

**ВІДКРИТИЙ МІЖНАРОДНИЙ УНІВЕРСИТЕТІ РОЗВИТКУ ЛЮДИНИ
«УКРАЇНА»
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

РОГОЗІННІКОВА КАТЕРИНА СЕРГІЇВНА

УДК 342.9:349.41 (477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВА ОХОРОНА
ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН**

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

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ К. С. Рогозіннікова

Науковий керівник:

Біла Вікторія Русланівна,

кандидат юридичних наук, доцент

Київ – 2020

АНОТАЦІЯ

Рогозіннікова К. С. **Адміністративно-правова охорона податкових відносин.** – *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. – Національний авіаційний університет, МОН України, м. Київ, 2020.

Дисертацію присвячено системному дослідженню науково-практичних проблем адміністративно-правової охорони податкових відносин. На підставі комплексного аналізу доктринальних досліджень у галузі адміністративного права, національного законодавства, практики його застосування та зарубіжного досвіду, сформульовано нові науково обґрунтовані висновки, пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення діяльності уповноважених суб'єктів у досліджуваній сфері.

Встановлено, що предметом адміністративно-правової охорони може бути владно організаційна частина податкових відносин, у структурі яких засобами адміністративного права забезпечується: виникнення та розвиток на підставі належних та правомірних юридичних фактів, у об'єкті – та його частина, що пов'язана з діяльністю платника податків, у змісті порядок виконання своїх обов'язків учасниками податкових правовідносин, в тому числі дотримання строків взяття на облік, обов'язок декларування сум податків і зборів, та своєчасність подання відповідних декларацій, виконання обов'язків та належна реалізація їх прав податковими органами.

До об'єктів адміністративно-правової охорони запропоновано включити: юридичні факти, як підстави виникнення і розвитку податкових відносин, права і обов'язки платників податків, компетенцію податкових органів в сфері адміністрування податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Адміністративно-правову охорону податкових правовідносин розглянуто як врегульовану нормами права діяльність уповноважених суб'єктів, що полягає у здійсненні адміністративно-правових заходів сервісного, контрольного та примусового характеру, з метою попередження (профілактики) вчинення правопорушень у сфері оподаткування, недопущення зловживань посадовими особами податкових органів, виявлення порушень чинного податкового законодавства, притягнення порушників до адміністративної відповідальності, забезпечення виконання податкових обов'язків та відновлення порушених прав платників податків. Розкрито зміст, мету, завдання, функції, методи та форми адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Виявлено низку проблем у правовому забезпеченні адміністративно-правової охорони податкових відносин, зокрема: положення міжнародних нормативно-правових актів про адміністративну допомогу в податкових справах потребують деталізації у національних актах в частині процедур вжиття заходів ними передбачених; значні прогалини та колізії властиві блоку нормативно-правових актів, що регулюють процедури застосування заходів адміністративного примусу та інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю, в тому числі порядку внесення його результатів до інформаційно-аналітичних систем та електронних реєстрів, їх зміни та виключення відповідних відомостей у зв'язку зі скасуванням судом рішень податкових органів; організація діяльності податкових органів в цілому отримала належне нормативне закріплення, окрім випадків коли форми їх взаємодії із іншими публічними інституціями, закріплені у підзаконних актах, прийнятих іншими органами публічної адміністрації. Запропоновано напрями їх вирішення.

Визначено коло суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні. Залежно від виконуваних функцій всіх суб'єктів об'єднано у такі групи: 1) провідні суб'єкти, на яких безпосередньо покладено завдання та надано повноваження щодо адміністративно-правової охорони податкових

відносин; 2) сприяючі, що додатково забезпечують ефективність системи адміністративно-правової охорони в частині збору та аналізу інформації, що може свідчити про порушення податкового законодавства; 3) гарантуючі, які здійснюють судовий та громадський контроль за функціонуванням системи адміністративно-правової охорони податкових відносин, вживають заходи адміністративного відновлення.

Вказано на необхідність подальшого вдосконалення змісту виконуваних суб'єктами адміністративно-правової охорони функцій, їх розмежування відповідно до покладених на органи публічної адміністрації завдань, і на цій основі уточнення їх статусу як суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

З'ясовано потребу у застосуванні комплексу методів публічного адміністрування у створенні системи адміністративно-правової охорони податкових відносин. Доведено необхідність сепаративного розгляду переконання та заохочення як засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин, враховуючи їх вплив на свідомість та інтерес платника податків, відповідно, та відмінність юридичних конструкцій у законодавстві. Уточнено відмінності між заходами адміністративного та податкового примусу в системі адміністративно-правової охорони податкових відносин шляхом конкретизації їх спрямованості впливу на елементи податкових відносин, мету застосування та засоби реалізації. Встановлено, що адміністративний примус виконує не лише функцію охорони змісту податкових відносин, шляхом забезпечення виконання їх учасниками податкових та інших обов'язків у сфері оподаткування, однак і забезпечують їх виникнення та розвиток на основі належних юридичних фактів. Наголошено, що засоби сервісного характеру створюють умови для самостійного упередження порушенням податкового законодавства, забезпечують ідентифікацію платників податків, скеровують до правомірної поведінки економічними, а не адміністративними методами. Зазначені особливості названо засадничими для оновлення превенції у сфері охорони податкових відносин.

Розкриваються особливості форм адміністративно-правової охорони податкових відносин з точки зору їх поділу на матеріальні та процедурні способи фіксації волевиявлення уповноважених суб'єктів. Доведено доцільність розгляду інформаційно-аналітичної діяльності як самостійного різновиду процедурних форм адміністративно-правової охорони та необхідність її виключення із способів здійснення податкового контролю. Обґрунтовано авторське визначення звернення до адміністративного суду як форми адміністративно-правової охорони податкових відносин шляхом розширення його обсягу. Доведено його синтетичне значення для фіксації різних форм звернення до адміністративного суду учасників податкових відносин з метою підтвердження обґрунтованості вжиття заходів адміністративного та податкового примусу, захисту порушених прав платників податків та інтересів держави у податковій сфері.

Охарактеризовано підстави прийняття юрисдикційних індивідуальних актів, а також основні недоліки управлінських рішень податкових органів під час виконання функцій з адміністративно-правової охорони. Сформовано пропозиції по удосконаленню договірної форми адміністративно-правової охорони в частині доповнення її договорами про відстрочення та /або розстрочення сплати штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового законодавства, та, у перспективі, її використання для опосередкування відносин горизонтального моніторингу великих платників податків та розширеної їх взаємодії із податковими органами. Обґрунтовано основні напрями вдосконалення нормативного забезпечення інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів як процедурної форми адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Проаналізовано зарубіжний досвід адміністративно-правової охорони податкових відносин. Розкрито зміст таких основних заходів, які застосовуються іншими державами для забезпечення сталого функціонування податкових відносин: 1) надання податкових рескриптів; 2) договірне врегулювання питань взаємодії великих платників податків із податковими

органами; 3) встановлення розширеного переліку правомочностей у складі права платника податків на податкову інформацію; 5) відмова від невізних документальних перевірок. Вказано на характерні риси системи адміністративно-правової охорони ЄС та напрями їх імплементації у національне законодавство.

Основними напрями вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин варто назвати: 1) систематизація диспозицій охоронних норм податкового законодавства з метою уникнення їх дублювання; 2) вдосконалення процедур застосування санкцій за порушення податкового законодавства, в тому числі встановлення процедурних гарантій участі платників податків у прийнятті рішення щодо нього, практичної реалізації права на доступ до матеріалів справи, в тому числі тієї інформації, документів, рішень, що приймають податковим органом відносно нього, права подавати докази під час розгляду і вирішення справа; визначення у ПК України поняття та ознак добросовісності платника податків з метою унеможливлення податкової перекваліфікації правомірних дій платника податків внаслідок дій (бездіяльності) його контрагентів; 4) встановлення адміністративних процедур оскарження дій податкових органів; 5) визначення у ПК України юридичних наслідків рішень та дій податкових органів прийнятих (вчинених) на підставі недостовірної (скасованої) податкової інформації

Сформовано рекомендації щодо вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин та ліквідації недоліків законодавства, що регулює відносини у сфері адміністрування податків, зборів, платежів та формує базу для їх адміністративно-правової охорони.

Ключові слова: адміністративно-правова охорона, податкові відносини, об'єкти адміністративно-правової охорони, суб'єкти адміністративно-правової охорони, форми адміністративно-правової охорони, методи адміністративно-правової охорони, юридична відповідальність, податкові органи, платники податків, недоліки законодавства.

SUMMARY

Rohozinnikova K. S. Administrative and legal Protection of Tax Relations.–

On the rights of the manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Law in specialty 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; informational law (081 Law). – National Aviation University, Kiev, 2020.

The dissertation is focused on the systematic research of scientific and practical problems of administrative and legal protection of tax relations. Based on a comprehensive analysis of doctrinal research in the field of administrative law, national legislation, the practice of its application and international experience, the author has formulated new scientifically grounded conclusions, propositions and recommendations for improving the activities of authorized entities in the field of research.

It has been established that the subject matter of administrative and legal protection can be powerfully organizational part of tax relations, where the means of administrative law in their structure provide: the emergence and development on the basis of proper and lawful legal facts, in the object – and its part related to activities of a taxpayer, in the content – the procedure for fulfilling their obligations by the participants of tax legal relations, including the compliance with the terms for registration, the obligation to declare the amount of taxes and fees, and the timeliness of filing declarations, performance of duties and proper exercise of their rights by tax authorities.

It has been offered that the objects of administrative and legal protection should include: legal facts as grounds for the emergence and development of tax relations, rights and responsibilities of taxpayers, the competence of tax authorities in the sphere of administration of taxes, fees and other mandatory payments.

Administrative and legal protection of tax legal relations has been studied as activities of authorized entities regulated by law, which consists in the implementation of administrative and legal measures of service, control and coercive

nature, in order to prevent the commission of offenses in the field of taxation, abuse of tax officials, detection of violations of current tax legislation, bringing violators to administrative liability, ensuring compliance with tax obligations and restoring violated rights of taxpayers. The content, objective, tasks, functions, methods and forms of administrative and legal protection of tax relations have been revealed.

The author has found out a number of problems in the legal provision of administrative and legal protection of tax relations, in particular: the provisions of international regulatory acts on administrative assistance in tax matters need to be detailed in national acts in terms of procedures for taking measures provided by them; significant gaps and conflicts are inherent in the block of regulatory acts regulating the application of administrative coercion, information and analytical provision of tax control, including the procedure for entering its results into information and analytical systems and electronic registers, their changes and exclusion of relevant information in the connection with the court's cancellation of the decisions of the tax authorities; the organization of the activity of tax agencies in general has received the proper normative consolidation, except for the cases when the forms of their interaction with other public institutions are enshrined in by-laws adopted by other agencies of public administration. Directions of their solution have been suggested.

The range of subjects of administrative and legal protection of tax relations in Ukraine has been determined. Depending on the functions performed, all subjects have been combined in the following groups: 1) leading subjects that are directly tasked and given the authority to administrative and legal protection of tax relations; 2) facilitators that additionally ensure the effectiveness of the system of administrative and legal protection in terms of collection and analysis of information, which may indicate on a violation of tax legislation; 3) guarantors that exercise judicial and public control over the functioning of the system of administrative and legal protection of tax relations, take measures of administrative restoration.

It has been pointed out the need for further improvement of the content of the functions performed by the subjects of administrative and legal protection, their delimitation in accordance with the tasks assigned to public administration agencies,

and on this basis to clarify their status as subjects of administrative and legal protection of tax relations.

The need to apply a set of methods of public administration in creating the system of administrative and legal protection of tax relations has been clarified. The necessity of separate consideration of persuasion and encouragement as means of administrative and legal protection of tax relations has been proved, taking into account their influence on the consciousness and interest of a taxpayer, respectively, and the difference of legal constructions in the legislation. The author has specified the differences between the measures of administrative and tax coercion in the system of administrative and legal protection of tax relations by specifying their orientation of influence on the elements of tax relations, purpose and means of implementation. It has been established that administrative coercion performs both the function of protecting the content of tax relations by ensuring fulfillment of tax and other obligations in the field of taxation by their participants, and ensure their emergence and development on the basis of appropriate legal facts. It has been emphasized that the means of service nature create conditions for self-prevention of violations of tax legislation, ensure the identification of taxpayers, direct to lawful behavior by economic rather than administrative methods. These features have been called fundamental for updating prevention in the field of tax relations' protection.

The peculiarities of the forms of administrative and legal protection of tax relations from the point of view of their division into material and procedural means of fixing the will of the authorized subjects have been revealed. The expediency of considering information and analytical activity as an independent variety of procedural forms of administrative and legal protection and the necessity of its exclusion from the methods of tax control have been proved. The author has substantiated own definition of the appeal to the administrative court as a form of administrative and legal protection of tax relations by expanding its scope. Its synthetic value for fixing various forms of appeal to the administrative court by the participants of tax relations in order to confirm the validity of administrative and tax

coercion, protection of violated rights of taxpayers and the interests of the state in the tax sphere.

The author has characterized the grounds for the adoption of jurisdictional individual acts, as well as the main shortcomings of management decisions of tax authorities in the performance of administrative and legal protection functions. The author has formed propositions for improving the contractual form of administrative and legal protection in terms of supplementing it with agreements on deferral and / or installment payment of penalty (financial) sanctions for violations of tax legislation, and its use to mediate horizontal monitoring of large taxpayers and their expanded interaction with tax authorities in the future. The main directions of improving normative provision of information and analytical activity of tax agencies as a procedural form of administrative and legal protection of tax relations have been substantiated.

International experience of administrative and legal protection of tax relations has been analyzed. The author has revealed the content of the following main measures applied by other states to ensure the sustainable functioning of tax relations: 1) the provision of tax prescriptions; 2) contractual settlement of issues on the interaction of large taxpayers with tax authorities; 3) establishment of an expanded list of powers as part of the taxpayer's right to tax information; 5) refusal of on-site documentary inspections. The author has pointed out characteristic features of the system of administrative and legal protection of the EU and the directions of their implementation into national legislation.

The main areas of improvement of administrative and legal protection of tax relations are: 1) systematization of dispositions of protective norms of tax legislation in order to avoid duplication; 2) improvement of procedures for application of sanctions for the violation of tax legislation, including the establishment of procedural guarantees for the participation of taxpayers in its decision-making, the practical implementation of the right of access to case materials, including information, documents, decisions taken by the tax authority, the right to present evidence during the consideration and resolution of the case; definition of the concept

and features of good faith of the taxpayer in the Tax Code of Ukraine in order to prevent tax retraining of lawful actions of the taxpayer due to the actions (omission) of its counterparties; 4) establishment of administrative procedures for appealing the actions of tax authorities; 5) determination of the legal consequences of decisions and actions of tax authorities in the Tax Code of Ukraine adopted (committed) on the basis of unreliable (canceled) tax information

The author has formed recommendations for improving administrative and legal protection of tax relations and elimination of the shortcomings of the legislation that regulates relations in the field of administration of taxes, fees, charges and forms the basis for their administrative and legal protection.

Key words: administrative and legal protection, tax relations, objects of administrative and legal protection, subjects of administrative and legal protection, forms of administrative and legal protection, methods of administrative and legal protection, legal liability, tax authorities, taxpayers, shortcomings of legislation

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

В яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Рогозіннікова К. С. Поняття та сутність податкових відносин як об'єкта адміністративно-правової охорони. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1. Том 4. С. 130-133.
2. Рогозіннікова К. С. Правове забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2018. Випуск 50. Т. 4. С. 152-155.
3. Рогозіннікова К. С. Поняття та сутність адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Право і безпека*. 2019. № 3 (74). С. 30–34.
4. Рогозіннікова К. С. Методи адміністративно-правової охорони податкових відносин: теоретико-правове дослідження. *Право і безпека*. 2019. № 4 (75). С. 53–59.
5. Рогозіннікова К.С. Міжнародний досвід організації адміністративно-правової охорони податкових відносин та напрями його використання в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2019. № 42. С. 42-44

Які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Рогозіннікова К.С. Заходи адміністративно-правової охорони податкових відносин Європейського Союзу. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті* : Міжнародна науково-практична конференція, м. Одеса, 12-13 квітня 2019 р. Х. : Причорноморська фундація права, 2019. С.104–107.
7. Рогозіннікова К.С. Визначення системи підзаконного нормативно-правового регулювання адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку* : Міжнародна науково-практична конференція, м. Запоріжжя, 23-24 серпня 2019 р. З. : Істина, 2019. С. 73–76.

8. Рогозіннікова К.С. До питання формування системи суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Правова доктрина, правоутворення та правозастосування: проблеми та шляхи розвитку* : тези доп. учасників наук.-практ. конф., Харків, 11 жовтня 2019 р.. Наук.-дослід. ін.-т публ. політики і соц. наук. Харків : НДІ ППСН, 2019. С. 128–130

9. Рогозіннікова К. С. Місце рішень Верховного суду у системі правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Економічна безпека держави: проблеми теорії та практики правоохоронного забезпечення* : міжнародна науково-практична конференція, м. Ірпінь, 30 березня 2019 р. Ірпінь : УДФСУ, 2019. С. 121-124.

10.Рогозіннікова К. С. Досвід Республіки Латвія у забезпеченні адміністративно-правової охорони податкових відносин та перспективи його використання в Україні. *Фінансова та митна безпека України: інформаційно-аналітичне, нормативне та інституційне забезпечення* : тези доповідей II міжнародного форуму. м. Ірпінь, 6 червня 2019 р. Ірпінь : УДФСУ, 2019. С. 322–324.

11.Рогозіннікова К.С. Актуальні питання вдосконалення форм адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Правове забезпечення політики держави на сучасному етапі її розвитку* : міжнародна науково-практична конференція, м. Харків, 6–7 березня 2020 р. Харків : Східноукраїнська наукова юридична організація, 2020. С. 73–75.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	16
ВСТУП.....	18
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛІГЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФЕНОМЕНУ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН	27
1.1. Податкові відносини як об’єкт адміністративно-правової охорони	27
1.2. Поняття та сутність адміністративно-правової охорони податкових відносин.....	47
1.3. Правове забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин.....	59
Висновки до Розділу 1	76
РОЗДІЛ II. ЗМІСТ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН	80
2.1. Суб’єкти адміністративно-правової охорони податкових відносин.....	80
2.2. Методи адміністративно-правової охорони податкових відносин	96
2.3. Форми адміністративно-правової охорони податкових відносин	117
Висновки до розділу 2	136
РОЗДІЛ 3. СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН.	141
3.1. Світовий досвід організації адміністративно-правової охорони податкових відносин та напрями його використання в Україні	141
3.2. Актуальні проблеми адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні та перспективи їх вирішення	158
Висновки до розділу 3	173
ВИСНОВКИ.....	176

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	182
ДОДАТКИ.....	210
Додаток Б.....	212

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВР України – Верховна Рада України

ВС - Верховний Суд

Держпраці - Державна служба України з питань праці

ДМС – Державна митна служба України

ДПС – Державна податкова служба України

ДФС – Державна фіскальна служба України

ЄРПН – Єдиний реєстр податкових накладних

ЄС – Європейський Союз

ЄСВ – єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Закон № 265/95-ВР - Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»

Закон № 2464-VI – Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»

ЗУ – Закон України

КАС України - Кодекс адміністративного судочинства України

КМУ – Кабінет Міністрів України

КУ – Конституція України

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

Мінфін – Міністерство фінансів України

МК України – Митний кодекс України

ОМС – органи місцевого самоврядування

ПДВ – податок на додану вартість

ПК України – Податковий кодекс України

Положення № 375 - Положення про Міністерство фінансів України

РРО - реєстратор розрахункових операцій

США – Сполучені Штати Америки

УКТ ЗЕД – Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності

ЦОВВ – центральний орган виконавчої влади

ВСТУП

Одним із чинників сталого економічного розвитку України є формування ефективної системи адміністрування податків, зборів, платежів, що вимагає встановлення, забезпечення належного функціонування та розвитку податкових відносин. Реалізація названого завдання можлива за умови створення системи правової охорони податкових відносин, де значну роль відіграватимуть відповідні норми адміністративного права.

Перспективи використання засобів адміністративного права для забезпечення охорони податкових відносин пов'язані із такими їх особливостями як: законодавче закріплення вимог до гласності і публічності, спрощена процедура застосування, наявність судових та позасудових способів оскарження їх застосування тощо.

Створення раціональної моделі адміністративно-правової охорони податкових відносин дозволить забезпечити як належне виконання платниками обов'язків зі сплати податків, зборів, платежів, так і дотримання суб'єктами владних повноважень законодавчих вимог під час реалізації свої повноважень, забезпечити баланс приватних і публічних інтересів у податковій сфері.

З огляду на це вкрай важливим є вивчення норм (правил), форм та методів здійснення уповноваженими суб'єктами правової охорони податкових відносин.

Серед спеціальних досліджень, присвячених податковим відносинам та їх правовому регулюванню, в тому числі і нормами адміністративного права, варто відмітити праці: О. І. Баїк, Д. О. Гетманцева, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенка, В. Б. Марченка, М. Ю. Медведєва, І. О. Пасічної, Г. В. Петрової, І. В. Скорохода, В. І. Теремецького, В. В. Чайки, М. М. Чинчина, Н. С. Хатнюк, В. А. Яговкіної, І. В. Яська.

Різноманітні аспекти адміністративно-правової охорони суспільних відносин у різних сферах були викладені у працях: С. В. Ворушила,

В. В. Галунька, А. М. Грищук, О. М. Правоторової, О. В. Захарової, Л. В. Золотої, Л. О. Кожури, Ю. А. Михальського; О. Ю. Макаренка, А. П. Шпака, Є. В. Юркова. Надбання цих учених стали базою для більш глибокого осмислення понятійного апарату, що використовується у дисертації та аналізу існуючих форм та методів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

У деяких працях з адміністративного та податкового права аналізувались окремі складові системи адміністративно-правової охорони податкових відносин були висвітлені у працях: О. О. Бандурки, О. О. Бригінця, Д. П. Дорошенка, П. М. Дуравкіна, А. О. Коваленко, Т. О. Коломоєць, Т. О. Мацелик, І. С. Мироненка, А. М. Новицького, О. М. Рєзніка, Ю. О. Ровинського, В. М. Свириденко, А. М. Тимченка, О. Ю. Щербакової, Р. А. Усенка.

