализированы понятия «орган публичного администрирования», «публичная администрация», выделены задания и функции публичной администрации в сфере взимания налогов и сборов.

Исследованы формы участия институтов гражданского общества в осуществлении публичного администрирования в сфере взимания налогов и сборов в Украине. Акцентируется внимание на том, что формы участия институтов гражданского общества, в отличие от управленческой деятельности государственного органа, не имеют властно-распорядительного характера.

Выявлена несбалансированность прав налогоплательщиков с обязанностями контролирующего органа.

Аргументирована важность существования действенных механизмов досудебного разрешения налоговых споров для развития партнерских взаимоотношений между контролирующим органом и налогоплательщиками. Исследованы формы административного (внесудебного) обжалования решений контролирующего органа. Выявлено отсутствие в налоговом законодательстве права налогоплательщика обжаловать не только решение контролирующего органа, но и действия (бездействие) их должностных лиц.

Рассматриваются пути совершенствования публичного администрирования в сфере взимания налогов и сборов, в частности, в контексте подписания Соглашения об ассоциации с ЕС, заимствования опыта стран ближнего и дальнего зарубежья. Рассмотрен иностранный опыт участия общественности в управлении государственными делами в сфере взимания налогов и сборов, обеспечении защиты прав налогоплательщиков.

Проанализирована система нормативно-правовых актов в сфере взимания налогов и сборов. Определены пути совершенствования публичного администрирования в сфере взимания налогов и сборов, а также выделены основные факторы, способствующие повышению эффективности публичного администрирования в сфере взимания налогов и сборов.

Ключевые слова: публичное администрирование, администрирование налогов и сборов, налоговый контроль, гражданское общество, институты гражданского общества, общественный контроль, общественная экспертиза, налоги и сборы, налогообложение, публичная администрация, сфера взимания налогов и сборов.

SUMMARY

Rogachev Y. M. Public administration in the field of taxes and fees in Ukraine. – *The manuscript.*

Dissertation on the obtaining of scientific degree of Candidate of Laws by specialty 12.00.07 – administrative law and process; financial law; information law. – Taras Shevchenko National University of Kyiv. – Kyiv, 2016.

Dissertation is devoted to the study of public administration in the field of taxation and fees. Opened its essence and significance in the formation and implementation of state tax policy, considered the system of public administration funds which are carried out in the administration of taxes and fees, tax control, the process of formation of state tax policy.

The role of the civil society of its institutions in the public administration of taxes and fees, certain bodies of public administration, the place of civil society in their efforts in collecting taxes and fees.

Analyzed the system of normative legal acts in the field of taxation and fees. Identify ways to improve public administration in the area of collection of taxes and fees, as well as highlights the main factors contributing to the increase of efficiency of public administration in the field of taxation and fees.

Key words: public administration, the administration of taxes and fees, tax control, civil society, institution of civil society, public control, public examination, taxes and fees, taxation, public administration, the sphere of taxation and fees.

Гарнітура Таймс. Формат 60х84/16.
Наклад 100. Папір офсетний. Ум.-др. арк. 0,9.
Підписано до друку 03.03.2016. Замовлення 240.

Надруковано в «МП Леся».
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи серія ДК № 892 від 08.04.2002.

«МП Леся»
03148, Київ, а/с 115.
Тел./факс: (066) 60-50-199, (068) 126-49-26
E-mail: lesya3000@ukr.net