Варто зазначити, що у наведених працях адміністративно-правова охорона податкових відносин як комплексне поняття не вживалося, а досліджувалися лише окремі напрями впливу охоронних норм адміністративного та фінансового права на податкові відносини, що не дозволяло всебічно, об'єктивно її оцінити. Увага науковців була приділена і питанням інституційного забезпечення правової охорони податкових відносин, що поклало початок формування їх системи. Таким чином, необхідність забезпечення належного функціонування податкових відносин в Україні, недостатність наукових розробок із цієї проблематики, недосконалість правового регулювання в зазначеній сфері обумовлюють актуальність комплексного дослідження даного питання, вибір теми дослідження та визначили його основні напрями.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертаційне дослідження виконане відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна–2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, Пріоритетних тематичних напрямів наукових досліджень і науково-технічних розробок на період до 2020 року, затверджених постановою

Кабінету Міністрів України від 7 вересня 2011 р. № 942, Стратегії розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2016–2020 роки, затвердженої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 року, у межах плану науково-дослідної роботи Інституту права та суспільних відносин Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна» за темою «Адміністративно-правове регулювання суспільних відносин» (номер державної реєстрації 0107U008696). Тема дисертації затверджена вченою радою Університету «Україна» від 25.12.2015, протокол № 5.

Мета та завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на підставі узагальнення наукових праць учених, аналізу законодавства України, міжнародного законодавства та практики їх реалізації, аналізу проектів нормативно-правових актів визначити сутність та розкрити особливості адміністративно-правової охорони податкових відносин, а також опрацювати напрямки його вдосконалення.

Для досягнення зазначеної мети в дисертації були поставлені такі основні *завдання*:

Окреслена мета визначає такі *завдання* дослідження:

- охарактеризувати податкові відносини як об'єкт адміністративно-правової охорони;
- обґрунтувати поняття адміністративно-правової охорони податкових відносин, визначити його зміст;
- здійснити характеристику правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин;
- окреслити систему суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин;
- визначити форми адміністративно-правової охорони податкових відносин
- встановити особливості методів адміністративно-правової охорони податкових відносин

– узагальнити зарубіжний досвід організації адміністративно-правової охорони податкових відносин та з'ясувати перспективи його використання в Україні

– сформулювати основні напрями вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин

Об'єктом дослідження є суспільні відносини у сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Предмет дослідження складає адміністративно-правова охорона податкових відносин.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження є сукупність загальнонаукових та спеціальних методів і прийомів наукового пізнання, практичне застосування яких дало змогу отримати науково обгрунтовані висновки. Їх застосування обумовлюється системним підходом, що дає можливість досліджувати проблеми в єдності їх соціального змісту і форми. За допомогою діалектичного методу було з'ясовано особливості податкових відносин як об'єкту адміністративно-правової охорони (підрозділ 1.1.). Лінгвістичний та логіко-семантичний метод був застосований при удосконаленні понятійного апарату (підрозділи 1.2., 2.2., 2.3.). Системно-структурний метод науково пізнання використано для аналізу правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин (підрозділ 1.3). Для аналізу системи суб'єктів адміністративно-правової охорони як складної правової конструкції використовувались методи аналізу і синтезу (п. 2.1.), а формально-юридичний – під час дослідження нормативно-правових актів, що визначають їх функції та повноваження. Методи класифікації, групування застосовувались при дослідженні правового забезпечення адміністративно-правової охорони, форм та методів її здійснення (п. 1.3., 2.2., 2.3.). Порівняльно-правовий метод застосовано для аналізу зарубіжного досвіду створення та функціонування системи адміністративно-правової охорони податкових відносин (п. 3.1.) Метод прогнозування використано при розробці та формулюванні пропозицій, спрямованих на

вдосконалення національного адміністративного законодавства, яке регламентує адміністративно-правову охорону податкових відносин (підрозділ 3.2.). Вимоги формальної логіки щодо послідовності, визначеності, несуперечності й обґрунтованості суджень були дотримані під час формулювання висновків і пропозицій відповідно до мети та завдань дослідження.

Науково-теоретичне підґрунтя для виконання дисертації склали праці фахівців у галузі філософії, теорії права, адміністративного права та процесу, конституційного права, фінансового та податкового права.

Положення та висновки дисертації ґрунтуються на нормах Конституції України, міжнародних нормативно-правових актів, чинних законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, що закріплюють адміністративно-правові засади правової охорони податкових відносин.

Інформаційну та емпіричну основу дисертації становлять узагальнення практики діяльності суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, судів, довідкові видання, статистичні матеріали.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що робота є одним і перших комплексних досліджень проблем удосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем. Основні з них такі:

уперше:

– обґрунтовано доцільність системного розгляду адміністративно-правової охорони податкових відносин із виокремленням елементів, що являють собою джерела правового регулювання, методи та форми адміністративно-правової охорони, зумовлені особливостями податкових відносин, стійкі функціональні (юридична сила) та атрибутивні (адміністративні процедури) зв'язки між ними та суб'єктів, що здійснюють їх реалізацію;

– визначено поняття адміністративно-правової охорони податкових відносин як врегульованої нормами адміністративного права діяльності уповноважених суб'єктів власних та делегованих владних повноважень, що

спрямована на попередження (профілактику) вчинення правопорушень у сфері оподаткування, недопущення зловживань посадовими особами суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, виявлення порушень чинного податкового законодавства, притягнення порушників до адміністративної відповідальності та забезпечення виконання податкових обов'язків, відновлення порушених прав платників податків, та здійснюється за допомогою адміністративно-правових засобів сервісного, контрольного та примусового характеру;

– обґрунтовано, що об'єктами адміністративно-правової охорони податкових відносин є дії платників податків та податкових органів щодо: 1) визначення юридичних фактів для виникнення, розвитку і припинення податкових відносин; 2) виконання обов'язків у сфері оподаткування; 3) реалізації прав платників податків та компетенції податкових органів щодо адміністрування податків, зборів, платежів;

– доведено доцільність виокремлення в інституті форм адміністративно-правової охорони податкових відносин адміністративних процедур інформаційно-аналітичної, контрольної, юрисдикційної діяльності податкових органів і процедур звернень платників податків в якості їх самостійного різновиду;

– обґрунтовано поняття звернення до адміністративного суду як процедурної форми адміністративно-правової охорони податкових відносин як синтетичного правового явища, що поєднує різні форми звернення до адміністративного суду учасників податкових відносин з метою підтвердження обґрунтованості вжиття заходів адміністративного та податкового примусу, захисту порушених прав платників податків та інтересів держави у податковій сфері;

удосконалено:

– визначення видів податкових відносин як предмету адміністративно-правової охорони, до яких віднесено перш за все ті, що складаються під час організації виконання платниками податків податкових та інших обов'язків у

сфері оподаткування та реалізації компетенції суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин;

– характеристику системи суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, особливостей їх діяльності та взаємодії в частині їх поділу за виконуваними функціями на провідних, сприяючих та гарантуючих приватних та публічних інституцій, які у своїй цілісності та взаємодії дозволяють досягти найбільшої ефективності застосування засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин;

– види методів адміністративно-правової охорони податкових відносин шляхом доповнення їх переліку сервісними правовими (адміністративні послуги) та організаційними (електронні сервіси) засобами впливу на свідомість платників податків;

дістали подальшого розвитку:

– підходи до розмежування податкового та адміністративного примусу у податкових відносинах;

- наукові підходи до переконання та заохочення як методів адміністративно-правової охорони податкових відносин в частині конкретизації зобов'язаного суб'єкта;

– пропозиції по вдосконаленню правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин;

– напрацювання перспективних напрямків імплементації у вітчизняне законодавство позитивного зарубіжного досвіду організації системи адміністративно-правової охорони податкових відносин;

– підходи до відмінностей переконання та заохочення як методів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійним науковим дослідженням автора. Усі сформульовані положення та висновки обґрунтовано на підставі власних досліджень. Для одержання наукових результатів проаналізовано і критично осмислено низку нормативних джерел, наукових досліджень, судову практику, обґрунтував теоретичні положення і

запропонував практичні рекомендації, спрямовані на визначення та удосконалення системи адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні. Нові наукові результати отримані дисертантом особисто.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що викладені в дисертації висновки і пропозиції можуть бути використані у:

- науково-дослідній сфері – як основа для подальшого вивчення особливостей адміністративно-правової охорони податкових відносин (*довідка про впровадження у науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права від 04.11.2019 № 5/1/1-390*);

- правотворчості – під час опрацювання змін і доповнень до нормативно-правових актів, якими врегульовано діяльність суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин;

- правозастосовній діяльності – з метою підвищення ефективності здійснення адміністративно-правової охорони податкових відносин (*акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в практичну діяльність юридичної фірми «Arte Law Group» від 16.05.2019 р.*);

- освітньому процесі – під час підготовки підручників, навчальних посібників з дисциплін «Адміністративне право» й «Адміністративне процесуальне право».

Апробація результатів дисертації. Підсумки розроблення проблеми в цілому, окремих її аспектів, одержані узагальнення і висновки було оприлюднено на міжнародних, всеукраїнських та регіональних науково-практичних конференціях, семінарах, круглих столах, зокрема: «*Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті*» (м. Одеса, 12-13 квітня 2019 р.); «*Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку*» (м. Запоріжжя, 23-24 серпня 2019 р.); «*Правова доктрина, правоутворення та правозастосування: проблеми та шляхи розвитку*» (м. Харків, 11 жовтня 2019 р.); «*Економічна безпека держави: проблеми теорії та практики правоохоронного забезпечення*» (м. Ірпінь, 30 березня 2019 року); «*Фінансова та митна безпека України: інформаційно-аналітичне, нормативне та*

інституційне забезпечення» (м. Ірпінь, 6 червня 2019 року); *«Правове забезпечення політики держави на сучасному етапі її розвитку»* (м. Харків, 6–7 березня 2020 року).

Публікації. Основні теоретичні висновки й практичні рекомендації, що містяться у дисертації, відображено у 11 наукових публікаціях за темою дослідження: 5 статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях (у тому числі одна в тих, що включені до міжнародних науково-метричних баз), а також 6 тезах доповідей і наукових повідомлень на наукових конференціях та форумі.

Структура та обсяг дисертації зумовлена метою, завданнями, предметом і логікою дослідження. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що включають вісім підрозділів, висновки, список використаних джерел (282 найменування) та додатки. Загальний обсяг дисертації становить 213 сторінок, з них 163 сторінки основного тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛІГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ФЕНОМЕНУ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

1.1. Податкові відносини як об'єкт адміністративно-правової охорони

Податкові правовідносини виступають важливим елементом правового регулювання сфери оподаткування. Саме за їх допомогою отримує практичну реалізацію регулятивна функція норм податкового права та стає можливим застосування примусових засобів з метою їх правової охорони та захисту. За справедливим твердженням С.С. Алексєєва в механізмі правового регулювання правовідносини виконують три основні функції: по-перше, окреслюють коло осіб, на яких у той чи інший момент поширюється дія конкретних юридичних норм; по-друге, закріплюють конкретну поведінку, якої мають або можуть дотримуватись особи; по-третє, є умовою для можливого приведення в дію спеціальних юридичних засобів забезпечення суб'єктивних прав і правових обов'язків [1, с. 256], серед яких особливого значення в умовах зміни характеру взаємовідносин держави та фізичних і юридичних осіб, набувають засоби саме адміністративного права в силу оперативності застосування, і в той же час необхідності дослідження та встановлення усіх обставин справи, можливості використання як судового, так і адміністративного способів оскарження застосовуваних засобів [2, с. 130].

Аналіз спеціальної літератури з проблем адміністративно-правової охорони свідчить про переважаючий у науці адміністративного права підхід до її об'єктів як матеріальних (земельні ресурси, атмосферне повітря, лісовий фонд) [3, с. 109; 4, с. 18] та нематеріальних благ (права суб'єктів, інтелектуальна власність, суспільна мораль) [5, с. 215; 6, с. 9; 7, с. 11; 8, с. 18], що вимагає додаткового обґрунтування предмету нашого дослідження.

Враховуючи розкритий вище підхід С.С. Алексєєва до функцій правовідносин у механізмі правового регулювання [1, с. 256] визнаємо, що адміністративно-правова охорона завжди реалізуються у відповідних правовідносинах, відповідно, і наукові підходи до її об'єкту повинні ґрунтуватись на сформованих у теорії права та адміністративного права погляди на сутність, зміст та види об'єктів правовідносин.

Під об'єктами правовідносин у теорії держави та права розуміють те, з приводу чого суб'єкти вступають у зв'язки з метою задоволення певних своїх інтересів і потреб [9, с. 193], і зазвичай вказують на матеріальні і нематеріальні блага [10, с. 396], продукти духовної та інтелектуальної творчості [11, с. 127],) послуги виробничого та невиробничого характеру [12, с. 238].

Водночас, Н. Рунова, аналізуючи об'єкт правовідносин державної служби з позицій філософського підходу до парних категорії об'єкт - суб'єкт [13, с. 176-177], погоджується з І.С. Юффе у тому, що лише поведінка людей є єдиним об'єктом правовідносин, оскільки на відміну від інших явищ зовнішнього світу, здатна до реагування на вплив, який чиниться суб'єктивним правом і правовим обов'язком [14, с. 129]. Аналогічних висновків доходять і інші вчені [15, с. 314–315; 16, с. 373]. Від так, відсутні підстави, обмежувати об'єкт правовідносин, і відповідно, правової охорони лише матеріальними благами.

Щодо адміністративних правовідносин, то переважає підхід відповідно до якого їх об'єктом є діяльність (дія або бездіяльність) учасників управлінських відносин, за допомогою яких реалізуються передбачені адміністративно-правовими нормами обов'язки і права учасників даних відносин [17, с. 102-103; 18, с. 41; 19, с. 22]. Такі дії можуть бути пов'язані із здійсненням державних завдань, особистими нематеріальними благами, реалізацією суб'єктивних обов'язків і прав, матеріальними предметами [20, с. 58]. Іноді обсяг об'єкту адміністративних правовідносин доповнюють і юридичними наслідками поведінки суб'єктів права, правовими інтересами, у тому числі майнового чи немайнового характеру та ін. [21, с. 32].

Від так, об'єктами адміністративно-правової охорони можуть і повинні розглядатись не лише певні блага, однак і діяльність суб'єктів права, що утворює зміст правовідносин. Відповідний підхід сформовано і щодо інших видів правової охорони, зокрема кримінально-правової, коли під її об'єктом розуміють охоронювані позитивним правом суспільні відносини. Вчені зазначають, що в основі будь-яких суспільних відносин, в тому числі і охоронюваних правом, зафіксовані інтереси особистості, держави, суспільства. [22, с. 197; 23, с.23].

Очевидно, що застосування лише адміністративно-правових засобів охорони податкових правовідносин недостатньо, державою встановлено і ряд інших інших галузевих запобіжників (кримінальна відповідальність, податковий примус тощо) [2, с. 132]. Від так необхідно встановити ті елементи та види податкових правовідносин, що можливо та доцільно охороняти саме за допомогою засобів адміністративного права.

Не зважаючи на наявність чисельних досліджень, присвячених сутності податкових правовідносин, серед вчених і досі немає єдності щодо їх змісту та обсягу їх поняття. Так низка вчених визначає податкові правовідносини як такі, що регулюються нормами податкового [24, с. 336; 25, с. 194–195; 26, с. 14; 27, с.. 87; 28, с. 171], або фінансового права [29, с. 17]).

Однак, В. І. Теремецький справедливо зауважує, що, по-перше, частина податкових відносин взагалі не потребує правової регламентації (при здійсненні організаційної, підготовчої, інформаційної, аналітичної, масово-роз'яснювальної та іншої діяльності державних органів), а по-друге, податкові відносини регулюються податковим законодавством України, яке включає в себе комплекс (систему, сукупність) норм різних галузей права [30, с. 118]. Таку позицію підтримано і Н. С. Хатнюк [31, с. 118].

У найновіших дослідження податкових правовідносин зазначається про їх урегульованість правом без вказівки на галузеву належність правових норм [32, с. 65; 33, с. 32; 31, с. 120], а Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта та М.О. Куц визначають податкові правовідносини як “суспільно-економічні відносини,

урегульовані нормами права, які прозора визначають свій економічний зміст, форми економічних механізмів податків і зборів, які регулюються правом. Податкові правовідносини опосередковують й інші види суспільних відносин” [35, с. 9–11], що дає підстави визнати комплексний характер правового регулювання податкових відносин декількома галузями права і зробити наступне зауваження. Податкові відносини завжди є правовими у тому сенсі, що являють собою особливий різновид суспільних відносин, що завжди врегульовані нормами права, а права і обов’язки їх учасників гарантовані державою. В той же час, враховуючи комплексний характер податкової діяльності держави, навряд чи є доцільним вживати як синоніми поняття «податкових відносини» і «податкових правовідносин». Перше поняття є більш широким за обсягом, і включає всі правовідносини у сфері податкової діяльності держави, щодо другого – ним доцільно позначити ті з них, що підлягають фінансово-правовому регулюванню. Можливий інший варіант позначення відповідного виду правовідносин – відносини оподаткування. Численні та стійкі зв’язки останніх із іншими видами публічних та приватних відносин, загроза їх виникнення на підставі неправомірних дій, вимагає комплексного та системного підходу до розбудови і вдосконалення адміністративної правової охорони, предметом якої не можуть бути лише відносини оподаткування. Остання охоплює не лише елементи правовідносин, однак (і це найголовніше) забезпечує правомірність юридичних фактів, як підстав їх виникнення. Відповідні юридичні факти формуються не лише у межах фінансово-правових відносин, а, іноді, у випадку вчинення правопорушень, і взагалі поза правом, що вимагає застосування широкого підходу до предмету дослідження – податкових відносин.

Наступним дискусійним питанням є визначення обсягу поняття податкових правовідносин як предмету адміністративно-правової охорони.

С. Д. Ципкін визначає податкове правовідношення як відношення, що виникає при сплаті податків підприємствами, установами, організаціями і громадянами, в якому сторони беруть участь як носії прав і обов’язків

установлених законом [36, с. 28]. За такого підходу до податкових можуть бути зараховані лише ті відносини, що виникають під час обчислення, нарахування і сплати податків і зборів, ті ж відносини, що пов'язані зі стягненням податків, застосування заходів забезпечення виконання податкового обв'язку, контролю та відповідальності мають іншу юридичну природу.

Л. К. Вороновою було обґрунтовано більш широкий підхід до обсягу поняття «податкові правовідносини». На думку вченої такі відносини виникають при визначенні владними державними органами видів податків, їх введенні, справлянні, проведенні контролю та притягненні до відповідальності при порушенні приписів держави [37, с. 214].

Низка вчених до нього включають не лише правовідносини щодо встановлення, введення і стягування податків і зборів в процесі здійснення податкового контролю, однак і ті, що виникають під час оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень [38, с. 3–6; 39, с. 23; 27, с. 87; 40, с. 130; 39, с. 10.]

Наведена позиція викликає заперечення в частині включення до обсягу поняття податкових правовідносин тих, що пов'язані з установленням та введенням податків. Так, Н.С. Хатнюк зазначає, що процедура установлення податків, тобто прийняття законів, які встановлюють певний обов'язковий платіж і в такий спосіб регулюють відносини у сфері оподаткування, нічим не відрізняється від процедури прийняття інших законів, відповідно відсутні підстави відносити їх до системи податкових правовідносин [40, с. 169]. І.О. Пасічна також вказує на недоцільність віднесення до предмету податково-правового регулювання відносин з приводу встановлення податків та вказує, що ці відносини передують податковим та є іншими за змістом [42, с. 40].

Не зважаючи на те, що окремі питання встановлення місцевих податків і зборів віднесено до компетенції ОМС (стаття 3 та стаття 10 ПК України [43], стаття 26 ЗУ «Про місцеве самоврядування» [44]) і, відповідно, приймаються за процедурами відмінними від прийняття законів, в цілому погоджуємось із

пропозиціями дослідниць щодо виключення з обсягу поняття податкових правовідносин тієї частини, що пов'язана із встановленням та введенням податків і зборів. Однак зазначимо, що саме засобами адміністративного права здійснюється охорона відносин, пов'язаних із встановленням місцевими радами визначених у статті 11 ПК України місцевих податків і зборів.

I. О. Пасічною подається авторське визначення податкових правовідносин з урахуванням заперечення проти включення в його обсяг відносин пов'язаних із встановленням та введенням податків і зборів однак із розширеним переліком відносин, пов'язаних зі справлянням податків: обчислення й сплати податків і зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їх посадових осіб [42, с. 40]

Такий підхід знаходить критику у літературі [41; 39, с. 23; 45]. Так, І. Л. Самсін вказує, що оскільки оскарження рішень, дій і бездіяльності податкового органу як суб'єкта владних повноважень здійснюється за правилами адміністративного судочинства, ці правовідносини не можна вважати суто податковими [45, с. 23]. Доповнимо, що і порядок адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності посадових осіб податкових органів також не може бути віднесений до обсягу поняття податкових правовідносин. Не зважаючи на те, що норми, які визначають процедури оскарження названих рішень, дій та бездіяльності, включені до ПК України, власне відносини, що виникають під час оскарження рішень та дій публічної адміністрації, в тому числі податкових органів, є предметом адміністративно-правового регулювання.

Є. Ю. Шаптала включає відносини відповідальності за порушення норм податкового законодавства до обсягу поняття податкових правовідносин на підставі визнання відповідальності як невід'ємного елемента правового статусу учасників податкових відносин поряд з їх правами й обов'язками [33, с. 12].

Дійсно, і теорія права, і теорія суб'єктів адміністративного права [46] визнає триєдину структуру правового статусу суб'єкта права. Однак мова йде про загально-правовий статус суб'єкта права, а не учасника конкретно-галузових правовідносин. З цього приводу І.Л. Самсін зазначає, що оскільки оскарження рішень, дій і бездіяльності податкового органу як суб'єкта владних повноважень здійснюється за правилами адміністративного судочинства, ці правовідносини не можна вважати суто податковими. Так само й процедура притягнення осіб до відповідальності за порушення податкового законодавства поєднує використання податкових норм, інституту примусового виконання судових рішень, законодавства про адміністративні правопорушення, кримінального, кримінально-виконавчого законодавства тощо [45, с. 23]. Схожу думку висловлює і В.І. Теремецький, який вважає, що податкові правовідносини – це управлінські відносини у сфері справляння податків і зборів, які за певних обставин (наприклад, при розгляді вищим податковим органом скарг на акти податкових органів, дії або бездіяльність його посадових осіб, а також при здійсненні провадження за фактами виявлених під час проведення податкового контролю адміністративних порушень податкового законодавства) можуть набувати адміністративного характеру [30, с. 124-125].

Погоджуючись із аргументами, висловленими І. Л. Самсіним та В. І. Теремецьким вкажемо, що оскарження рішень податкових органів та притягнення осіб до відповідальності за порушення податкового законодавства є скоріш засобами правової охорони податкових відносин, а відносини, що виникають у зв'язку із їх застосуванням є похідними відносно відносин справляння податків і зборів. Так, навряд чи є предметом податково-правового регулювання відносини, що виникають під час притягнення винних осіб до адміністративної чи кримінальної відповідальності. Якщо відносини пов'язані із встановленням податків і зборів передують податковим правовідносинам, то відносини пов'язані із застосуванням примусових засобів та оскарженням рішень, дій та бездіяльності податкових органів виникають на завершальну етапі правового регулювання податкових відносин.

Для вирішення дослідженої неузгодженості та комплексного розгляду сфери оподаткування як предмету дії права І. І. Кучеров пропонує розрізнити основні податкові правовідносини та похідні від них. До основних вчений відносить відносини щодо встановлення і стягування податків і зборів, а до похідних – відносини, пов'язані з введенням (встановленням) податків і зборів; відносини, що виникають в процесі здійснення податкового контролю; відносини, що виникають в процесі оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб; відносини, що виникають в процесі притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень [27, с. 87].

Також пропонують розглядати податкові відносини у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні податкові правовідносини – це різновид суспільних правовідносин, які мають владний характер, виникають на підставі правових норм та здійснюються свідомо і цілеспрямовано їх учасниками, що наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками. У вузькому значенні податкові правовідносини – це відносини, які виникають, розвиваються й припиняються у сфері податкової діяльності держави та є юридичним взаємозв'язком суб'єктів податкових правовідносин, одним з яких завжди є держава у вигляді уповноважених податкових органів, що мають періодичний характер та врегульовані нормами податкового права, за порушення яких настає відповідальність [47, с. 368]. Не заперечуючи методологічну цінність підходу, вкажемо, що запропоноване широке розуміння податкових правовідносин не дозволяє встановити їх сутнісні особливості, порівняно з іншими видами публічних правовідносин, наприклад адміністративними, фінансовими тощо. Більш послідовно до вирішення даної проблеми підходить Н. С. Хатнюк. В якості родової ознаки вченою обрано об'єкт податкових відносин, що дозволяє розглядати податкові правовідносини у вузькому значенні як врегульовані нормами податкового права відносини, що виникають на підставі податкового обов'язку та пов'язані зі справлянням податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного та місцевого

бюджету. Широке ж розуміння податкових правовідносин передбачає не лише розширене тлумачення їх об'єкту (реалізація суб'єктами податкового права своїх прав, обов'язків та законних інтересів, обмежених публічними інтересами, щодо встановлення, зміни та припинення дії податкові і зборів, їх обчислення та сплати, реєстрації й обліку податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень, дій та бездіяльності посадових осіб податкових органів), однак і визнання юридичним фактом для їх існування і розвитку як закону, так і договору [31, с. 37].

Безперечна цінність підходів О. І. Баїк та Н. С. Хатнюк полягає у відмові від застосування терміну «податкова діяльність», враховуючи його невизначеність та обмежену вживаність у юридичній літературі. Дійсно, більш доцільним для позначення характеру діяльності, що становитиме зміст податкових правовідносин у вузькому розумінні є застосування терміну «справляння податків і зборів», який у фаховій літературі розглядається як більш широкий порівняно із законодавчо встановленим терміном «адміністрування податків, зборів, платежів» [48, 139; 49, с. 35] в силу того, що включає не лише владну діяльність органів публічної адміністрації щодо забезпечення виконання платниками податків податкового обов'язку, однак і відносини, пов'язані з належним виконанням платниками податків податкових зобов'язань [50, с. 55]. З огляду на владний характер податкових правовідносин, в теорії податкового права поставало питання щодо доцільності включення до поняття справляння податків відносин, пов'язаних із належним виконанням платниками податків податкових зобов'язань [25, с. 95]. На думку В. Б. Марченко відповідь на дане питання є позитивною враховуючи те, що владне підпорядкування проявляється не лише у безпосередньому застосуванні заходів примусу, однак і як потенційна можливість державного примусу, відповідно позитивні податкові відносини, у яких платник податків не вступає в конфлікт з нормами права, також підпорядковані методу владних приписів [48, с. 140].

ПК України не містить визначення поняття справляння податкових та інших обов'язкових платежів. Однак, відповідні терміни вживаються у підзаконних актах у сфері державної митної справи. Так, справляння платежів - нарахування й прийняття митним органом сум платежів згідно із законодавством [51].

У науці фінансового та податкового права подається розширений дефінієнс терміну «справляння податків і зборів». Так, М. Весельський визначає механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) як сукупність засобів спрямованих на внесення належних сум обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів [50, с. 55]. Вважають і, що відносини щодо справляння податків проявляються при обчисленні й сплаті конкретних видів податкових платежів. При цьому до цієї ж групи зараховуються і відносини з приводу здійснення податкового контролю з боку відповідних державних органів, у тому числі відносини, пов'язані з відповідальністю за вчинення податкових деліктів (злочинів і правопорушень) [40, с. 118-119]. І. Самсін розуміє поняття справляння податків більш вузько, відмежовуючи від нього відносини, пов'язані із здійсненням податкового контролю [52, с. 145].

Дійсно, контрольні провадження в теорії адміністративного права [53] визнаються видом адміністративних проваджень та частиною адміністративного процесу [54, с. 15], що дає підстави розмежувати відносини податкового контролю на ті, що регулюються нормами адміністративного права та такі, що є суто податковими. Так, питання щодо процедур призначення, проведення та оформлення результатів податкового контролю, процедур та форми прийняття рішень за наслідками проведених контрольних заходів, так само як і їх оскарження мають управлінський характер та є частиною предмету адміністративно-правового регулювання. Відбір об'єктів для проведення податкового контролю, вивчення результатів фінансово-господарської діяльності платника податків на предмет відповідності діючому податковому законодавству, прийняття управлінського рішення за наслідками податкового

контролю, встановлення факту наявності чи відсутності порушень податкового законодавства регламентується нормами податкового права. Наведений підхід орієнтує на дотримання загальних процедурних засад контрольно-наглядових провадження при вдосконаленні чинного законодавства, однак в жодному разі не виключає можливості розгляду відносин податкового контролю в межах науки податкового права.

Підтвердження доцільності наведеного підходу знаходимо і в працях фахівців. Так, В.Б. Марченко однією із частин єдиного, цілісного процесу справляння податків розглядає дії податкових і інших державних органів щодо організації даного процесу та контролю за правильністю, своєчасністю та повнотою виконання платниками своїх податкових обов'язків [48, с. 140]. А М. М. Весельський визнавав таку діяльність за замістом наближеною до управлінської діяльності [50, с. 56].

Л. М. Касьяненко до обсягу поняття «справляння податків» також включено стягнення податків. Основною відмінністю стягнення є те, що воно передбачає застосування примусових засобів зі сторони держави, в той час як справляння – загальнообов'язкова (а не примусова) модель внесення платежу до бюджету. Стягнення податку має місце тоді, коли у встановленому законом порядку він не сплачується, або сплачується неналежним чином [55, с. 174]

Стягнення податків включено до механізму справляння податків у широкому розумінні і В. Б. Марченком, який до названого механізму також відносить повернення платникові надмірно сплачених сум податків, відстрочення та розстрочення податкового зобов'язання, податкову заставу та інші засоби забезпечення податкових зобов'язань [48, с. 140].

Наведені визначення орієнтують на необхідність розмежування заходів податкового та адміністративного примусу, а також інших засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Відповідно, пропонуємо включати до обсягу поняття «справляння податків» відносини щодо стягнення податків, застосування заходів податкового примусу, повернення платникові надмірно сплачених сум

податків, відстрочення та розстрочення податкового зобов'язання, відносини податкового контролю в частині реалізації матеріальних норм податкового права, обчислення, нарахування та сплати податків [2, с. 132].

Такі відносини забезпечені засобами як податкового так, і адміністративного примусу. Крім того нормами адміністративного права створено організаційно-управлінські передумови для належної реалізації відносин справляння податків, як-то – утворення органів публічної адміністрації, відповідальних за формування та реалізацію державної політики у сфері оподаткування, визначення їх компетенції, встановлення адміністративних процедур реалізації суб'єктивних та прав та юридичних обов'язків платників податків, визначення видів та процедур надання адміністративних послуг у сфері оподаткування [2, с. 132].

Корисним у визначені меж адміністративно-правової охорони податкових правовідносин стане вивчення видів відповідних відносин. Так, В. І. Теремецький вказує на владно-майновий та організаційний характер податкових правовідносин [30, с. 123]. Грошові відносини мають місце за наявності однойменного об'єкта відповідних відносин: для податково-правового регулювання це кошти, що надходять від платників податків на відповідні бюджетні рахунки; до організаційних відносин у податковій сфері належать відносини, пов'язані з адмініструванням податків і зборів [33, с. 18].

Такий підхід є більш виправданим у термінологічному сенсі порівняно із пропозицією І. І. Кучерова щодо поділу податкових відносин на основні та похідні і дає підстави конкретизації тих відносин, що стають об'єктом адміністративно-правової охорони – організаційні відносини. На такий висновок орієнтує визначення адміністративного правопорушення, наведене у ст.. 9 КУпАП, яким до об'єктів посягань віднесено і встановлений порядок управління [56]. Власне грошова складова податкових правовідносин не є об'єктом адміністративно-правової охорони, а її реалізація забезпечене іншими заходами, в тому числі податкового примусу та кримінально-правового впливу.

Наступним етапом дослідження податкових правовідносин як предмету адміністративно-правової охорони є вивчення та характеристика їх елементів, до яких відносять: об'єкт правовідносин, суб'єктів (учасників) правовідносин та зміст, що складають суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників правовідносин.

Поняття «об'єкт правовідносин» не має загальновизнаного дефінієнсу як у теорії права, так і у галузевих науках. Так, І. І. Кучеров звертає увагу принаймні на дві підходи до розуміння об'єкту правовідносин. Відповідно до першого об'єктом виступає поведінка учасників правовідносин; другий визнає об'єктом правовідносин матеріальні і нематеріальні блага, на які спрямована поведінка всіх учасників правовідносин [57, с. 17]. У теорії податкового права існує і третій підхід до визначення об'єкту правовідносин.

Так, М. П. Кучерявенко доволі широко підходить до розуміння об'єкта податкових правовідносин, вважаючи, що ним виступають кошти, предмети й діяльність, що породжує податковий обов'язок і пов'язані з ним права й обов'язки. [50, с. 30]. Такий підхід отримав певну підтримку у наукових дослідженнях [32, с. 19-20].

Певні критичні зауваження щодо включення діяльності учасників податкових правовідносин до об'єкту зроблені І.І. Кучеровим, який наголошує на недоцільності зведення об'єкту будь-яких правовідносин, у тому числі й податкових, тільки до дій чи поведінки людей, оскільки вони є досить різними: як у правовідносинах зі сплати податків, так і у відносинах, що виникають при проведенні податкового контролю [50, с. 30].

Є. Ю. Шаптала зазначає, що за такого підходу до об'єктів податкових правовідносин належать не лише певні матеріальні блага, а й діяльність учасників цих правовідносин - платників податків і контролюючих органів. Якщо відносити діяльності суб'єктів до об'єктів податково-правових відносин не зрозумілим залишається їх зміст [33, с. 27]. Дослідник пропонує уточнити зміст поняття об'єкт податкових правовідносин і розуміти його як відповідні матеріальні блага й (або) діяльність суб'єктів оподаткування, результатом якої

виступає також певне матеріальне благо або внаслідок якої виникають права й обов'язки цих суб'єктів [33, с. 30]. Важливо звернути увагу, що дослідник визнає об'єктом по податкових правовідносин лише діяльність (поведінку) суб'єктів оподаткування, однак не контролюючих органів, що додатково аргументує висловлену вище позицію щодо обсягу поняття «податкові правовідносини».

Засобами адміністративно-правової охорони може забезпечуватись та частина об'єкту податкових правовідносин, що пов'язана із діяльністю суб'єкта оподаткування, наприклад незаконні дії у разі банкрутства, що призводять до не повної сплати зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами, або порушення порядку проведення розрахунків, що призвело до приховування частини бази оподаткування тощо.

Щодо учасників податкових правовідносин також підтримуємо з окремими зауваженнями підхід Є. Ю. Шаптали про виокремлення двох їх груп: (а) першу становлять основні суб'єкти, які завжди беруть участь у відносинах оподаткування (платники податків, податкові агенти та контролюючі органи), (б) другу – спеціальні (факультативні) суб'єкти, які беруть участь на відповідних етапах розвитку податкових правовідносин (банки і фінансові установи, ВР України, органи місцевого самоврядування, представники платників податків та ін.) [33, с. 27]. Визнаючи загалом доцільність запропонованого поділу учасників податкових правовідносин зазначимо, що віднесення до них ВР України та ОМС є недоречним. Рішення, що приймаються такими суб'єктами є скоріш юридичними фактами для виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, ніж результатом реалізації суб'єктивних прав та юридичних обов'язків у податкових правовідносинах. Об'єктом адміністративно-правової охорони в цьому випадку виступатиме не правовий статус учасника податкових відносин, оскільки його реалізація відбувається в межах іншого елемента правовідносин – змісту, як сукупності прав і обов'язків учасників правовідносин, а власне його участь у відповідних відносинах, що вимагає вивчення сутності такого явища як

юридичний факт як певні життєві обставини, з якими норми права повзають виникнення, зміну чи припинення податкових відносин [59, с. 86].

Незважаючи на те, що юридичні факти не є елементом податкових правовідносин [60, с. 180], а є лише підставами для їх виникнення та трансформації, однак їх роль у сфері оподаткування важко переоцінити. Н. С. Хатнюк зазначає, що законодавець повинен відслідковувати обставини реальної дійсності, що мають значення при оподаткуванні та здійснювати їх належне правове регулювання [31, с. 131]. Будь-яка неточність, некоректність фіксації юридичних фактів у податковій нормі загрожує тим, що платник податків буде використовувати її на свою користь [31, с. 156-157].

З огляду на наведене, необхідно звернути увагу на думку Г. І. Петрова про об'єкти адміністративних правовідносин, до яких вчений відносив: дію (бездіяльність), яка мала місце до виникнення правовідносин; речі, продукти духовної творчості, дії (бездіяльність), а також особисті нематеріальні блага [61, с. 89, 94]. Дійсно, діяльність платника податків, що мала місце до моменту виникнення податкових правовідносин, справляє значний вплив на їх розвиток. Очевидно, що порушення правил ведення господарської діяльності, що виникли внаслідок умисних дій посадових осіб чи з необережності, взаємовідносини із фіктивними контрагентами тощо, справляють значний вплив на зміст податкового обов'язку платника податків

Відповідно, одним із завдань адміністративно-правової охорони є забезпечення виникнення та розвитку податкових відносин на підставі належного юридичного факту. Правова категорія юридичного факту об'єднує два моменти: по-перше, це явища дійсності (дія або бездіяльність), по-друге, вони повинні бути зафіксованими у встановленій законодавством правовій формі, якою є на думку Н. С. Хатнюк індивідуальним податковий акт [31, с. 150].

Перший аспект снування юридичного факту у податкових відносинах відображається у категорії «розумна економічна причина (ділова мета)», яка відповідно п.п. 14.1.231 ч. 14.1. ст. 14 ПК України є причиною, що може бути

наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності [43]. Ділова мета діяльності платника податків пов'язана ще з однією оціночною категорією – реальності господарської операції, зміст якої полягає у тому, що наслідки у даних податкового обліку створює лише фактично здійснена господарська операція (рух активів), а не задекларована на папері [62]. Відповідне положення закріплене у ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно зі ст. 1 якого, первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію, тобто дію або подію, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [63].

Другий – розкритий у ч. 44.1. ст. 44 ПК України, приписи якої зобов'язують платників податків формувати показники податкової звітності на основі належним чином оформлених первинних документами, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності тощо, а також вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань [43]. Крім того, ст. 44 ПК України на платника податків покладено обов'язок зберігання та надання на вимогу контролюючого органу відповідних документів [43].

Від так, юридичні факти значною мірою впливають на стан податкових відносин. Їх сутність як конкретних життєвих обставин, які перебувають у постійному русі та розвитку значно знижує ефективність вжиття традиційних засобів адміністративно-правового регулювання, як-то встановлення приписів, заборон та дозволів, так само, як і заходів податкового та фінансового примусу. На відміну від методів адміністративно-правової охорони, що більш чутливі до змін, і дозволяють дієво та оперативно реагувати на зловживання.

Зміст податкових правовідносин утворюють суб'єктивні права та юридичні обов'язки їх учасників. Належна реалізації названих елементів змісту податкових правовідносин передбачає їх кореспондування: якщо в одного з учасників наявне суб'єктивне право, на іншого учасника повинен бути покладений обов'язок та правомочності реалізації такого права. Лише на

теоретичному рівні, методом наукової абстракції можна вирізняти суб'єктивні права і юридичні обов'язки учасників податкових відносин. На практиці ж на рівні безпосередніх правовідносин ці права й обов'язки є неподільними, а диспропорції в закріпленні таких прав та обов'язків створюють передумови для зловживань у податкових відносинах [32, с. 17]; Причому необхідно звернути увагу на те, що суб'єктивні права та юридичні обов'язки податкових органів зливаються у конструкцію «правообов'язок» як наявність адміністративного зобов'язання реалізовувати надані законом права у сфері оподаткування. Питання суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин досить детально висвітлені в літературі, тому зазначимо лише про їх особливості як об'єкту адміністративно-правової охорони [33, с. 131; 64, с. 136; 65, с. 7; 66, с. 32].

З огляду на триєдину структуру податкового обов'язку щодо своєчасного, у встановлені строки, та повного обчислення, декларування та/або сплати суми податку та збору у встановленому порядку і отриманні висновки щодо можливості адміністративно-правової охорони саме організаційної частини податкових правовідносин, зазначимо, що засобами адміністративного права може і повинно забезпечуватись: порядок виконання своїх обов'язків учасниками податкових правовідносин, в тому числі дотримання строків взяття на облік, обов'язок декларування сум податків і зборів, та своєчасність подання відповідних декларацій. Засоби податкового примусу будуть найбільш ефективними у випадку неповного обчислення та несвоєчасної та неповної сплати суми податку та збору. Зазначимо, що виконання обов'язків контролюючими органами, так само як і належна реалізація їх прав забезпечуються виключно формами та методами адміністративно-правової охорони.

Наведені теоретичні умовиводи на даний час не узгоджуються із діючим законодавством в частині застосування відповідальності до платників податків, однак їх практичне застосування дозволить чітко розмежувати види

протиправних діянь за які настає адміністративна та фінансова відповідальність.

Взагалі, об'єктом адміністративно-правової охорони варто визначити не податковий обов'язок платника податків, належне виконання якого забезпечується перш за все засобами податкового примусу, а обов'язки у сфері оподаткування. Характерною рисою останніх є те, що вони визначені не лише ПК України, однак і іншими нормативно-правовими актами, зокрема ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі - Закон № 2464-VI) [67], ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» (далі – Закон) № 265/95-ВР [68], ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [66], Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148 [69] тощо, і передбачають здійснення належного обліку доходів і витрат, обігу готівки з метою повного обчислення сум податків і зборів. Названі обов'язки встановлюються у зв'язку з попередження зловживань у сфері оподаткування.

ПК України, також визначає ряд юридичних обов'язків платника податків, які пов'язані з наступним виконанням податкового обов'язку, однак не тотожні йому, в тому числі обов'язок: встати на облік та повідомляти по податкові органи про зміну місцезнаходження, прийняти рішення про ліквідацію та реорганізацію (п.п. 16.1.1., 16.1.10., 16.1.11 п. 16.1. ст..16 ПК України); вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів (п.п. 16.1.2. п. 16.1. ст..16 ПК України); подавати на письмову вимогу податкового органу документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів (п.п. 16.1.5. п. 16.1. ст..16 ПК України); подавати інформацію та відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання, а також іншу податкову інформацію (п.п. 16.1.6, 16.1.7 п. 16.1. ст..16 ПК України) [43] тощо.

Зважаючи на викладене можемо сформулювати визначення обов'язків платника податків у сфері оподаткування як об'єкту адміністративно-правової охорони – це передбачена ПК України та іншими нормативно-правовими актами вид і міра належної (необхідної) поведінки платника податків щодо порядку сплати податків та зборів, інших обов'язкових платежів, застосування РРО при провадженні господарської діяльності, дотримання порядку ведення касових операцій та оформлення трудових відносин з найманими працівниками.

Категорія прав платників податків як об'єктів адміністративно-правової охорони перебуває у нерозривному зв'язку із компетенцією податкових органів щодо їх реалізації. Основними завданнями адміністративно-правової охорони у цьому сегменті змісту податкових відносин є: 1) забезпечення належної реалізації компетенції податкових органів відносно прав платників податків; 2) упередження зловживання правами як платниками податків, так і податковими органами.

Відзначимо, що, як і у випадку з обов'язками у сфері оподаткування, права платника податків не обмежені переліченими у статті 17 ПК України способами можливої поведінки, і у відносинах адміністративно-правової охорони завжди залежить від конкретного адміністративно-правового статусу. Так, види та обсяг суб'єктивних прав платника податків у контрольних, інформаційно-аналітичних процедурах, провадженні у справі про адміністративне правопорушення тощо значно відрізнятиметься. Від так, відсутній сенс перелічувати всі права платника податків, що підлягають адміністративно-правовій охороні. Головне відмітити, що засобами адміністративного права забезпечуватиметься саме належна поведінка податкового органу під час реалізації прав платників податків, оскільки з його діяльністю законодавцем пов'язана можливість реалізації прав невідладних суб'єктів у сфері оподаткування.

Щодо питань зловживання правом у податкових правовідносинах, то вкажемо на їх детальну розробку Д.С. Сахном [32], висновки та пропозиції

якого загалом можуть бути враховані при подальшому вдосконаленні наукових поглядів на об'єкт адміністративно-правової охорони податкових відносин. Зокрема дослідник зазначає, що «зловживання правом у податкових правовідносинах» - це використання учасником податкових правовідносин наданих йому суб'єктивних прав або закріплених за ним владних повноважень у сфері оподаткування всупереч їх призначенню й меті регулювання й охорони податкових відносин, що з формальної сторони відповідає законній поведінці особи й тому не утворює складу податкового правопорушення, однак за своїми суспільно шкідливими наслідками чинить загрозу нормальному розвитку податкових відносин, а тому потребує реагування уповноважених органів для зупинення відповідної поведінки цього суб'єкта й за необхідності застосування заходів податкового право відновлення. [32, с. 12]. Питання протидії зловживанню правом у податкових відносинах є надзвичайно актуальним на сучасному етапі їх розвитку, коли недосконалості законодавства та процедур реалізації його приписів, дозволяють уникати виконання обов'язків шляхом реалізації наданих законом прав, і потребує подальших наукових розвідок. Ми ж обмежимося констатацією необхідності його визнання одним із об'єктів превенції та протидії у сфері податкових відносин.

Підсумовуючи викладене можемо стверджувати, що предмет адміністративно-правової охорони складає владно організаційна частина податкових відносин, змістом якої є організація виконання учасниками податкових відносин (платниками податків та податковими органами) податкових та інших обов'язків у сфері оподаткування. У структурі податкових відносин засобами адміністративного права забезпечується їх виникнення та розвиток на підставі належних та правомірних юридичних фактів, у об'єкті – та його частина, що пов'язана з діяльністю платника податків, у змісті порядок виконання своїх обов'язків учасниками податкових правовідносин, в тому числі дотримання строків взяття на облік, обов'язок декларування сум податків і зборів, та своєчасність подання відповідних декларацій. Виконання обов'язків контролюючими органами, так само як і належна реалізація їх прав

забезпечуються виключно формами та методами адміністративно-правової охорони.

Об'єктами адміністративно-правової охорони податкових відносин названо дії платників податків і податкових органів щодо: 1) визначення юридичних фактів для виникнення, розвитку і припинення податкових відносин; 2) виконання обов'язків платників податків; 3) реалізації прав платників податків та компетенції податкових органів щодо адміністрування податків, зборів, платежів.

1.2. Поняття та сутність адміністративно-правової охорони податкових відносин

Оновлення системи адміністративно-правової охорони податкових відносин на сучасному етапі розвитку публічного адміністрування має визначальне значення. Необхідність вдосконалення ризикоорієнтованої системи податкового контролю, декриміналізація ряду діянь у сфері оподаткування, розмежування сервісної та правоохоронної функції суб'єктів публічного адміністрування у сфері оподаткування, забезпечення стабільності податкового законодавства вимагають ґрунтовного опрацювання існуючих проблем правової охорони податкових відносин. Відсутність відповідних досліджень призводить до безсистемності реформ, не врахування взаємовпливу та взаємообумовленості елементів системи адміністративно-правової охорони, термінологічної плутанини, ускладнення роботи як органів публічної адміністрації, так і платників податків [70, с. 30].

Не зважаючи на стійкий інтерес до феномену адміністративно-правової охорони, галузева наука ще не виробила єдиного погляду на його природу і зміст [71, с. 293], дослідниками презентовано різні, а подекуди і протилежні, погляди на обсяг методів та форм її здійснення, функціональне призначення засобів, що ускладнює ідентифікацію адміністративно-правової охорони відносно родового та суміжних понять науки адміністративного права

З огляду на викладене, при формуванні поняття адміністративно-правової охорони податкових відносин варто скористатись методом сходження від абстрактного до конкретного, де в основі розуміння названого правового явища знаходитимуться загально теоретичні уявлення про зміст правової охорони та її співвідношення із іншими суміжними поняттями. Наступним кроком доцільно визначити дефінування поняття адміністративно-правової охорони через найближчий рід та видову відмінність.

Від так пропонуємо проаналізувати наявні у теорії права уявлення щодо сутності, змісту та співвідношення правової охорони та правового захисту.

Зокрема, Л. О. Кожура аналізуючи співвідношення адміністративно-правової охорони та захисту вказує на існування трьох підходів до його розуміння: правова охорона і правовий захист є тотожними поняттями, правова охорона – поняття ширше за обсягом та родово відносно поняття правового захисту; правова охорона та правовий захист – відмінні поняття, не тотожні за змістом [72, с. 120].

Очевидно, що охорона та захист не можуть вважатись поняттями тотожними, на що звертає увагу М. В. Вітрук: охорона права – діяльність, спрямована на усунення перешкод у реалізації прав та обов'язків, на боротьбу з невиконанням обов'язків і зловживанням правами, на профілактику і попередження порушень прав та обов'язків, а засоби захисту застосовуються у випадку невиконанням обов'язку або зловживанням правом, та виникненням перешкод для їх здійснення чи існуванням суперечки про наявність самого права або обов'язку [73, с. 54].

Наведене дає важливий орієнтир для визначення родової ознаки відносно поняття і адміністративно-правової охорони, і адміністративно-правового захисту – діяльність. Однак, низка вчених саме за цією ознакою розрізняють охорону і захист, визначаючи охорону як стан правомірної реалізації прав і свобод під контролем соціальних інститутів, але без їх втручання [74, с. 88; 75, с. 115; 76, с. 63], а захист – як правозахисну діяльність, спрямовану на

відновлення порушеного права та відвернення загроз його подальшого порушення [75, с. 115; 76, с. 63].

Такі спроби розмежувати правову охорону та правовий захист загалом можливо пов'язати із стадіями механізму правового регулювання, де правова охорона відповідатиме першій стадії – регламентації суспільних відносин, а захист – останній – реалізації санкцій правової норми [70, с. 30].

Проти такого визначення правової охорони заперечує А. Смирнов, вказуючи, що наведений підхід вказує на реалізацію не охоронної, а регулятивної функції права, фактично виключає одну з функцій права, що суперечить самій суті права [77, с. 123].

Дійсно, правове регулювання є самостійним видом правового впливу, і як буде показано нижче, родовим поняття відносно правової охорони.

Так, П. М. Рабіновичем, обґрунтовано, що правове регулювання - це здійснюваний державою за допомогою всіх юридичних засобів владний вплив на суспільні відносини з метою їх упорядкування, закріплення, охорони і розвитку [78, с. 153]. В. М. Сирих стверджує, що правове регулювання – це діяльність держави і суспільства, здійснювана в процесі підготовки й прийняття норм права, їх реалізації в конкретних відносинах та застосування державного примусу до правопорушників з метою досягнення стабільного правопорядку в суспільстві [79, с.148]. В. В. Лазарєв розглядав правове регулювання як частину (аспект) дії права, котра характеризує спеціально-юридичний вплив права на поведінку людей та діяльність його адресатів. При цьому, зауважує вчений, правове регулювання охоплює: 1) специфічну діяльність держави (її нормотворчих органів), пов'язану з виробленням юридичних настанов і визначенням юридичних засобів забезпечення їх дієвості; 2) діяльність безпосередніх учасників суспільних відносин, спрямовану на пошук та залучення засобів юридичного регулювання для узгодження своєї поведінки з правом (його принципами, ідеями, призначеннями) [80, с. 106–107].

Відповідно, правове регулювання виступає більш широким поняттям відносно правової охорони, вони співвідносяться між собою як ціле і частина.

Формально-логічний метод науково пізнання орієнтує і наступний висновок: якщо правове регулювання є родовим поняттям, то відносно правової охорони володітиме більш широким обсягом, однак вужчим змістом. В той же час не вірно ототожнювати адміністративно-правову охорону лише як частину механізму адміністративно-правового регулювання податкових відносин, оскільки виконувані нею функції щодо підтримання стабільності податкових відносин є частиною категорії публічного адміністрування.

За своєю юридичною природою адміністративно-правова охорона податкових відносин є окремою формою правозастосовної діяльності, яка поєднує у собі ознаки оперативно-виконавчої та правоохоронної діяльності. З одного боку передбачає виконання приписів правових норм з метою позитивного результативного впливу на податкові відносини, з іншого – вжиття заходів примусу у зв'язку із необхідністю забезпечення законності, протидії правопорушенням у податковій сфері. Ці класичні тези про зміст і види правозастосовної діяльності органів публічної адміністрації у адміністративно-правовій охороні податкових відносин отримують розвиток у напрямі доповнення ще однією складовою – публічно-сервісною діяльністю, оскільки включає надання різного роду адміністративних та інших державних послуг з метою створення умов для реалізації прав зобов'язаних учасників податкових відносин та самостійного упередження порушень законодавства у податковій сфері.

Детальне вивчення співвідношення понять правової охорони і правового захисту дає можливість виявити їх видові відмінності та відмежувати їх за змістом. Так, І. Л. Борисенко вказує на два підходи до визначення співвідношення понять «охорона» та «захист» прав: «вужький», коли під охоронною функцією фактично розуміється здійснення захисту після фактичного порушення права, «широкий», коли «правова охорона може охоплювати весь комплекс засобів, що забезпечують реалізацію закріплених правовими нормами суб'єктивних прав як в їх позитивному стані, так і у разі порушення» [81].

Фактично думка щодо співвідношення охорони і захисту як цілого та частини [82, с. 75–86] сформувалася у радянські часи у працях В. А. Новосьолова та Л. Д. Воєводіна, які розглядали охорону як діяльність, що передбачає по-перше, попередження порушень прав і свобод, по-друге, забезпечення умов та засобів для фактичного користування ними кожним громадянином, по-третє, їх захист. [83, с. 7–9; 84, с. 61]. В. А. Новосьолов акцентував, що поняття «захист» є вужчим, порівняно з поняттям «охорона», та є його складовою [83, с. 7–9].

Коротка теоретико-правова характеристика співвідношення правової охорони і захисту дозволяє вивести ряд методологічних положень: правова охорона – це завжди активна діяльність уповноважених суб'єктів права, правова охорона і правовий захист співвідносяться як ціле та частина, правова охорона у першому наближенні включає щонайменше три складові: попередження порушень, усунення перешкод у реалізації прав і свобод суб'єктів права, вжиття засобів захисту та відновлення.

Саме з цих загальнотеоретичних позицій доцільно проводити аналіз галузевої природи адміністративно-правової охорони. Сутність названого явища можливо встановити уточнивши зміст поняття шляхом характеристики його галузевої природи та об'єкту впливу, в тому числі: які якісні особливості властиві саме адміністративно-правовій охороні порівняно із іншими правовими засобами та чи відрізнятиметься зміст адміністративно-правової охорони залежно від об'єкту впливу, а саме: чи можливо і доцільно вести мову про відмінність засобів адміністративного правової охорони податкових та інших видів відносин?

Вирішення названих завдань доцільно розпочати із вже сформованих у науці адміністративного права дефініцій адміністративно-правової охорони.

Так, В. В. Галуцько визначає адміністративно-правову охорону у широкому розумінні як систему впорядкованої адміністративно-правовими нормами діяльності публічної адміністрації, спрямованої на попередження порушень і відновлення порушених прав, свобод та інтересів фізичних і

юридичних осіб, що здійснюються засобами адміністративного права, в тому числі і примусового характеру [75, с. 116]. Схожої думки притримується і О. М. Правоторова (Єщук), визначаючи адміністративно-правову охорону як інститут адміністративного права, що складається з однорідних норм адміністративного права, правовий вплив яких спрямовано на попередження правопорушень (профілактика злочинів) та відновлення порушених прав, свобод і законних інтересів фізичних і юридичних осіб, що здійснюються публічною адміністрацією на основі визначених засад і за допомогою адміністративного інструментарію [85, с. 155]. Загалом погоджуючись з пропозиціями вчених вкажемо, що запропоновані визначення адміністративно-правової охорони не враховують такого аспекту її сутності як забезпечення фактичного користування правами та виконання обов'язків учасниками адміністративних правовідносин, на який було звернено увагу В. А. Новосьоловим та Л. Д. Воєводіним.

Також висловимо зауваження щодо обрання в якості родового відносно адміністративно-правової охорони поняття норми адміністративного права. Як і О.М. Правоторова, А.П. Шпак визначає адміністративно-правову охорону права інтелектуальної власності у сфері освіти як систему адміністративно-правових норм [86, с. 8]. Однак, встановлення, приписів, заборон, дозволів, що визначатимуть міру належної поведінки в охоронюваних нормами адміністративного права відносин у своїх сукупності утворюватимуть методи і форми адміністративно-правового регулювання, однак не адміністративно-правової охорони, остання ж являє собою активну поведінку уповноважених суб'єктів з реалізації встановлених норм права у формі застосування з метою забезпечення стабільності охоронюваних відносин, попередження та виявлення порушень, притягнення винних осіб до відповідальності, відновлення стану, що існував до порушення. Відповідно більш виваженим є підхід В. В. Галунька до обрання поняття діяльності публічної адміністрації як родового для формування дефініції адміністративно-правової охорони.

Привертають увагу і інші положення щодо змісту поняття адміністративно-правової охорони, запропоновані А. П. Шпаком, зокрема дослідник доводить, що адміністративно-правова охорона у її конкретно-галузевому змісті в сфері права інтелектуальної власності спрямована на регулювання діяльності державних і недержавних суб'єктів, пов'язаної з реалізацією природного права людини створювати, використовувати та захищати інтелектуальну власність, яка є результатом його особистої, інтелектуальної та творчої діяльності, з метою задоволення як індивідуального, так і публічного інтересу [86, с. 8]. Відповідно, загалом імовірно припустити, що засоби адміністративно-правової охорони повинні бути спрямовані як на фізичних та юридичних осіб, так і на органи публічної адміністрації, а кінцевою метою та маркером ефективної її функціонування є реалізація як публічного інтересу, так і індивідуальних інтересів невлadних учасників адміністративних правовідносин.

Порівняння дефініцій, запропонованих В. В. Галуньком, О. М. Правоторовою, А. П. Шпаком із розробленими теорією права, дозволяє у першому наближенні вказати на такі галузеві особливості адміністративно-правової охорони: така діяльність здійснюється органами публічної адміністрації, здійснюється засобами адміністративного права, спрямована як на юридичних і фізичних осіб, так і на органи публічної адміністрації, можливе застосування заходів адміністративного примусу, її метою є задоволення публічного інтересу у певній сфері суспільного життя та індивідуальних інтересів невлadних суб'єктів адміністративного права.

Щодо складових адміністративно-правової охорони, то аналіз її дефініцій у загальногалузевих та спеціальних дослідженнях [87, с. 49; 88, с. 12] орієнтують принаймні на такі напрями діяльності: попередження (профілактика) негативних явищ; виявлення можливих порушень; подолання шкідливих наслідків (відновлення порушених прав); підтримання стабільності правовідносин; притягнення до адміністративної відповідальності осіб, що посягають на охоронюваний об'єкт. Відповідно, галузеве поняття закономірно

отримує більш широкий зміст, і порівняно із загальнотеоретичним розумінням у механізмі адміністративно-правового регулювання виконує додаткову функцію – підтримання стабільності охоронюваних відносин.

Важливо зауважити, що вчені акцентують спрямованість засобів адміністративно-правової охорони на захист прав свобод і інтересів фізичних і юридичних осіб, що відносно податкових відносин може бути визнане справедливим лише частково. Методологічно вірно у понятті адміністративно-правової охорони податкових правовідносин вказувати на публічний інтерес, як органічне та збалансоване поєднання державних та приватних інтересів, задоволення яких сприяє сталому розвитку суспільства [70, с. 31]. Такий висновок підтверджується і дефініціями адміністративно-правової охорони конкретних об'єктів та відносин [87, с. 49; 88, с. 12].

Характеризуючи галузеві особливості варто конкретизувати особливості засобів адміністративно-правової охорони, система яких, на думку Л.В. Золотої, і визначатиме зміст досліджуваного нами явища [88, с. 13].

О.М. Правоторовою вказано, що засобами адміністративно-правової охорони виступатимуть перш за все заходи адміністративного примусу [89, с. 198], однак у прикладних дослідженнях до засобів адміністративно-правової охорони зараховується більш широкий перелік прийомів впливу: засоби сервісного характеру [90, с. 18], заходи переконання та відновлювальні заходи [3, с. 109], методи адміністративно-правового регулювання (встановлення заборон здійснювати діяльність, що порушує охоронювані відносини) [88, с. 13].

Аналіз вказаних праць свідчить про відмінність засобів адміністративно-правової охорони залежно від об'єкту впливу, втім всі з аналізованих положень мають і спільні риси: адміністративно-правова охорона здійснюється за допомогою контролю та нагляду, а також шляхом застосування заходів адміністративного примусу. Розбіжності знаходимо саме в частині переліку засобів сервісного характеру, до яких дослідниками зараховано різні види адміністративних та інших публічних послуг. Підтримуючі висновки

дослідників, вкажемо, що зважаючи на виконувани функції, наразі відсутні підстави обмежувати її засоби лише державним примусом та втручальними провадженнями. Погодимось, що адміністративно-правову охорону необхідно розглядати з урахуванням всього значення охоронної функції правової системи держави, для якої властива здатність не тільки перешкоджати відхиленням від нормальних процесів розвитку суспільних відносин у різноманітних сферах та їх усунення, але виступати як ефективний, організуючий і забезпечувальний засіб [86, с. 15-16].

Засоби адміністративно-правової охорони є важливою складовою її змісту, однак не можуть у повній мірі відобразити її конкретно-галузеві особливості відносно визначеного об'єкту, які характеризуються через аналіз суб'єктів такої діяльності, методів впливу та форм їх об'єктивації. Отриманий висновок підтверджують і спроби окремих вчених обґрунтувати поняття механізму адміністративно-правової охорони.

Так, І. М. Павлов до структури адміністративно-правового механізму охорони і захисту прав і свобод відносить: суб'єктивні права і свободи (об'єкти захисту) та юридичні обов'язки; систему адміністративно-правових засобів їх забезпечення, установлених як внутрішньодержавним законодавством так і міжнародними угодами (правові акти, міжнародні інституції, інститут президентства; органи виконавчої влади, прокуратура, судові органи), способи адміністративно-правової охорони [91, с. 12].

Погоджуючись загалом із думкою І. М. Павлова, зазначимо про надто абстрактне визначення способів і засобів адміністративно-правової охорони та необхідність відмежування форм та методів як складових адміністративно-правового механізму її реалізації. Водночас, вкажемо на беззаперечну цінність висновків автора в частині включення міжнародних актів та діяльності міжнародних інституцій до засобів правової охорони. Стосовно ж адміністративно-правової охорони, такі положення потребують уточнення. Дійсно, враховуючи приписи ст. 9, ч. 5 ст. 55 Конституції України (далі – КУ) [92], ст. 6 та 7 Кодексу адміністративного судочинства України (далі - КАС

України) [93] включення міжнародних актів до системи адміністративно-правової охорони не викликає заперечень. Віднесення ж міжнародних інституцій до суб'єктів адміністративно-правової охорони вимагає додаткових обґрунтувань.

Важливі уточнення щодо механізму адміністративно-правової охорони зроблено О. М. Єщук, на думку якої, до його елементів необхідно віднести: адміністративно-правові норми та їх зовнішнє вираження - джерела адміністративного права; адміністративно-правові відносини; суб'єктів публічної адміністрації, які попереджають порушення або/та захищають, права, свободи та законні інтереси невідних осіб; форми і методи адміністративної діяльності публічної адміністрації; адміністративні процедури в аналізованій сфері [89, с. 133].

Наведені І. М. Павловим та О. М. Єщук положення про складові механізму адміністративно-правової охорони характеризують скоріш її систему, а не конкретний перелік засобів здійснення, що жодним чином не зменшує цінність отриманих результатів, а навпаки, орієнтує на структуру спеціально-галузевих досліджень адміністративно-правової охорони. Враховуючи визнання теорією права та наукою адміністративного права доцільності використання терміну «механізм» лише стосовно правового регулювання, стосовно адміністративно-правової охорони пропонуємо вживати термін «система», яку утворюватимуть, у першому наближенні, суб'єкти, форми та методи адміністративно-правової охорони конкретного об'єкту.

Важливою властивістю системного розгляду адміністративно-правової охорони є обов'язкове вивчення характеру зв'язків між її елементами, які поділяються на зв'язки самого елемента (атрибутивні) та зв'язки між елементами (зв'язки-властивості) [94, с.26]. Враховуючи, що кожний елемент системи може бути в свою чергу представлений як система нижчого порядку, в якості атрибутивних ми розглядатимемо ті зв'язки, що забезпечують ефективність та дієвість конкретного елемента як сукупності більш-менш однорідних правових явищ.

Такими зв'язками в елементі суб'єктів адміністративно-правової охорони є їх компетенція, як центральний елемент їх правового статусу [46, с. 202]. Саме компетенція визначати повноваження та порядок взаємодії органів публічної адміністрації під час виконання функцій з адміністративно-правової охорони, відносно методів і форм атрибутивним зв'язком варто назвати їх юридичну силу. Не зважаючи на те, що категорія юридичної сили асоціюється перш за все із нормативно-правовими актами, як певна теоретична модель, що використовується для вирішення колізій у законодавстві, погодимось із А. С. Бар'як у тому, що принцип ієрархічності пронизує усю систему правових актів, а не лише тих, що мають нормативний характер [95, с. 111]. Узгодження форм та методів адміністративно-правової охорони між собою залежатиме перш за все від компетенції суб'єкта, що їх застосовує, та його місця у вертикалі органів публічної адміністрації.

Функціональні зв'язки у системі адміністративно-правової охорони податкових відносин утворюють адміністративні процедури, що визначають види і послідовність вчинення дій та прийняття рішень уповноваженими суб'єктами.

Родове поняття адміністративно-правової охорони, скеровує подальше дослідження на вивчення мети, як обов'язкової ознаки будь-якої цілеспрямованої діяльності, завдань та функцій адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Метою адміністративно-правової охорони варто визнати реалізацію публічного інтересу в сфері оподаткування та індивідуальних інтересів платників податків. Саме дотримання балансу приватного та державного інтересу є запорукою належного функціонування податкових відносин. Звісно, цей баланс повинен забезпечується на всіх стадіях механізму адміністративно-правового регулювання податкових відносин, однак саме засоби адміністративно-правової охорони дозволяють виявити та усунути його порушення.

Завдання адміністративно-правової охорони податкових відносин полягає у забезпечення відповідності фактичного змісту податкових правовідносин, їх юридичній моделі, в тому числі забезпечення належної реалізації суб'єктивних прав та запобігання їх зловживання та належному виконанню юридичних обов'язків як платниками податків, так і контролюючими органами. Юридичний зміст визначає міру можливої та належної поведінки, а фактичний – реальну поведінку учасників правовідносин, яка далеко не завжди відповідатиме визначеній законодавством мірі можливого.

Функціями адміністративно-правової охорони варто визначити: попередження (профілактику) вчинення правопорушень у податковій сфері, в тому числі і створення умов для самостійного їх упередження платником податків шляхом надання різного роду державних послуг; запобігання та подолання наслідків зловживання правом у податкових відносинах; забезпечення виникнення, розвитку та припинення податкових відносин на основі належних (дійсних) юридичних фактів; виявлення можливих відхилень від фактичного їх змісту від юридичного; усунення виявлених відхилень шляхом застосування примусових та відновлювальних способів впливу.

У підсумку проведеного дослідження поняття та сутності адміністративно-правової охорони податкових відносин можемо дійти таких висновків. Адміністративно-правова охорона податкових правовідносин являє собою специфічний вид правозастосовної діяльності уповноважених суб'єктів, що спрямована на забезпечення реалізації публічного інтересу у податкових відносинах, їх виникнення, функціонування і розвитку відповідно до встановленої нормативної конструкції, виявлення та виправлення відхилень в результаті вивчення фактичного стану, що здійснюється за допомогою адміністративно-правових засобів сервісного, контрольного та примусового характеру. Її видові відмінності зумовлені об'єктом впливу – податковими відносинами, і розкриваються через зміст елементів її системи та характеру зв'язків між ними: суб'єктів, форм та методів адміністративно-правової охорони. Зовнішнім середовищем відносно системи адміністративно-правової

охорони є система нормативно-правових актів, що закріплюють (визначають) суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, правила та процедури їх діяльності та у сукупності утворюють систему правового забезпечення адміністративно-правової охорони, аналіз якої є наступним кроком нашого наукового пошуку.

1.3. Правове забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин

Сучасний етап розвитку податкових відносин, зокрема транснаціональний характер діяльності суб'єктів господарювання, глобалізація національної економіки, цифровізація діяльності публічної адміністрації та її взаємодії із фізичними і юридичними особами, зумовлює значне оновлення та нові виклики для дієвості системи їх адміністративно-правової охорони, що вимагає наявності комплексного та узгодженого його правового забезпечення.

Поняття «правове забезпечення» в сучасній науковій літературі вживається в різних значення: у широкому – як правова діяльність, у вузькому – як правова процедура та нормотворчість, у спеціальному – як правове регулювання, у додатковому – як правова практика та технологія [96, с. 45]. Відповідно, подальше дослідження названого правового феномену у адміністративно-правовій охороні податкових відносин зумовлює необхідність з'ясування співвідношення прийомні двох базових понять – правового регулювання та правового забезпечення.

Так, на думку Р. Я. Демківа правове забезпечення відображає статичну, нормативну частину правового регулювання як специфічної діяльності держави, її органів, посадових осіб і уповноважених на те громадських організацій щодо впорядкування суспільних відносин шляхом встановлення юридичних норм і прийняття в необхідних випадках індивідуальних рішень у відповідності з цими нормами, вирішення юридично значимих питань, що

виникають у межах таких відносин [97, с. 21]. Динамічну ж основу правового регулювання складатимуть правові відносини, акти тлумачення і застосування юридичних норм [97, с. 21].

Саме ця нормативна, статична частина правового регулювання являє собою базис для реалізації усіх інших елементів системи адміністративно-правової охорони та, відповідно, значно впливає на ефективність її функціонування. На рівні нормативно-правових актів визначаються засоби, форми та методи адміністративно-правової охорони, суб'єкти та процедури їх застосування, склад правопорушень, вид та розмір відповідальності за їх вчинення, визначаються напрями розвитку та вдосконалення [98, с. 152].

За справедливим твердженням О. М. Єщук законодавче регулювання адміністративно-правової охорони включає в себе загальну характеристику та класифікацію джерел адміністративного права як зовнішнього вираження адміністративно-правових норм, на основі яких забезпечується адміністративно-правова охорона [89, с. 137]. Причому відповідна характеристика повинна відбуватись з урахування ієрархії та юридичної сили нормативно-правових актів, якими регулюватимуться ті чи інші елементи адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Перш за все зауважимо про міжнародні акти, як джерела норм адміністративного права, з огляду на встановлений у статті 9 КУ припис щодо визнання частиною національного законодавства України чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана ВР України [92].

До системи правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин у першому наближенні варто віднести міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування та обміну податковою інформацією, що є нормами прямої дії в частині обміну інформацією за обґрунтованими запитами податкових адміністрацій [98, с. 153], а також Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, що набула чинності для України 01.07.2009, яка визначає основні правила та процедури обміну інформацією, в тому числі проведення одночасних

податкових перевірок та участь у податкових перевітках за кордоном, надання допомоги в стягненні податків, зокрема вжиття заходів зі збереження суми податків та вручення документів [99].

Окремо вкажемо на низку директив Ради ЄС [100; 101], приписи яких хоч і не можуть бути визнані нормами прямої дії, однак є обов'язковими для імплементації до національного законодавства згідно з Угодою по асоціацію [102; 103]. Зокрема, мова йде про Директиву Ради ЄС 2011/16/EU від 15.02.2011 р. «Про адміністративне співробітництво в галузі оподаткування», що окрім названих видів співробітництва, також зобов'язує країни-члени ЄС ввести в дію закони та адміністративні процедури, що передбачають обов'язковий автоматичний (без запиту) обмін інформацією щодо податкових періодів, що починаються з 01.01.2014 р. [104; 105].

Також Україна, приймає на себе низку міжнародних зобов'язань внаслідок приєднання до міжнародних договорів, які реалізуються шляхом прийняття національних законодавчих або підзаконних актів [98, с. 153]. Так, варто вказати на Багатосторонню конвенцію про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування [106], ратифіковану ЗУ від 28 лютого 2019 року № 2692-VIII. На виконання прийнятих зобов'язань Україна зобов'язана внести зміни до чинних та прийняти ряд нових нормативно-правових актів, що спрямовані на виконання 15 кроків плану BEPS. Однак, більшість з них не стосуються організаційної частини податкових правовідносин, що були визначені нами у попередніх розділах об'єктом адміністративно-правової охорони.

Під час аналізу приписів КУ необхідно звернути увагу на ті основні положення, що визначають правове підґрунтя адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Найперше заслуговує на увагу конституційний обов'язок сплати податків, встановлений ст.. 67 КУ [92], забезпечення виконання якого становить основну мету створення та функціонування системи адміністративно-правової охорони

податковий відносин. Враховуючи двовекторність засобів адміністративно-правової охорони вкажемо і на приписи частини 2 статті 19 КУ, яка унормовує вимоги до діяльності контролюючих органів: «органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені КУ та законами України» [92].

Наступна група конституційних приписів стосуватиметься встановлення форм та методів адміністративно-правової охорони та процедур їх застосування, в тому числі щодо конфіскації майна, що може бути застосована виключно за рішенням суду у випадках, обсязі та порядку, встановлених законом (ст. 41), встановлення заборони притягнення до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення (ст.. 61) та припису про відсутність відповідальності за діяння, які на час їх вчинення не визнавалися законом як правопорушення. (ст.. 58), визначення вимог до дії в часі законів та інших нормативно-правових актів (відсутність зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи) (ст.. 58) [92; 98, с. 154].

Наведені норми складаються основу правового забезпечення адміністративно-правової охорони і є базисом для її подальшої деталізації, і в той же час вимогами для вдосконалення [98, с. 154]. Крім того звернемо увагу на думку М. П. Кучерявенка та В. В. Чайки про необхідність врахування законодавцем при здійсненні нормативно-правового регулювання податкових відносин та функціонування податкової системи насамперед закріплений КУ правовий, демократичний та соціальний характер держави [107 с. 80, 108, с. 172].

На наступному щаблі ієрархії нормативно-правових акт розміщені законодавчі акти, що визначають повноваження податкових органів, підстави, види та строки обмежень прав платників податків [109, с. 98]. Крім того, законодавчий рівень правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин виконує ряд важливих функцій: 1) первинне регулювання

суспільних відноси (вироблення нових правових норм); 2) відновлення правового матеріалу; 3) дерегуляція суспільних відносин; 4) усунення недоліків у правового регулювання, 5) ліквідація прогалин в праві; 6) впорядкування правового регулювання [110, с. 472-473; 111, с. 379; 112, с. 212]. Власне кажучи, наведені функції виконує як законотворення, так і підзаконне нормативно-правове регулювання, однак враховуючи вимоги правозаконності, як засадничого принципу адміністративної діяльності податкових органів [109, с. 98] саме закони є тим основним інструментом закріплення і розвитку системи адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Враховуючи отримані висновки про сутність і зміст адміністративно-правової охорони податкових відносин перш за все вкажемо на ПК України [43], який закріплює права і обов'язки платників податків та встановлює межі повноважень податкових органів у відносинах адміністративно-правової охорони, а також визначає процедури виявлення порушень податкових відносин (заходи податкового контролю) та застосування ряду заходів забезпечення виконання податкових обов'язків, в тому числі: адміністративного арешту майна, адміністративного арешту коштів, розстрочення та відстрочення податкового боргу тощо [98, с. 154].

Крім того, у підп. 4.1.4 п. 1 ст. 4 ПК України закріплено презумпцію правомірності рішень платника податків у випадку, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [43].

Наведений принцип є визначальним для розвитку податкових відносин, оскільки забезпечує захист зобов'язаної сторони податкових відносин від зловживань податкових органів та гарантує реалізацію прав у випадку недосконалості законодавства.

ПК України введено в законодавчий обіг категорію фінансової відповідальності за податкові правопорушення, встановлено підстави застосування та розміри штрафних (фінансових) санкцій. В той же час у ПК України відсутні норми, що визначають провадження по застосуванню відповідних заходів примусу. Окремі приписи дають уявлення про процедури винесення податкових-повідомлень рішень, проведення заходів податкового контролю, що передують їх застосуванню, розстрочення та відстрочення сплати таких санкцій, однак не формують нормативної конструкції адміністративного провадження по застосуванню штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового законодавства. Зауважимо, що відповідна практика реалізована у низці проваджень по застосуванню фінансових санкцій до юридичних осіб, зокрема у сфері захисту економічної конкуренції та містобудування. Від так, одним із напрямів розвитку правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин необхідно визнати нормативне закріплення інститут провадження у справах про податкові правопорушення.

Законодавство України містить ще один НПА, яким встановлено відповідальність за порушення в сфері оподаткування – КУпАП, яким врегульовано підстави, порядок, процедури застосування адміністративної відповідальності, заходів забезпечення провадження у справах про адміністративні правопорушення, порядок їх перегляду та оскарження [56].

До законодавчих актів, що входять до системи правового забезпечення адміністративно-правової охорони варто віднести і Закон № 2464-VI [67], яким встановлено заходи впливу та стягнення за порушення порядку нарахування та сплати, а також обліку платників ЄСВ.

В аналізованому НПА також встановлено склади правопорушень та розмір відповідальності за їх вчинення. При чому законодавцем вживається формулювання «фінансові санкції», не зважаючи на те, що частина зі складів правопорушень є аналогічною до тих, що визначені в КУпАП, однак стосовно податкових зобов'язань. Так, ст. 163-1 КУпАП встановлює відповідальність за

порушення порядку ведення податкового обліку, в той час як і п. 5 ч. 1 ст. 25 Закон № 2464-VI встановлено розмір штрафних фінансових санкцій за неналежне ведення бухгалтерської документації, на підставі якої нараховується ЄСВ. Така «подвоєність» пов'язана перш за все із суб'єктом адміністративного правопорушення, яким на даний час відповідно до приписів КУпАП може бути виключно фізична особа.

Звернемо увагу, що вимога про сплату недоїмки є виконавчим документом та виконується державною виконавчою службою в порядку, встановленому законом [67], що дає підстави включити до джерел правового забезпечення адміністративно-правової охорони і Закон України «Про виконавче провадження» [113], яким встановлено процедури примусового виконання рішень контролюючих органів щодо стягнення сум недоїмки з ЄСВ та фінансових санкцій за порушення законодавства у сфері обліку, нарахування та сплати ЄСВ.

Окрім, названого НПА, санкції за неналежне виконання обов'язків учасниками податкових відносин встановлено і у розділі V Закону № 265/95-ВР [68], значне збільшення розміру яких у зв'язку із прийняттям та набуттям чинності ЗУ від 20 вересня 2019 року № 128-IX «Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та інших законів України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі та послуг» [114], вимагає суттєвого перегляду процедур їх застосування.

Звісно окреслені проблеми потребують детального розгляду і висвітлюватимуться нами під час аналізу методів адміністративно-правової охорони податкових відносин та правових форм їх застосування.

Під час вивчення змісту поняття «адміністративно-правової охорони податкових відносин», до засобів її здійснення нами було віднесено окрім заходів примусового та контрольного характеру, також і сервісного змісту, що дає підстави віднести до джерел правового забезпечення адміністративно-правової охорони і ЗУ «Про адміністративні послуги», що визначає загальні

засади застосування сервісних інструментів забезпечення виконання податкових обов'язків [115].

З огляду на те, що одним із напрямів адміністративно-правової охорони податкових відносин є, недопущення зловживань посадовими особами контролюючих органів (органів доходів і зборів) доцільно до переліку законодавчих актів віднести і КАС України [93], яким встановлено судові процедури оскарження рішень дій та бездіяльності посадових осіб контролюючих органів, в тому числі і під час застосування форм і методів адміністративно-правової охорони податкових відносин. Також відзначимо, що низка засобів адміністративно-правової охорони може бути застосовано виключно за рішенням суду (ст.. 283 КАС України) [93].

Також до системи правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин доцільно віднести базові законодавчі акти, що визначають загальний правовий статус суб'єктів адміністративно-правової охорони як органів публічної адміністрації.

Зокрема, ЗУ «Про центральні органи виконавчої влади» визначено функції органів публічної адміністрації, основні повноваження керівника, та заступника керівника, повноваження міністра у відносинах з центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується через міністра, особливості утворення, реорганізації, ліквідації та діяльності територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику [116].

Варто вказати, що спеціальний адміністративно-правовий статус суб'єкта адміністративно-правової охорони податкових відносин деталізується як у нормах законодавчих актів, зокрема ПК України, так і підзаконних, наприклад, Положення про Державну податкову службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 (далі - Положення про ДПС) [117].

Аналіз законодавчих актів, що складають основу правового забезпечення адміністративно-правової охорони дає підстави стверджувати про значну

розпорошеність та неузгодженість приписів відповідних нормативно-правових актів в частині застосування засобів примусового характеру, в той час як засоби сервісного та контрольного характеру мають централізоване регулювання та щодо них встановлені загальні вимоги та стандарти [98, с. 154].

На наступній сходинці в ієрархії джерел правового забезпечення адміністративно-правової охорони нормативно-правових актів розміщені підзаконні акти, що деталізують законодавчі норми шляхом регулювання суспільних відносин (не врегульованих законом), конкретизації, закріплення статусу органів (посадових осіб) адміністративно-правової охорони податкових відносин, встановлення порядку (процедури) певного виду діяльності [118, с. 25].

Дійсно, саме на підзаконному рівні врегульовано інституційну складову системи адміністративно-правової охорони податкових відносин, зокрема вкажемо на постанову КМУ від 18 грудня 2018 р. № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» [119] та Положення про ДПС [117], якими визначено правовий статус контролюючих органів. Крім того, цілий ряд нормативно-правових актів КМУ стосується порядку проходження державної служби та організації роботи центральних органів виконавчої влади.

КМУ також уповноважений на видання окремих нормативно-правових актів з питань адміністративно-правової охорони податкових відносин, у випадках коли це прямо передбачено законами України, зокрема ПК України. Так, мова йде про постанову КМУ від 21 лютого 2018 р. № 117 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», якою затверджено порядок зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, Порядок роботи комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації та порядок розгляду скарг на рішення таких комісій [120].

В інших випадках підзаконне нормативно-правове регулювання адміністративно-правової охорони податкових відносин здійснюється Мінфіном [98, с. 154]. Відповідно до ч. 1 ст. 7 ЗУ «Про центральні органи виконавчої влади» саме до завдань міністерства як органу, що забезпечує формування та реалізує державну політику в одній чи декількох сферах, віднесено забезпечення підзаконного нормативно-правового регулювання. Відповідно, наступною групою нормативних актів варто назвати накази Мінфіну, як центрального органу виконавчої влади через міністра якого КМУ здійснює спрямування та координацію ДПС [116; 121, с. 73].

Саме такими нормативно-правовими актами повинні деталізуватись процедури застосування форм та методів адміністративно-правової охорони податкових відносин, та інші положення, які зачіпають права, свободи та законні інтереси платників податків [98, с. 155]. В тому числі саме актами Мінфіну деталізовано нормативні вимоги КУпАП в частині провадження у справах про адміністративні правопорушення органами доходів і зборів [122], затверджено порядок формування плану-графіку проведення документальних планових перевірок [123], особливості взяття проб (зразків) товарів для проведення експертизи [124] тощо.

Нормативно-правовими актами податкових органів регулюються внутрішньо-управлінські відносини, що виникають під час застосування засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин. В тому числі організації надання адміністративних послуг платникам податків [125], взаємодії між підрозділами податкових органів під час організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок платників податків [126], зустрічних звірок та обміну податковою інформацією [127] тощо. Такі акти не повинні встановлювати порядок реалізації прав і обов'язків платників податків, їх основна мета – здійснити регулювання організаційно-управлінських процесів всередині податкових органів [121, с. 74].

Погодимось із О. М. Чернетченко у тому, що податковим органам забороняється посилатися на відомчі нормативні акти при прийнятті рішень щодо фізичних та юридичних осіб [109, с. 123].

Триваюча реорганізація інституційної складової системи адміністративно-правової охорони податкових відносин зумовлює існування достатньої кількості підзаконних нормативно-правових актів, прийнятих різними суб'єктами – Міністерством доходів і зборів України, ДФС, ДПС, що є правонаступниками один одного. У такому випадку не виключена ситуація, коли нормативні приписи, прийняті названими суб'єктами залишаються чинними для сфери адміністративно-правової охорони податкових відносин, однак в певній частині можуть суперечити положенням прийнятих новим органом публічної адміністрації нормативно-правових актів. Міністерство юстиції України вже висловлювало позицію відносно порядку застосування актів у разі суперечності правових норм у підзаконних нормативно-правових актах однакової юридичної сили, а саме: у разі існування неузгодженості між нормами, виданими одним і тим самим нормотворчим органом, застосовується акт, виданий пізніше, навіть якщо прийнятий раніше акт не втратив своєї чинності [128; 129]. Крім того, зазначається, що при розбіжності між загальним і спеціальним нормативно-правовим актом перевага надається спеціальному, якщо він не скасований виданим пізніше загальним актом [128; 129]. Наведені правила залишаються актуальними в умовах інституційних змін і повинні враховуватись під час прийняття управлінських рішень у сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин її суб'єктами.

Проведений аналіз правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин ґрунтується на класичній теорії юридичної сили нормативно-правових актів, що використовується при проведенні галузевих досліджень. Однак такий спосіб систематизації є не єдиним. Так, А. О. Коваленко пропонує систематизувати нормативно-правові акти адміністративно-правового регулювання діяльності ДФС на: 1) закони та підзаконні нормативно-правові акти, які встановлюють правові засади

організації ДФС; 2) закони та підзаконні нормативно-правові акти, які врегульовують повноваження ДФС у визначених сферах її діяльності; 3) міжнародні нормативно-правові акти, у тому числі міжнародні конвенції та двосторонні договори по співробітництво та взаємну допомогу [130, с. 40]. В свою чергу Н. С. Хатнюк запропоновано розділяти правове забезпечення системи податкових відносин на такі групи: 1) конституційно-правове; 2) міжнародно-правове; 3) адміністративно-правове; 4) публічне та приватне договірне регулювання; 5) прецедент не врегулювання податкових відносин шляхом використання судових рішень і висновків щодо тлумачень окремих положень податкового законодавства [31, с. 319].

Такий підхід дозволяє здійснити кластерний аналіз правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин, результати якого можуть бути зведені до такого: 1) положення міжнародних нормативно-правових актів про адміністративну допомогу в податкових справах потребують деталізації у національних актах в частині процедур вжиття заходів ними передбачених. Враховуючи те, що такі заходи переважно стосуються обміну інформацією між податковими адміністраціями, доцільно надати повноваження ДПС щодо нормативного регулювання відповідних процедур діяльності; 2) значні прогалини та колізії властиві саме блоку нормативно-правових актів, що регулюють процедури застосування заходів адміністративного примусу та інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю, в тому числі порядку внесення його результатів до інформаційно-аналітичних систем та електронних реєстрів, їх зміни та виключення відповідних відомостей у зв'язку зі скасуванням судом рішень податкових органів; 3) організація діяльності податкових органів в цілому отримала належне нормативне закріплення, окрім випадків коли форми їх взаємодії із іншими публічними інституціями, закріплені у підзаконних актах, прийнятих іншими органами публічної адміністрації. Зокрема, мова йде про Порядок обміну інформацією про відомості, що містять ознаки використання праці неоформлених працівників та порушень законодавства про працю,

затверджений постановою правління Пенсійного фонду України (далі – ПФУ) від 29.05.2017 № 11-1 [131]. Як буде показано нижче, по-перше саме ДПС є провідним суб'єктом адміністративно-правової охорони податкових відносин, в тому числі і тієї їх групи, що пов'язані зі сплатою ЄСВ, відповідно, логічніше для врегулювання відповідних відносин застосувати правову форму спільного правового акту, однак не одностороннього владного припису, по-друге, діяльність ДПС координується через Мінфін, що вимагає щонайменше погодження саме на рівні міністрів питання обміну та співпраці між ДПС та ПФУ.

Н. С. Хатнюк веде мову про впровадження у зв'язку із внесенням змін до КАС України у 2018 році ще одного джерела правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин - квазі-прецедентного права, враховуючи наявні приписи про обов'язковість рішень Верховного суду України, що прийняті за результатами розгляду заяви про перегляд судового рішення з мотивів неоднакового застосування судом (судами) касаційної інстанції одних і тих самих норм матеріального права у подібних правовідносинах, для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить зазначені норми права та для всіх судів України [31, с. 349].

Питання судового прецеденту як джерела норм права обговорювались у науковій літературі і раніше. Так, О. Ф. Скакун стверджує, що судовий прецедент є нормативним за змістом та казуальним за формою і являє собою самостійне джерело права, яке функціонує разом з законами та іншими офіційними джерелами права, однак не тотожне ним [132, с. 31]. В свою чергу Н. І. Чужикова до джерел фінансового права відносить судовий прецедент, який відображений в таких судових актах як: рішення Конституційного Суду про визнання неконституційними окремих положень законодавчих актів; рішення Верховного суду про скасування нормативно-правових актів [133, с. 10].

Погоджуючись із необхідністю розгляду судового прецеденту в якості самостійного джерела правового забезпечення адміністративно-правової

охорони вважаємо за необхідну уточнити підходи вчених. Так, Н. С. Хатнюк вказано лише на обов'язкових правових позицій ВС при конкретному виді провадження: перегляд судового рішення з мотивів неоднакового застосування норм матеріального права у подібних правовідносинах. Однак чинне законодавство містить і ряд інших приписів, що вказують на прецедентний характер рішень ВС [31, с. 349].

Так відповідно до КАС України: при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках ВС (ч. 5 с. 242 КАС України); при ухваленні рішення у типовій справі, яка відповідає ознакам, викладеним у рішенні ВС за результатами розгляду зразкової справи, суд має врахувати правові висновки ВС, викладені у рішенні за результатами розгляду зразкової справи (ч. 3 ст. 291 КАС України); суд, який розглядає справу в касаційному порядку у складі колегії суддів, передає справу на розгляд палати, до якої входить така колегія, якщо ця колегія вважає за необхідне відступити від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні ВС (ч.1 ст. 346 КАС України) [93].

На сферу адміністративно-правової охорони податкових відносин судовий прецедент набуває об'єктивного регулюючого впливу в силу приписів п. 15 ч. 2 ст. 65 ЗУ «Про державну службу», відповідно до яких державні службовці несуть дисциплінарну відповідальність за прийняття рішення, що суперечить висновкам щодо застосування відповідної норми права, викладеним у постановках ВС, щодо якого судом винесено окрему ухвалу [134], а також ч. 5 ст. 13 ЗУ «Про судоустрій та статус суддів», згідно з якою висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках ВС, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права [135].

Названі вимоги врахування правових позицій ВС встановлено щодо конкретної групи суб'єктів податкових відносин – суб'єктів владних повноважень. Однак, окремі правові позиції ВС стосуються і платників

податків, зокрема у Постанові ВС від 24 травня 2019 року у справі №816/4537/14 вказано, що платник податків при виборі контрагента та укладенні з ним договорів має керуватись і належною обачністю, оскільки від цього залежить подальше фактичне виконання таких договорів, отримання прибутку та права на отримання певних преференцій, зокрема формування податкового кредиту з ПДВ [136].

Враховуючи прецедентний характер рішень ВС такі висновки можуть сприйматись суб'єктами адміністративно-правової охорони як норми прямої дії та прийматись до уваги на рівні із законом під час кваліфікації поведінки платника податків, формування висновків та прийняття рішень за результатами податкового контролю.

У зв'язку з цим варто погодитися із пропозицією про закріплення у Податковому кодексі України (далі – ПК України) норми щодо звільнення від відповідальності платника податків у разі, якщо він діяв на підставі правової позиції, викладеної у висновку Верховного Суду (за аналогією з податковою консультацією) [137, с. 87-88].

Від так судовий прецедент, в силу змін до низки нормативних актів, не лише набув об'єктивного регулюючого впливу на сферу адміністративно-правової охорони податкових відносин і може розглядати самостійним джерелом його правового забезпечення, однак і зумовив виникнення ще одного додаткового неформального регулятора – судових доктрин у податкових спорах. Їх значення для податкових відносин, на думку Є. А. Усенко, полягає у тому, що впливаючи на предмет доказування при вирішенні спорів в сфері податкових відносин, вони обумовлюють врахування специфічних обставин, які не відображаються в нормах матеріального права [138, 99].

Щодо співвідношення судових доктрин та судового прецеденту у літературі висловлюються думки щодо їх тотожності. Так, О. Дашковська вказує, що у європейських країнах для визначення нормативного значення актів судової влади вживається правова конструкція «усталена судова практика», а не «судовий прецедент». Обидва поняття відображають той самий феномен

судової правотворчості, але в різних історичних і соціальних умовах [139, с. 35]. В свою чергу і М. М. Марченко доходить висновку, висновку, що судова практика, будучи самодостатньою формою суддівського права, водночас має прецедентний, або, що те саме, нормативно-прецедентний характер [140, с. 110].

Питання детальної розробки змісту та співвідношення цих понять є скоріш предметом дослідження теорії права, контекст нашого дослідження вказує на їх відмінний вплив на сферу адміністративно-правової охорони. Зокрема судові доктрини у податкових спорах були викладені у Листі ДПС від 15.02.2013 р. № 3848/7/10-1017/575 «Про вжиття заходів» [62]. Фактично, наведені інструктивні матеріали стали керівництвом до дій працівників контролюючих органів під час аналізу результатів фінансово-господарської діяльності платника податків, формування належної доказової бази у спорах, що виникають із податкових відносин та повинні були сприяти однаковому застосуванню норм податкового права у подібних правовідносинах, однак, в силу цього, опосередковано впливали на порядок взаємовідносин платників податків з контрагентами [141, с. 121].

О. В. Дьомін, аналізуючи роль найвищих судових інстанцій у формуванні нових норм податкового права, виявляє низку проблеми їх науковому осмисленні в тому числі, акцентує увагу на межах судового тлумачення та доцільності і законності тривалого прецедентного регулювання правовідносин без відповідних правил поведінки, закріплених на законодавчому рівні [142, с. 189]. Вочевидь відповіді на ці питання і досі відсутні.

З огляду на викладене звернемо увагу на проблематику регулювання податкових відносин інструктивними листами. В. В. Чайкою вказано на непоодинокі випадки, коли посадові особи контролюючих органів у своїй діяльності керуються внутрішніми наказами та інструкціями, які не відповідають нормам законів або значно звужують межі дозволеного законом, обмежуючи суб'єктивні права господарюючих суб'єктів [108, с. 92].

Так, розглянемо на лист ДФС України від 05.05.2017 № 11356/7/99-99-14-03-03-17 «Про застосування строків давності при організації та проведенні документальних перевірок юридичних осіб», положення якого зобов'язували територіальні органи ДФС України: «довести зазначений лист до відома платників податків і підпорядкованих підрозділів з метою використання у роботі та забезпечити врахування під час проведення контрольної-перевірочної роботи та процедур адміністративного оскарження» [143].

Або визначення відповідно до п. 10 Порядку зупинення податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – Порядок зупинення), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 р. № 117 (втратив чинність – *прим. автора*) критеріїв ризиковості платника податку, критеріїв ризиковості здійснення операцій, переліку показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку, що є підставами для вжиття примусових заходів адміністративно-правової охорони податкових відносин, ДФС України за погодженням Мінфіну через систему електронної взаємодії органів виконавчої влади [120].

Незважаючи на те, що названі критерії носять регуляторний характер, оскільки встановлюють норми права, передбачають неодноразове їх застосування щодо невизначеного кола осіб та здійснюють безпосередній вплив на господарську діяльність суб'єктів господарювання [144], ДФС України, замість прийняття нормативного акту у встановлено для регуляторних актів порядку, було видано документ, який зареєстровано за № 1962/99-99-29-01-01 від 07.08.2019 та введено в дію 08.08.2019 та отримано погодження від Мінфіну згідно з листом від 06.08.2019 р. N 26010-06-5/20111 «Щодо погодження критеріїв» [145].

Окружний адміністративний суд м. Києва, оцінюючі правомірність таких дій податкового органу звернув увагу на те, що листи міністерств, інших органів виконавчої влади не є нормативно-правовими актами у розумінні ст.117

КУ [92], а відтак не можуть бути джерелом права відповідно до ст. 7 КАС України [144].

Наведені рішення зумовили скасування не лише листа Мінфіну та рішення ДФС України, однак і Постанови КМУ № 117, та прийняття нової Постанови КМУ від 11 грудня 2019 р. № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [146].

У підсумку зазначимо, що виявлені проблеми у правовому забезпеченні адміністративно-правової охорони податкових відносин є скоріш індикаторами, показниками швидкості їх розвитку та вдосконалення і додатково аргументують необхідність наукової розробки саме адміністративно-правових засобів їх регулювання, охорони та захисту.

Висновки до Розділу 1

1. Податкові відносини є комплексною категорією, зміст та обсяг якої визначається залежно від дослідницької мети або предмету правового регулювання галузей права. Податкові відносини завжди є правовими, у тому сенсі, що виникають та розвиваються на підставі норм права мають чітко визначений законодавством зміст, що однак не виключає зловживання суб'єктивними правами їх учасників. Поняття податкових відносин не тотожне поняттю відносин оподаткування, про що свідчать останні напрацювання вчених у частині тлумачення поняття податкових правовідносин у широкому та вузькому розумінні.

2. Податкові правовідносини у вузькому розумінні (відносини оподаткування) охороняються переважно засобами податкового та фінансового права, в той час як широкий підхід до визначення їх об'єкту вимагає розширеного переліку правових регуляторів.

Нормами адміністративного права створено організаційно-управлінські передумови для належної реалізації відносин справляння податків, як-то – утворення органів публічної адміністрації, відповідальних за формування та реалізацію державної політики у сфері оподаткування, визначення їх компетенції, встановлення адміністративних процедур реалізації податковими органами суб'єктивних та прав та юридичних обов'язків платників податків, визначення видів та процедур надання адміністративних послуг у сфері оподаткування.

Власне предмет адміністративно-правової охорони складає владно організаційна частина податкових відносин. Виконання обов'язків контролюючими органами, так само як і належна реалізація їх прав забезпечуються виключно формами та методами адміністративно-правової охорони.

3. Адміністративно-правова охорона є частиною як механізму адміністративно-правового регулювання податкових відносин, так і публічного адміністрування у сфері оподаткування і виконує функції щодо: попередження (профілактика) негативних явищ; виявлення можливих порушень; подолання шкідливих наслідків (відновлення порушених прав); підтримання стабільності правовідносин; притягнення до адміністративної відповідальності осіб, що посягають на охоронюваний об'єкт.

4. Адміністративно-правова охорона є системним явищем, яке утворюють такі елементи як суб'єкти, форми і методи адміністративно-правової охорони, функціональні (адміністративні процедури) і атрибутивні (компетенція та юридична сила) зв'язки між ними. Саме особливості цих елементів та зв'язків окреслюють видові відмінності адміністративно-правової охорони податкових відносин порівняно з іншими об'єктами..

5. Ознаками адміністративно-правової охорони названо: 1) здійснюється уповноваженими суб'єктами на підставі норм адміністративного права; 2) є окремим різновидом правозастосовної діяльності органів публічної адміністрації та інших суб'єктів адміністративного права, що діють на підставі

делегованих повноважень; 3) функції та завдання адміністративно-правової охорони не дозволяють включити до її обсягу нормотворчу діяльність публічної адміністрації; 4) реалізується за допомогою не лише примусових, однак і сервісних засобів впливу із поступовим переважанням останніх; б) виражена як в правових, так і організаційних, матеріальних і процедурних формах.

6. Дослідження правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин виявило сформовану ієрархічну систему НПА. На найвищому рівні знаходяться міжнародні правові акти, які за ознакою впливу на систему правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин доцільно поділяти на акти прямої дії (ратифіковані міжнародні угоди) та ті, що впливають на відповідну систему шляхом імплементації до національного законодавства. Конституція України як основний закон держави містить загальні вимоги до системи нормативного забезпечення адміністративно-правової охорони та вимоги до діяльності інституційної складової механізму її реалізації. Аналіз законодавчих актів, як джерел правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин дав можливість вказати на існуючі недоліки та неузгодженості в частині визначення складу правопорушень та видів юридичної відповідальності за їх вчинення. Щодо підзаконного регулювання, то вказано на необхідність дотримання компетенції органів публічної адміністрації в частині нормативного регулювання застосування заходів адміністративно-правової охорони податкових відносин, в тому числі уповноваженість перш за все Мінфіном на здійснення відповідного виду регулювання, можливість прийняття відповідних актів КМУ у випадках прямо передбачених законами України та можливість нормативного врегулювання ДПС лише внутрішньо-управлінських відносин під час застосування форм та методів адміністративно-правової охорони податкових відносин. В окрему групу виокремлено нормативних актів правового забезпечення адміністративно-правової охорони виділено рішення вищої судової інстанції, які мають з одного боку казуальний характер, а з

іншого є нормативними вимогами до управлінських рішень посадових осіб суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, порушення яких є підставою для застосування заходів дисциплінарного впливу. Вказано на існування ще одного регулятора – судових доктрин у податкових спорах, які за формальною логікою не визначають правила поведінки, однак є неформальними джерелами для формування адміністративної практики, що формалізуються у інструктивних листах податкових органів, та впливають на формування комплаєнс стратегії платників податків.

РОЗДІЛ II

ЗМІСТ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

2.1. Суб'єкти адміністративно-правової охорони податкових відносин

Завдання з адміністративно-правової охорони податкових відносин покладено на державу, яка реалізує його в рамках управлінської діяльності спеціально уповноважених органів та їх посадових осіб. Перш ніж перейти до дослідження суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин варто вказати на необхідність розмежування суб'єктів публічного адміністрування у податковій системі держави, суб'єктів/учасників податкових відносин та власне суб'єктів адміністративно-правової охорони.

Д. Ю. Медведєвим до суб'єктів публічного адміністрування у державній податковій системі віднесено чотири категорії суб'єктів. До першої дослідником віднесено державні органи, в тому числі органи виконавчої влади (уряд, міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, місцеві державні адміністрації, територіальні органи центральних органів виконавчої влади) й органи, що не відносяться чинним законодавством до жодної з владних гілок (Президент, Національний банк України, Служба безпеки України, Рахункова палата, Держаудитслужба, Держслужба фінансового моніторингу, Нацагенство з питань активів, Фонд соцстраху) [147, с. 84].

Загалом погоджуючись з наведеним переліком державних суб'єктів публічного адміністрування у державній податковій системі, вкажемо на окремі неточності, в тому числі помилкового віднесення до числа інших, а не органів виконавчої влади, Державної аудиторської служби України (у чинній редакції Постанови КМУ від 10 вересня 2014 р. № 442 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» - Офісу фінансового контролю [148]), Національного агентства України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, що відповідно до

статті 2 статусного закону є ЦОВВ зі спеціальним статусом [149], Державної служби фінансового моніторингу (далі – ДСФМ) [150]. В той же час спірним видається підхід щодо включення до переліку суб'єктів публічного адміністрування у державній податковій системі місцевих державних адміністрацій, компетенція яких, на відміну від органів місцевого самоврядування, не стосуються сфери оподаткування.

Н. С. Хатнюк класифікує владних суб'єктів податкових правовідносин на суб'єктів загальної (ВР України, КМУ, Президент України) та спеціальної компетенції (Мінфін, ДПС, Державна казначейська служба України, ДМС, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України) [31, с. 279].

Варто підтримати дослідника у виокремленні в самостійну групу муніципальних органів, які не лише покликані організувати місцеву економіку і створювати умови для діяльності податкових органів [147, с. 84], однак і відповідно до статті 12 ПК України приймають рішення про встановлення місцевих податків і зборів [43].

Позитивним є також віднесення до числа суб'єктів публічного адміністрування у податковій системі і міжнародних владних суб'єктів, до яких віднесено органи іноземних держав і міжнародних організацій. М. Ю. Медведєв справедливо зауважує, що діяльність таких суб'єктів не має безпосередніх правових наслідків, тому зараховуються лише до неправових засобів публічного адміністрування в державній податковій системі, але при цьому вони часто обов'язкові до врахування в українських адміністративно-податкових процедурах і не можуть бути проігноровані, адже мають чітке юридичне закріплення [147, с. 84].

До четвертої групи суб'єктів публічного адміністрування у державній податковій системі дослідником віднесено підприємства, установи, організації й окремі фізичні особи, що реалізують делеговані повноваження (наприклад, Інформаційно-довідковий департамент ДФС України). Окремої уваги заслугове аналіз правового статусу фізичних осіб, що реалізують делеговані

повноваження у сфері державної податкової системи. Такими на думку дослідника є уповноважені експерти [147, с. 84].

Враховуючи те, що адміністративно-правова охорона є лише одним із напрямів публічного адміністрування, очевидно, що її суб'єкти є більш вузьким поняттям і відповідно, повинні володіти низкою специфічних ознак, що дозволяють їх відмежувати від інших суб'єктів публічного адміністрування у податковій системі держави, що розкривається у складових їх спеціального адміністративно-правового статусу – суб'єкта адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Правовий статус суб'єкта адміністративно-правової охорони податкових відносин визначає у його місце, правове положення відносно інших учасників податкових відносин, і включає три блоки норм адміністративного права: 1) цільовий, який визначає мету і принципи діяльності, завдання і функції суб'єкта; 2) організаційно-структурний, який регламентує порядок утворення, реорганізації, ліквідації органу, його структуру, лінійну і функціональну підпорядкованість; 3) компетенцію як сукупність владних повноважень і підвідомчості [151, с. 85; 152, с. 8]. Н.С. Хатнюк наводиться розширений перелік елементів правового статусу суб'єкта податкових відносин як суб'єкта податкового права: 1) загальні та специфічні права й обов'язки; 2) принципи діяльності суб'єкта; 3) законний інтерес; 4) гарантії діяльності суб'єкта – правотворчі, правозастосовні, правороз'яснювальні та право реалізаційні; юридична відповідальність [31, с. 314]. Відповідно, перше на що необхідно звернути увагу при створенні теоретичної моделі системи суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин – це завдання та функції суб'єкта, а також ті владні повноваження, що можуть бути реалізовані ним у зв'язку із забезпеченням податкових інтересів держави. Саме специфіка останніх дозволить чітко відмежувати суб'єктів адміністративно-правової охорони від інших суб'єктів публічного адміністрування у податковій системі держави. Власне повноваження суб'єкта адміністративно-правової охорони податкових відносин повинні передбачати вжиття заходів впливу на учасників

податкових відносин правового та організаційного характеру та бути реалізовані у відповідній формі адміністративно-правової охорони. В той же час права та обов'язки окремих суб'єктів матимуть так званий «сприяючий характер».

Одним із перших, хто вернув увагу на існування суб'єктів податкового адміністрування, які виконують суто процесуальні функції й не мають власної майнової заінтересованості в податкових правовідносинах був М. М. Чинчин [153, с. 68]. До таких них зараховано суб'єктів інформаційного обміну й суб'єктів, які беруть участь у вирішенні податкових спорів (поняті, оцінювачі, фахівці, перекладачі, експерти) [153, с. 68].

Дослідник також суб'єктів податкового адміністрування на чотири групи, де окрім названої категорії, також виокремлено суб'єктів, які представляють владну сторону податкових правовідносин; платників податків та органи судової влади [153, с. 61]. Н. С. Хатнюк також здійснено поділ суб'єктів податкових відносин, однак за іншими критеріями на безпосередніх та опосередкованих. До першої групи дослідницею віднесено платників податків та державу в особі податкових органів. Як таких, що приймають реальну участь в реалізації податкових відносин. Водночас, опосередкованими учасниками названо тих, які сприяють сплаті податків і зборів та права яких закріплені в ПК України, серед них? ВР України та ОМС, які уповноважені встановлювати загальнодержавні та місцеві податки і збори, відповідно, органи виконавчої влади, які надають податкову інформацію, банки та інші фінансові установи, податкові агенти, Державна казначейська служба України, акредитовані центри сертифікації електронних ключів, оператори поштового зв'язку, фахівці, експерти, перекладачі, оцінювачі [31, с. 283-284].

Проти такої точки зору заперечує М. Ю. Медведєв, вказуючи, що основним критерієм належності того чи іншого суб'єкта податкових правовідносин до суб'єктів публічного адміністрування є саме об'єкт останнього – податковий обов'язок, а точніше, дії того чи іншого суб'єкта стосовно його виконання, що дозволяє віднести до суб'єктів, що сприяють

публічному адмініструванню у державній податковій системі лише податкових агентів і представників платників податків, на яких покладено обов'язок обчислити, сплатити або задекларувати податок, а також банки й нотаріусів, які у процесі податкового адміністрування можуть бути або податковими агентами, або установами, сприяючими здійсненню податкового контролю шляхом участі в інформаційно-аналітичному забезпеченні діяльності контролюючих органів [147, с. 67-69].

Наведені підходи щодо адміністративно-правової охорони мають як раціональні, так і хибні положення. По-перше, дійсно у системі адміністративно-правової охорони беруть участь суб'єкти, які сприяють, забезпечують ефективність та законність застосування її засобів, наприклад адміністративні суди під час надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі, відповідно діяльність суб'єкта щодо забезпечення виконання податкового обов'язку не може існувати єдиним критерієм для віднесення до суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин. По-друге, інформаційний обмін у сфері оподаткування є важливим засобом адміністративно-правової охорони, якому надано надзвичайно велике значення на міжнародному рівні, однак можливість віднесення невлadних його учасників до суб'єктів адміністративно-правової охорони потребує уточнення зважаючи на наступне положення. По-третє, діяльність суб'єктів, що сприяють адміністративно-правовій охорони полягає не лише у забезпеченні надходження інформації, однак і забезпечення її достовірності та структурованості в інформаційних ресурсах. Зокрема, мова йде про ДМС, одним із завдань якої визначено забезпечує взаємодію інформаційних систем ДМС та ДПС у режимі реального часу тощо [154]. Така діяльність є основою для впровадження оновленої концепції засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин, заснованої на ризикоорієнтованому підході до застосування заходів адміністративного примусу.

Вирішення питання щодо місця осіб, які сприяють адміністративно-правовій охороні лежить у площині розмежуванні понять «суб'єкта адміністративно-правової охорони» та «учасника відносин адміністративно-правової охорони», яка видається подібною до вирішення проблеми співвідношення суб'єкта адміністративного права та учасника адміністративних правовідносин.

В. Б. Авер'янов акцентував увагу на тому, що на відміну від суб'єкта адміністративних правовідносин суб'єкт адміністративного права має лише потенційну здатність вступати в правовідносини. Він вважав, що суб'єкт адміністративних правовідносин – це фактичний носій правових зв'язків, тобто він обов'язково в них бере реальну участь, а суб'єкт адміністративного права є, так би мовити, претендентом на цю участь [155, с. 95].

Аналогічної точки зору притримується і В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко, Т. О. Мацелик, які вважають, що необхідно розмежовувати поняття «суб'єкт адміністративного права» і «суб'єкт адміністративних правовідносин». Суб'єкт адміністративних правовідносин завжди є їх учасником, тією із сторін, що виступає носієм юридично-владних повноважень щодо інших суб'єктів. Його участь у правовідносинах, власне, і дозволяє вести мову про їх адміністративно-правову природу [156, с. 66; 46, с. 81].

Наведене дозволяє класифікувати суб'єктів адміністративно-правової охорони відносно їх участі в податкових відносинах, та поділити на зовнішніх, тобто таких що впливають на стан захищеності податкових відносин ззовні, шляхом забезпечення наявності достовірної інформації про базу оподаткування та платників податків, забезпечення законності застосування заходів впливу та власне правового регулювання адміністративних процедур, форм та методів адміністративно-правової охорони, та внутрішніх, які є безпосередніми їх учасниками, і здійснюють вплив на податкові відносини шляхом реалізації у взаємодії із платниками податків своїх прав та обов'язків [157, с. 129].

Щодо оцінювачів, фахівців, перекладачів, експертів, та інших осіб, що виконують процесуальні функції вкажемо, що такі особи є учасниками

процедурних відносин та не наділені спеціальним адміністративно-правовим статусом суб'єкта адміністративно-правової охорони податкових відносин, їх завдання полягає у забезпеченні належної процедури, підтвердження або спростування доказів по справі, однак, дійсно, і в цьому ми погоджуємось із М.Ю. Медведєвим, не забезпечення належної реалізації податкових відносин.

Правовий статус учасників податкових відносин досить детально висвітлено у працях О. О. Бригінця [125], В. І. Теремецького [158], І. В. Скорохода [159], Н. С. Хатнюк [31], А. О. Коваленко [130], М. Ю. Медведєва [147], І. С. Мироненко [160], І. В. Ясько [161], В. В. Чайки [108] та інших. Відповідно ми лише акцентуємо увагу на проблематиці правового статусу податкових органів та ролі Мінфіну як учасників відносин адміністративно-правової охорони. Більша увага нами буде присвячена саме зовнішнім суб'єктам, оскільки, як було вказано вище, саме від налагодженої взаємодії між внутрішніми та зовнішніми суб'єктами адміністративно-правової охорони залежить впровадження концепції оновленої взаємодії між державною та платниками податків, заснованої на взаємодовірі, сервісності та прозорості

Згідно з Положенням № 375 [162] Мінфін забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства [162].

У сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин Мінфін наділений повноваженнями щодо нормативно-правового регулювання податкової сфери, в тому числі адміністрування ЄСВ, та діяльності у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства. В частині застосування сервісних засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин Мінфін здійснює узгодження рішення про надання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року [162].

Загальна спрямованість діяльності Мінфіну як ЦОВВ, що забезпечує реалізацію та формування державної політики зумовлює наявність і таких повноважень з розвитку та вдосконалення системи адміністративно-правової охорони податкових відносин як здійснення заходів з адаптації законодавства України до законодавства ЄС та підготовки до імплементації у національне законодавство рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку в сфері оподаткування. Крім того Мінфін повноважний здійснювати організацію міжнародного обміну фінансовою інформацією в податкових цілях [162].

В свою чергу ДПС є ЦОВВ, діяльність якого спрямовується і координується КМУ через Мінфін і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [117]. Варто вказати, що у зв'язку із проведення інституційної реформи органів фінансових розслідувань, завдання та повноваження щодо боротьби правопорушенням з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС, в тому числі у сфері обігу підакцизних товарів на даний час виключені із компетенції ДПС та повернуті ДФС [163].

В той же час варто застережити, що КМУ врегульовано ситуацію дублювання повноважень ДПС та ДФС в частині реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушенням під час застосування податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на ДПС. В тому числі за ДПС залишено право застосування заходів адміністративного та податкового примусу, компетенція ж ДФС включає здійснення оперативно-розшукової, кримінальної процесуальної та охоронної функцій [119].

Не зважаючи на те, що місія ДПС позиціонується у перш за все сервісному обслуговуванні платників податків, більшість дослідників вказують на її фіскальний характер [161, с. 10; 108, с. 202], від так заперечення наявності

завдань з адміністративно-правової охорони податкових відносин, з метою виконання яких ДПС наділена достатньо широким колом повноважень, в тому числі і по застосуванню заходів державного примусу, не має сенсу та негативно впливає на рівень довіри до органів публічного адміністрування.

А. О. Коваленко та І. С. Шулатова [130, с. 88; 164, с. 47] намагаються вирішити названу проблему через застосування двох підходів до розуміння сутності податкових органів (у термінології авторів, відповідно до чинного на момент виконання досліджень законодавства – ДФС) – широкого та вузького. У широкому значенні податкові органи розглядаються як такі, що здійснюють реалізацію державної політики у сфері оподаткування та адміністрування ЄСВ, а також боротьбу із правопорушеннями у названих сферах. У вузькому як органи виконавчої влади, основою функцією яких є надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам з метою виконання дохідної частини бюджету шляхом нарахування, стягнення та перерахування до державного бюджету податків і зборів, митних та інших платежів, ЄСВ тощо [130, с. 20-21]. Звернемо увагу, що незважаючи на вказівку на виконання сервісної функції авторами названо перш за все адміністративні функції у виконанні покладених на податкові органи завдань. Власне при подальшому дослідженні адміністративно-правового статусу розглядуваного центрального органу виконавчої влади А.О. Коваленко вказується на три аспекти сутності ДФС, серед яких: ДФС як контролюючий орган у сфері оподаткування та ДФС як орган, що здійснює боротьбу із правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати ЄСВ [130, с. 22-28]. Так само і до спеціальних ознак ДФС дослідником віднесено: фіскальну ознаку; сервісну ознаку; контрольно-правоохоронну ознаку [130, с. 29].

Відповідно, надання послуг платникам податків – це лише один із аспектів державної діяльності у сфері оподаткування, який носить скоріш додатковий, аніж основний характер. Так, ДПС утворена у організаційно-правовій формі служби, відповідно, в силу приписів ч. 2 ст. 17 ЗУ «Про

центральні органи виконавчої влади» більшість її функцій повинні складати функції з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам [116]. Аналіз завдань і функцій, викладених у Положенні про ДПС, свідчить, що серед 75 повноважень, наданих ДПС, лише 10 можуть бути названі такими, що стосуються контролю та застосування заходів відповідальності.

Серед функцій, що виконуються ДПС з метою адміністративно-правової охорони податкових відносини варто назвати: контрольну, сервісну, функцію стягнення, правоохоронну.

Аналізуючи статус ДПС як суб'єкта адміністративно-правової охорони податкових відносин необхідно звернути уваги на організаційно-структурний блок, який був кардинально змінений у зв'язку із прийняттям ЗУ від 14 січня 2020 року № 440-ІХ «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» [165]. Названим актом унормовано термінологію, в тому числі внесено зміни до понад 100 законодавчих актів в частині заміни словосполучення «орган доходів і зборів» на «податкові та митні органи» та реорганізовано ДПС та її територіальні органи в єдину юридичну особу. Відповідно до ст. 21-1 ЗУ «Про ЦОВВ» територіальні органи ДПС ліквідуватися, реорганізовуватися головою ДПС як відокремлені підрозділи ДПС без статусу юридичної особи за погодженням з Міністром фінансів України [116]. Такі підрозділи можуть мати окремий баланс, рахунки в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, печатку та бланк зі своїм найменуванням та із зображенням Державного Герба України. Положення про територіальні органи затверджуються Головою ДПС за погодженням з Мінфіном.

Такі положення є стандартними для організаційно-правового статусу відокремленого структурного підрозділу юридичної особи. Найбільше ж запитань виникає при аналізі ч. 4 ст. 21-1 Закону України «Про ЦОВВ», згідно з якою голова ДПС може делегувати керівнику територіального органу окремі

повноваження відповідно до положення про такий територіальний орган [116]. Таким чином різні територіальні органи ДПС можуть мати відмінний обсяг дієздатності. Крім того, реалізація такого положення може поставити під сумнів належну реалізацію одного з засадничих принципів верховенства права у діяльності органів публічної адміністрації, а саме заборону податковим органам визначати власні повноваження, встановлювати їх для підпорядкованих їм органів та їх посадових осіб [109, с. 97] та законності, що полягає у визначенні повноважень органів доходів і зборів виключно законом. Так, ПК України вже визначено функції ДПС та державних податкових інспекцій, причому жодної вказівки на можливість підзаконного регулювання їх обсягу в тексті статей 19-1 – 19-3 ПК України не міститься.

В. В. Чайкою робиться важливе зауваження щодо співвідношення повноважень Мінфіну та ДПС України у сфері державної податкової політики. На думку дослідниці Мінфіну належать повноваження у сфері формування та забезпечення реалізації державної податкової політики, а ДПС – у сфері адміністрування (тобто складової управління із переважно контрольними функціями [166, с. 9]) податків, зборів і безпосередньої реалізації податкової політики [108, с. 145-146].

Забезпечення реалізації державної політики у податковій сфері передбачає наявність у Мінфіну ще однієї важливої функції – координації діяльності усіх органів, що здійснюють або забезпечують належний стан адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Як буде показано нижче податкові відносини дотичні багатьом іншим видам правовідносин – трудовим, господарським, фінансовим, залежать від їх стану та розвитку. Податковий обов'язок виникає внаслідок багатосторонньої взаємодії суб'єктів господарювання, фізичних осіб, держави, що має як внутрішній, так і транснаціональний характер. Від так, лише за умови наявності численних зв'язків ДПС як провідного суб'єкта у сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин з іншими органами публічної

адміністрації дозволить забезпечити найбільшу ефективність засобів впливу з найменшим втручання в діяльність добросовісних платників податків.

Вище нам вказувалось по наявності так званих «зовнішніх» суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, до завдань яких належить сприяння у реалізації відповідних їм засобів шляхом забезпечення наявності повної, достовірної та об'єктивної інформації про базу оподаткування та платників податків, їх податкових агентів, яких доцільно поділити на владних та приватних суб'єктів. Під владними суб'єктами ми розумітимемо тих, що наділені владними (в тому числі делегованими) повноваженнями незалежно від приналежності до органів публічної адміністрації, під приватними – суб'єктів, що такими повноваженнями не володіють, однак зобов'язані в силу закону здійснювати інформаційний обмін з ДПС.

Серед владних суб'єктів перш за все розглянемо митні органи, які у сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин реалізують такі повноваження: ведення митної статистики; аналіз та оцінка товаропотоків у розрізі країн-партнерів та окремих країн експорту, імпорту та транзиту; організація та ведення обліку осіб, які здійснюють операції з товарами; забезпечення взаємодію інформаційних систем ДМС та ДПС у режимі реального часу тощо [154].

До спеціальних суб'єктів, що забезпечують адміністративно-правову охорону податкових відносин в частині збору та обліку внеску на загальнообов'язкове варто віднести і ПФУ [157, с. 129], який відповідно до ст. 13-1 ЗУ № 2464-VI уповноважений брати участь у планових податкових перевірках з метою встановлення достовірності відомостей, поданих до реєстру застрахованих осіб, самостійно здійснювати позапланові перевірки бухгалтерських книг, звітів, кошторисів та інших документів страхувальників, що підтверджують / спростовують відомості подані до реєстру застрахованих осіб, з метою перевірки таких даних або у зв'язку із призначенням пенсій, отримувати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час таких перевірок [67]. Таким чином ПФУ наділений низкою контрольних

повноважень, що реалізуються самостійно та у взаємодії із ДПС. Найбільше запитань виникає при вивченні підстав для призначення позапланових перевірок. Так, періодичність проведення планових заходів податкового контролю загалом дозволяє забезпечити відповідність даних, поданих до реєстру застрахованих осіб фактичному стану справ. Позапланові заходи контролю ПФУ дотримання вимог законодавства про ЄСВ доцільно обмежити лише тими випадками, коли необхідно перевірити дані у зв'язку із призначенням пенсій.

Крім контрольних повноважень ПФУ наділений і правом видавати приписи щодо усунення порушень, виявлених під час проведення перевірок, притягувати до адміністративної відповідальності осіб, винних у порушеннях, пов'язаних з поданням недостовірних відомостей, що використовуються у реєстрі застрахованих осіб [67].

Оскільки одним із основних завдань адміністративно-правової охорони податкових відносин нами було названо забезпечення виникнення останніх на основі належних юридичних фактів, важливо і наголосити на можливості ПФУ вносити зміни до реєстру застрахованих осіб, у разі не усунення порушень, виявлених під час проведення перевірок, у встановлений строк [67].

Завдання, що виконуються ПФУ у системі суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин генетично пов'язані із таким її напрямом як протидія ухиленню від сплати податку з доходів фізичних осіб та ЄСВ шляхом використання праці неоформлених працівників, що реалізується ДПС спільно з Держпраці. Власне ДПС наділена правом проводити фактичні перевірки у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації [43]. В той же час і Держпраці на підставі інформації ДПС про невідповідність кількості працівників роботодавця обсягам виробництва (виконаних робіт, наданих

послуг) до середніх показників за відповідним видом економічної діяльності; факти порушення законодавства про працю, виявлені в ході здійснення повноважень; факти провадження господарської діяльності без державної реєстрації уповноважена на здійснення інспекційних відвідувань [167].

Крім того, Держпраці уповноважена накладати штрафи за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи повний робочий час, установлений на підприємстві, та виплати заробітної плати (винагороди) без нарахування та сплати ЄСВ та податків (ст. 265 Кодексу Законів про працю) [168].

Відповідно, низка суб'єктів адміністративно-правової охорони уповноважені вживати заходи адміністративної відповідальності з метою захисту елементів податкових відносин.

Також, варто вказати і на Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, яка відповідно до п. 37-10, 37-11 ч. 2 ст. 7, п. 5-1, 13 ст. 8 ЗУ «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» встановлює за погодженням ДПС ознаки фіктивності емітента цінних паперів; приймає рішення про включення емітента до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності, зупиняє обіг цінних паперів емітента, у зв'язку з включенням його до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності, звертається до суду із позовами про припинення юридичної особи - емітента у зв'язку з включенням його до списку емітентів, що мають ознаки фіктивності [169]. Такі повноваження НКЦПРФ дозволяють ефективно реалізовувати ще один напрям адміністративно-правової охорони податкових відносин, що пов'язаний із протидією використанню фіктивних суб'єктів господарювання для мінімізації податкових зобов'язань.

Значний вплив на об'єкт податкових відносин справляє діяльність із запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, провідним суб'єктом реалізації якої виступає ДСФМ. Не зважаючи на те, що основні повноваження ДСФМ зосереджені на зборі інформації про ризикові

операції від суб'єктів фінансового моніторингу, їх аналізі та направленні узагальнених матеріалів правоохоронним органам, однак не інформаційному обміні з ДПС, названий орган публічної адміністрації виконує ряд важливих функцій щодо методологічної допомоги у сфері виявлення порушень податкового законодавства, в тому числі: проводить аналіз методів та фінансових схем, здійснює типологічні дослідження у сфері протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом [150].

Серед суб'єктів наділених владними повноваженнями окремо варто вказати на тих, що правомочні вживати заходи адміністративного відновлення – підрозділи державної виконавчої служби Міністерства юстиції України, що відповідно до ст.3 ЗУ «Про виконавче провадження» [113], ст. 25 Закону № 2464-VI виконують вимоги про сплату недоїмки з ЄСВ, винесених органами ДПС [67], та Державну казначейську службу України, яка здійснює за поданням контролюючих органів повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету та бюджетне відшкодування податку на додану вартість [170; 108, с. 145].

І. В. Ясько вбачає роль судових органів як суб'єктів податкового адміністрування у розгляді і вирішенні суперечок між платниками податків та контролюючими органами [161, с. 10]. Однак, вирішення спорів - іманентна ознака судової гілки влади, що аж ніяк не дозволяє розглядати їх суб'єктами адміністративно-правової охорони податкових відносин. Їх віднесення до категорії спеціальних, гарантуючих суб'єктів зумовлене приписами ст. 20 ПК України [43] та ст. 283 КАС України, відповідно до яких податкові органи звертаються до адміністративних судів із заявою про вжиття (підтвердження обґрунтованості застосування) найбільш суворіших заходів примусу, в тому числі: зупинення видаткових операцій платника податків на його рахунках; стягнення коштів за податковим боргом, підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків [93], або застосування заходів адміністративного відновлення, а саме: підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; надання дозволу на

погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі; зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на податковий орган [93].

До приватних суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин варто перш за все віднести банки та інші фінансові установи, які в силу приписів ст. 69 ПК України зобов'язані надіслати повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків - юридичної особи чи самозайнятої фізичної особи до податкового органу, в якому він обліковується, у день відповідної дії [43]. Податкові органи в межах інформаційно-аналітичного забезпечення як виду податкового контролю згідно з приписами п.п. 72.1.3. ч. 72.1. ст. 72 ПК України уповноважені отримувати від банків, інших фінансових установ інформацію про наявність та рух коштів на рахунках платника податків, звіти про підзвітні рахунки, подані від фінансових агентів [43].

Також погодимось з М. Ю. Медведєвим у тому, що публічне адміністрування в державній податковій системі характеризується існуванням спеціалізованих дорадчих структур, що сприяють відстоюванню інтересів невідладних суб'єктів (наприклад, Уповноважений з питань підприємництва при ДФС), наявністю механізмів врахування громадської позиції у процесі підзаконної нормотворчості (приміром, Громадська рада при ДФС подає пропозиції щодо удосконалення правових засад галузевого адміністрування, проводить громадську експертизу й громадську антикорупційну експертизу проектів нормативно-правових актів державного управління) і позиції приватних осіб у процесі правозастосування (зокрема, участь в юрисдикційних провадженнях передбачена ст. 84 ПК України та ін.) [147, с. 88-89].

У підсумку проведеного дослідження суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин можемо стверджувати, що вони утворюють цілісну систему провідних, сприяючих та гарантуючих публічних та приватних інституцій, що у своїй цілісності та взаємодії дозволяють досягти найбільшої

ефективності застосування засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин. Суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин можна класифікувати за двома ознаками: участі у податкових відносинах та виконуваними функціями, що дозволяє у подальшому окреслити напрями розвитку правового забезпечення, а також форм і методів їх діяльності.

Не зважаючи на позиціювання ДПС як сервісної служби, що здійснює обслуговування платників податків, більшість з її функцій реалізуються у втручальних провадженнях, а її організаційно-штатна структура єдиної юридичної особи із правом делегування голови ДПС територіальним органам різний обсяг повноважень, може зумовити ряд викликів щодо реалізації одного із засадничих принципів верховенства права – заборони визначати органам публічної адміністрації власної компетенції.

2.2. Методи адміністративно-правової охорони податкових відносин

Адміністративно-правова охорона податкових відносин здійснюється за допомогою специфічного комплексу засобів і способів впливу публічної адміністрації – методів відповідної діяльності. У першому наближенні питання методів адміністративно-правової охорони загалом, та методів такої охорони податкових відносин зокрема, на рівні теорії адміністративного права не носять проблемного характеру, враховуючи достатньо усталені погляди вчених та дослідників на поняття та види методів діяльності публічної адміністрації, в тому числі адміністративної. В той же час співвідношення методів адміністративно-правової охорони із сформованими концептами методів діяльності публічної адміністрації та методів адміністративно-правового регулювання є питанням на яке не зверталась увага у науковій літературі, а зміна акцентів у діяльності суб'єктів адміністративно-правової охорони у

напрямі переважного застосування сервісних засобів впливу додатково обґрунтовують актуальність розвідок у обраному напрямі [171, с. 53].

Варто вказати, що у найновіших навчальних виданнях з адміністративного права питання методів діяльності публічної адміністрації не розглядається. Увагу дослідників скеровують у напрямі вивчення форм, інструментів та процедур публічного адміністрування, залишаючи поза увагою власне засоби та методи владного впливу на конкретні суспільні відносини. У наукових дослідженнях, навпаки, питанням методів діяльності публічної адміністрації приділяється значна увага [171, с. 54]. Зокрема вкажемо на дисертаційні роботи М. Ю. Медведєва [147, с. 120] та І. П. Яковлєва [¹⁷²2, с. 111], що присвячені формам та методам публічного адміністрування у податковій системі та державній митній справі, відповідно, І. В. Скорохода, де значна увага приділена методам податкової діяльності органів публічної адміністрації [159, с. 324], О. В. Правоторової [89, с. 278], якою досліджено галузеві особливості методів адміністративно-правової охорони.

Аналіз методів адміністративно-правової охорони податкових відносин необхідно розпочати зі встановлення їх місця у понятійному апараті науки адміністративного права, якою використовується щонайменше три терміни для позначення засобів впливу публічної адміністрації на суспільні відносини, співвідношення яких між собою також становлять дослідницький інтерес. Перш за все вкажемо на такі поняття як «методи публічного адміністрування» та «методи діяльності публічної адміністрації», які, залежно від розуміння обсягу та змісту поняття «публічне адміністрування» можуть позиціонуватись як тотожні або відмінні [171, с. 55]. Так, якщо публічне адміністрування розуміти як врегульовану нормами права діяльність публічної адміністрації, що спрямована на реалізацію законних прав і свобод людини і громадянина, задоволення потреб суспільства та держави, виконання нормативно-правових актів, виданих органами державної влади та місцевого самоврядування, забезпечення верховенства права, дотримання КУ та законодавства [173, с. 142], то названі поняття є тотожними. Однак, якщо

розглядати публічне адміністрування виключно як зовнішньо орієнтовану діяльність уповноважених суб'єктів, пов'язану з реалізацією політичних рішень та впровадженням у життя положень КУ та законів України [174, с. 215], то відмінність між обсягами понять методів публічного адміністрування та діяльності публічної адміністрації стає очевидною [171, с. 55].

Враховуючи, що публічне адміністрування має сприйматися в обсязі усіх регульованих адміністративним правом суспільних відносин та дозволяє виявити (або навпаки вказати на необхідність) якісних змін як організаційно-правових засад взаємовідносин держави та фізичних і юридичних осіб, так і реалізацію принципів демократичного врядування та прийняття управлінських рішень [175, с. 63] у внутрішньо управлінській діяльності, вважаємо за необхідне вживати терміни «методи публічного адміністрування» та «методи діяльності публічної адміністрації» як тотожні [171, с. 55].

Автори підручника «Курс адміністративного права України» під методами діяльності публічної адміністративної діяльності розуміють спосіб, прийом практичної реалізації її суб'єктами завдань і функцій у повсякденній діяльності на основі закріпленої за ними компетенції, у встановлених межах та у встановленій формі [176, с. 483]. Зв'язки методів адміністративно-правової охорони та методів публічного адміністрування прослідковуються під час застосування сервісних засобів впливу, лібералізації податкових відносин, встановлення партнерських зв'язків між їх учасниками.

Як було вказано вище теорія адміністративного права оперує ще одним поняттям – «методи адміністративної діяльності», як способами і прийомами цілеспрямованого впливу норм адміністративного права на поведінку учасників адміністративно-правових відносин із метою публічного забезпечення прав і свобод людини і громадянина, нормального функціонування суспільства та держави [177, с. 151]. Відповідно, методи адміністративної діяльності є частиною методів діяльності публічної адміністрації і використовуватимуться під час реагування на порушення податкових відносин [171, с. 56].

Родове поняття методів публічного адміністрування наділяє методи адміністративно-правової охорони базовою характеристикою – являють собою засоби та прийоми впливу компетентних суб'єктів на податкові відносини. Однак, змістовні особливості досліджуваного поняття розкриватимуться через його обсяг – ті специфічні прийоми, що застосовуються саме для адміністративно-правової охорони податкових відносин [171, с. 56].

Аналіз наукових праць свідчить про існування прийомні двох груп методів публічного адміністрування загальні, що притаманні системі публічного адміністрування, однак мають специфіку застосування залежно від об'єкту впливу та спеціальні, що використовуються лише у даних, конкретно визначених правовідносинах [171, с. 56]. Так, Р. Г. Щокіним поряд з методами прямого та опосередковано впливу, виділено і організаційні, педагогічні, соціально-психологічні, економічні методи публічного адміністрування у сфері освіти [178, с. 283], І. В. Скороходом поряд із методами переконання та примусу, виділено і спеціальні – економічні, технологічні, методи моніторингу, аналізу, застосування судової практики, правові, метод оцінки ефективності діяльності та організаційно-розпорядчі (методи контролю, планування, організаційні, координації, регулювання, протидії) [159, с. 209]. Відповідний дихотомічний підхід доцільно застосовувати і при дослідженні методів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Аналізуючи групу загальних методів вкажемо, що у теорії адміністративного права майже класичним став поділ методів публічного адміністрування залежно від міри використання владних повноважень публічної адміністрації на переконання, заохочення та примус. Додатково методи публічного адміністрування класифікують за ознакою ступеню врахування у владному впливі інтересів і правових можливостей його об'єктів на адміністративні та економічні [177, с. 483].

О. М. Єщук доводиться, що до предмета адміністративно-правової охорони не належать питання адміністративної діяльності публічної адміністрації, яка здійснюється за допомогою методів заохочення і

переконання. Тим самим до методів адміністративно-правової охорони, дослідницею віднесено виключно метод адміністративного примусу [89, с. 186]. Аналогічну думку висловлює В. І. Курило щодо засобів адміністративно-правової охорони та захисту у сфері аграрних правовідносин, до яких вченим віднесено установлення адміністративно-деліктних норм у цій сфері та застосування заходів адміністративного примусу [179, с. 137].

Однак, у інших прикладних дослідженнях до засобів адміністративно-правової охорони зараховується більш широкий перелік прийомів впливу.

Так, С. В. Ворушило до адміністративно-правових засобів охорони атмосферного повітря відносить: встановлення правових норм, правил, нормативів і стандартів; державний контроль за охороною атмосферного повітря; заходи переконання; заходи адміністративного примусу; відновлювальні заходи [4, с. 109].

Є. В. Юркова засоби адміністративно-правової охорони права інтелектуальної власності розглядає як систему різноманітних способів діяльності органів і посадових осіб Державної служби інтелектуальної власності, органів внутрішніх справ, Антимонопольного комітету України щодо здійснення реєстрації об'єктів інтелектуальної власності, видачі на них охоронних документів і застосування до порушників режиму інтелектуальної власності засобів адміністративного примусу [5, с. 217].

А. М. Грищук, досліджуючи засоби адміністративно-правової охорони сім'ї, дітей та молоді виокремлює такі їх дві групи: адміністративно-правові засоби сервісного характеру (реєстраційно-ліцензійна діяльність, сертифікація, стандартизація); адміністративно-правові засоби управлінського характеру (контроль та нагляд, адміністративний примус, в тому числі адміністративна відповідальність) [90, с. 178].

Л. В. Золотою до системи заходів адміністративно-правової охорони права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності віднесено: 1) розроблення та прийняття нормативно-правових актів, які регулюють питання охорони права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності; 2)

формування та проведення державної політики, що стосується охорони права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності; 3) впровадження державних програм щодо охорони права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності; 4) здійснення Міністерством економічного розвитку і торгівлі України державної реєстрації прав автора на результати наукової діяльності (твори науки) за його заявкою, а також реєстрації договорів, які стосуються права автора на наукові результати, та ведення відповідного реєстру; 5) здійснення державного та громадського контролю за дотриманням національного законодавства, яке регулює питання інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності; 6) заборону будь-якої діяльності фізичних та юридичних осіб, яка створює загрозу порушення прав інтелектуальної власності на результати наукової діяльності [88, с. 13].

Відповідно на сьогодні відсутні підстави обмежувати методи адміністративно-правової охорони виключно примусовими засобами впливу.

Л. В. Золотою [88, с. 13] та С. В. Ворушилом [4, с. 110] до методів адміністративно-правової охорони віднесено розробку та прийняття нормативно-правових актів, що як нами було обґрунтовано у підрозділі 1.2. відноситься до засобів адміністративно-правового регулювання як більш широкої категорії відносно адміністративно-правової охорони. Остання завжди є активною поведінкою уповноважених суб'єктів з реалізації встановлених у результаті правового регулювання норм права у формі застосування (для владних суб'єктів) та використання (для платників податків). Важливо зауважити, що методи адміністративно-правової охорони спрямовані на свідомість і поведінку виключно учасників податкових відносин (платників податків та податкових органів), в той час як методи адміністративно-правового регулювання визначають правила поведінки для усіх суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Відповідно нормативно-правове регулювання, методами якого є встановлення заборон, приписів і дозволів знаходиться на іншому, нормативному, рівні системи правового регулювання податкових відносин, в

той час як засоби адміністративно-правової охорони зорієнтовані на індивідуальне регулювання.

У першому наближенні методами адміністративно-правової охорони податкових відносин можуть бути названі переконання та примус.

Щодо застосування методу переконання, то вкажемо на його значення при формуванні правосвідомості платників податків, внутрішнього відношення до належного виконання податкового обов'язку. Метод переконання називають основним та визначальним і в організації фіскальних правовідносин між контролюючими органами та платниками податків [180, с. 100]. М. Ю. Медведєв, визнаючи первинне значення переконання, зауважує, що боротьба з правопорушеннями та запобігання їм повинні, перш за все, поєднуватися з примусом шляхом формування публічної правосвідомості, виховання здорового правового почуття й створення сприятливих соціально-економічних умов співжиття суспільства [147, с. 158]. Примус може бути застосовано тільки тоді, коли всі ці засоби вичерпано, так би мовити, у крайньому разі, тобто як останній невідворотний засіб [147, с. 158; 181, с. 184].

Відповідно, наявні всі підстави розгляду переконання як одного із загальних та базових методів впливу на податкові відносини в умовах зміни акцентів взаємовідносин держави та платників податків з метою забезпечення їх відповідності вимогам законодавства. Незважаючи на значення переконання для формування оновленого концепту адміністративно-правової охорони податкових відносин, у чинному законодавстві реалізації цього методу не приділено достатньої уваги [171, с. 56]. Так, лише у ст. 19-1 ПК України вказано на таку функцію податкових органів як забезпечення інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики [43]. У Положенні про ДПС України [117] використання методу переконання більш деталізоване і передбачає: формування інформаційної політики ДПС та її територіальних органів, інформування суспільство про показники роботи, напрями та підсумки діяльності ДПС у порядку та способи, передбачені Законом України «Про доступ до публічної інформації», організацію у засобах

масової інформації роз'яснювальної роботи щодо застосування податкового законодавства; співпрацю з інститутами громадянського суспільства, забезпечення проведення консультацій з громадськістю, зокрема через громадську раду, з питань реалізації державної податкової політики [117].

Аналіз нормативного матеріалу дозволяє припустити і наявність методу заохочення у системі адміністративно-правової охорони податкових відносин. Так, Н. С. Хатнюк зазначає, що існує гарантована державою можливість платника податків самостійно обрати вид системи оподаткування, обліку та звітності. Водночас, наявність податкового боргу платника податків з єдиного податку є підставою для скасування контролюючим органом свідоцтва про застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності та оподаткування доходу платника податків на загальних підставах [31, с. 268]. До проявів методу заохочення варто віднести і ризикорієнтовану систему відбору об'єктів для застосування засобів примусу, в тому числі планових та позапланових документальних, а також фактичних податкових перевірок.

Так, згідно з п. 77.2 ст. 77 ПК України до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи [43]. Відповідні критерії ризиковості закріплені у Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, затвердженого Наказом Мінфіну 02.06.2015 № 524 [123].

Більш показово застосування методу заохочення у адміністративно-правової охороні податкових відносин можна продемонструвати на прикладі функціонування системи електронного адміністрування податку на додану вартість, в тому числі реєстрації, блокування та зупинення реєстрації податкових накладних в ЄРПН. Відповідно до пункту 7 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН [146], не зупиняється реєстрація податкової накладної/ розрахунку коригування не зважаючи на наявність одного з критеріїв ризиковості здійснення операції

такого платника податку, який відповідає хоча б одному показнику, за яким визначається позитивна податкова історія.

Переконання вважають системою заходів правового і неправового характеру, які вживаються державними та громадськими органами, що виявляється у виховних, роз'яснювальних і заохочувальних заходах, спрямованих на формування в громадському розумінні необхідності чіткого дотримання вимог законів та інших правових актів [182, с. 4] та висловлюють думки щодо недоцільності розмежування переконання та заохочення [182, с. 4; 183, с. 33], однак щодо методів адміністративно-правової охорони податкових відносин вважаємо таке розрізнення обґрунтованим.

Переконання – це метод активного впливу на свободу і свідомість людини ідейно-моральними засобами для формування в неї поглядів і уявлень, заснованих на глибокому розумінні сутності державної влади, її цілей і функцій [183, с. 33; 184, с. 114]. Воно проявляється в психічному впливі, під час якого особистість добровільно схиляється до громадянської думки, свідомо привласнює цю думку як особисту цінність, з розумінням ставиться до неї, а також до такої поведінки, яка відповідає цій думці [185, с. 73]. В свою чергу заохочення впливає не лише на свідомість, однак і на інтерес платника податків. Останній може і не бути переконаний у необхідності свідомого виконання обов'язків у сфері оподаткування, однак розуміючи організаційні та матеріальні переваги правомірної поведінки, притримується її. На відміну від переконання, що здійснюється переважно в організаційних формах, заохочення як правило має правову форму. Переконання є перш за все обов'язком податкових органів, саме на них покладено відповідальність за інформування, роз'яснення. В той час як заохочення передбачає покладення зобов'язань притримуватись правомірної поведінки саме на платників податків.

Сервісна складова методів адміністративно-правової охорони проявляється як у наданні адміністративних послуг (реєстрація платника єдиного податку, включення неприбуткового підприємства (установи, організації) до Реєстру неприбуткових установ та організацій, реєстрація

платником ПДВ тощо), усних та письмових податкових консультацій, так і у створенні електронних сервісів, функціонуванні інформаційно-довідкового департаменту тощо [171, с. 57].

Надання адміністративних послуг з реєстрації платників податків є важливим засобом адміністративно-правової охорони податкових відносин. Так, за справедливим твердженням Н. С. Хатнюк сучасний ідентифікований учасник податкових правовідносин стає все більш право свідомим, самобутнім у правовій поведінці та мисленні. При цьому зростає його юридична відповідальність за свій вибір в рамках податкових норм на яку він свідомо погоджується [31, с. 267-268]. Ідентифікація суб'єктів податкових відносин є необхідним інформаційним джерелом про характер, динаміку, склад та ефективність їх податкової діяльності [31, с. 267-268]. Висновки вченої щодо значення реєстрації та обліку платників податків дозволяють зробити припущення про існування ще одного критерію для класифікації методів адміністративно-правової охорони – спрямованість таких засобів, за яким їх доцільно поділяти на зовнішні, тобто такі, що застосовуються до платників податків, та внутрішні, що використовують під час організації діяльності суб'єктів адміністративно-правової охорони. Так, методи зовнішнього впливу, як правило, матимуть правову форму, внутрішнього – організаційну.

До особливої категорії сервісних засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин варто відносити оприлюднення (оновлення) на офіційному веб-порталі ДПС наборів відкритих даних про платників податку на додану вартість, стан заборгованостей та сплати податків до бюджету [117], підприємств з ознаками фіктивності тощо.

Наведені заходи спрямовані на створення умов для самостійного упередження платником податків можливих порушень податкового законодавства [171, с. 57] і можуть бути включені групи організаційних методів адміністративно-правової охорони.

Аналізуючи методи адміністративно-правової охорони важливо з'ясувати їх співвідношення в діяльності провідних суб'єктів її здійснення. Так,

за даними ДФС та ДПС України у 2017 році було надано 5, 08 млн адміністративних послуг (з урахуванням послуг у митній сфері) та здійснено 21 474 заходів податкового контролю, у 2018 – 5, 55 млн адміністративних послуг (з урахуванням послуг у митній сфері) та 20 989 заходів податкового контролю, у 2019 році – 5,4 млн адміністративних послуг у податковій сфері та проведено 16 513 заходів податкового контролю. Відповідно питома вага сервісного складової відносно контрольної-наглядової становить у 2017 році 116, 7 послуг на 1 захід податкового контролю, у 2018 році – 132, 2 послуги на 1 захід податкового контролю, у 2019 році – 327, 01 послуг на 1 захід податкового контролю [186; 187; 188]. Посилення сервісної складової позитивно впливає на кількість звернень платників податків до адміністративного суду про захист прав, що у 2019 році склало 8 %, від загальної кількості звернень, 2018 – 6 %, у 2017 - 7 % відповідно.

Незважаючи на посилення ролі непрямих методів впливу на свідомість і поведінку учасників податкових відносин, основним засобом їх адміністративно-правової охорони залишається примус у всіх його різновидах [89, с. 186], що зумовлено домінуванням у податково-правовому регулюванні імперативного методу. Податкові органи, як учасники податкових відносин, реалізують владні повноваження, примушуючи протилежну сторону податкових правовідносин (платників податків, податкових агентів) до виконання приписів правових норм. Саме владний елемент визначає особливості як метода правового регулювання податкових відносин, так і застосування державного примусу у сфері оподаткування [189, с. 40].

У літературі обґрунтовано існування у податкових відносинах поряд з адміністративним і податково-правового примусу [190, с. 145] як зумовленого методом правового регулювання податкових відносин особливого виду державного примусу, щодо застосування спеціально уповноваженими державними органами примусових заходів, пов'язаних з настанням негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру, до платників податків або інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі

порушення ними встановленого порядку виконання податкового обов'язку та з метою боротьби з податковими правопорушеннями [189, с. 162; 191, с. 16].

Такі положення знаходять критику у науковій літературі. Зокрема, Т. О. Коломоець наполягає на тому, що примусові заходи, визначені в податковому праві України, застосування яких передбачається в позасудовому (адміністративному) спрощеному порядку в межах адміністративного провадження, за своїми ознаками навіть із урахуванням специфіки сфери застосування, не утворюють самостійного різновиду державно-правового примусу, а є складовою адміністративного примусу у публічному праві України [192, с. 107]. Таку думку поділяють і інші вчені [193, с. 49; 194, с. 4,7].

Відповідно, під час застосування закріплених у податково-правових нормах певних заходів державного примусу, між відповідними суб'єктами виникають не податкові правовідносини, а адміністративні, що на думку дослідників не відповідає дійсності, оскільки упорядкування певних суспільних зв'язків між суб'єктами саме нормами податкового права вказує на податково-правову природу таких відносин [195, с. 1034].

Як уявляється, вирішення проблеми розмежування видів державного примусу знаходиться саме в площині відмінностей між нормами податкового права та податкового законодавства. Очевидно, що окремі норми ПК України мають адміністративно-правову природу. Так, наприклад, відсутні підстави відносити до норм податкового права положення, що визначають функції та повноваження контролюючих органів, предметом регулювання яких є управлінські відносини у сфері реалізації компетенції публічної адміністрації (ст. 19 – 21 ПК України). Наведене дозволяє припустити, що окремі засоби впливу, застосування яких передбачене ПК України, за своїм характером є заходами адміністративного примусу [171, с. 57]. Аналогічну думку висловлює і А. М. Новицький. Вчений зазначає, що можна вести теоретичну дискусію щодо віднесення окремих статей ПК України до поняття „фінансова відповідальність”, тому що вони мають всі ознаки адміністративної (наприклад, стаття 119 ПК України „Порушення платником податків порядку подання

інформації про фізичних осіб – платників податків”), у зв’язку з чим, не можна однозначно стверджувати про те, що всі статті глави 11 ПК України „Відповідальність” є податковою відповідальністю. Вони відносяться саме до категорії „відповідальність за порушення податкового законодавства” [196, с. 25].

За справедливим судженням Д. П. Дорошенка лише закріплення в конкретному кодифікованому акті певного заходу примусу ще не свідчить про особливості його правової природи, позаяк на його сутність мають указувати правовідносини, в рамках яких виникає можливість чи необхідність застосування такого заходу [197, с. 172].

Ознаки, якими характеризують податковий примус загалом не дають скласти уявлення про його відмінності від адміністративного примусу, окрім такого: застосовується з метою забезпечення реалізації податкового обов’язку, належного надходження грошових коштів до публічних фондів [195, с. 1034]. Д. П. Дорошенко наводить таке авторське визначення податкового правового примусу – це вид державно-правового примусу у сфері оподаткування, що займає центральне місце серед системи інших його заходів і становить собою систему заходів впливу, встановлених нормами податкового права стосовно зобов’язаних суб’єктів податкових правовідносин, що застосовуються при недотриманні податково-правових норм з метою забезпечення реалізації податкового обов’язку [198, с. 128]. Зобов’язаною стороною у податкових правовідносинах виступає платник податків, відповідно саме нього і лише на нього спрямований вплив податкового примусу, на відміну від адміністративного примусу коло об’єктів впливу якого значно ширше.

М. П. Кучерявенко розмежовує названі види державного примусу за правовими наслідками застосування. На думку вченого адміністративна відповідальність носить каральний характер, в той час як фінансова відповідальність – компенсує збитки, завдані несвоєчасним виконанням особою грошових зобов’язань, шляхом застосування компенсаційних санкцій (пеня) і передбачає каральний вплив на правопорушника (штрафні санкції, що мають на

меті забезпечити фінансову дисципліну) [199, с. 216]. Саме комплексний характер фінансової відповідальності дозволяє визначає її ідентичність та самостійність. Відповідно, предмет та характер застосовуваних засобів, зумовлений метою впливу на податкові відносини виявлятиме відмінності податкового та адміністративного примусу. Щодо характеру засобів впливу фінансового та адміністративного примусу слушно зазначає А. М. Новицький: фінансова санкція як елемент фінансової відповідальності визначається, як правило, у відсотках від об'єкта правопорушення, на відміну від санкції адміністративної, що має, як правило, тверду ставку [196, с. 26]. Особливість застосування штрафу як заходу фінансової відповідальності, на думку Д. П. Дорошенка, виявляється в тому, що, на відміну від інших видів відповідальності, стягнення штрафу не звільняє платника податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків чи зборів [197, с. 208]. А. М. Новицьким зроблено висновок і щодо пені, яка на думку вченого пеня не є видом фінансової відповідальності, а виступає встановленим Цивільним кодексом засобом забезпечення своєчасного виконання зобов'язань [196, с. 26].

Системно до розглядуваної проблематики підійшов Д. П. Дорошенко, на думку якого державно-правовий примусу сфері оподаткування, охоплює: а) способи забезпечення виконання податкового обов'язку, б) власне податково-правовий примус і в) відповідальність за недотримання податкового законодавства (кримінальна, адміністративна, фінансова) [200, с. 107; 197, с. 205; 201, с. 55].

До способів забезпечення виконання податкового обов'язку дослідником віднесено пеню й податкову заставу, а їх групування в окремий клас обґрунтовано наступним: застосовуються під час невиконання податкового обов'язку платником податків; передбачають обмеження права власності платника податків, оскільки позбавляють його можливості здійснювати певні дії щодо своєї власності; мають тривалий і самостійний процедурний характер; спрямовані на гарантування виконання платником податків своїх обов'язків, відновлення порушених прав держави й територіальної громади на отримання

коштів від сплати податків і зборів, зменшення ризиків непогашення податкового боргу [197, с. 206].

Такий підхід є більш виваженим, оскільки дозволяє з точки зору теорії права усунути парадокс застосування цивільно-правових засобів виконання зобов'язань у податкових відносинах, а з практичної – визнання забезпечувальної, а не каральної, функції пені надасть можливість унаслідок внесення відповідних змін до ПК України застосовувати її паралельно (разом) із іншими штрафними санкціями та штрафами [196, с. 27], зокрема адміністративними.

«Власне» заходи податково-правового примусу Д. П. Дорошенком диференційовано за спрямованістю негативного впливу на (1) обтяжуючі (майнові), до яких належать: арешт коштів та інших цінностей, що перебувають у банку (п. 20.1.33 ст. 20 ПК України), арешт майна, товарів (п. 94.3 ст. 94, п. 94.4 ст. 94, п. 94.7 ст. 94 ПК України), реалізація майна, що перебуває в податковій заставі (ст. 95 ПК України), і (2) стимулюючі, що охоплюють зупинення видаткових операцій (п. 20.1.32 ст. 20, п. 89.4 ст. 89, п. 91.4 ст. 91 ПК України) та арешт коштів на рахунку платника податків (п. 20.1.33 ст. 20, абз. 2 п. 94.6.2 ст. 94 ПК України) [200, с. 107; 197, с. 205]. Звернемо увагу, що безпосереднім об'єктом заходів податкового примусу вчений визначає кошти, товари та майно платника податків, що стає додатковою підставою для розмежування податкового та адміністративного примусу як засобів правової охорони податкових відносин, оскільки остання спрямована перш за все на організаційні обмеження.

Власне заходи податково-правового примусу відрізняються від попереднього виду державно-правового примусу у сфері оподаткування тим, що їх застосуванням погашається податкова заборгованість [197, с. 206]. Стимулюючі заходи податково-правового примусу не спрямовані безпосередньо на стягнення податкового боргу, а направлені на стимулювання платника податків забезпечити реалізацію податковими органами своїх повноважень щодо застосування інших заходів примусу [200, с. 107].

Здійснивши порівняльний аналіз природи та ознак податкового та адміністративного примусу у податкових відносинах можемо систематизовано презентувати основні відмінності між ними: податковий примус спрямований на зобов'язану сторону (платника податків, податкового агента) і має на меті забезпечити належне виконання ним податкового обов'язку, в той час як заходи адміністративного примусу можуть бути застосовані до всіх учасників податкових відносин, в тому числі і посадових осіб податкових органів; безпосереднім об'єктом впливу податкового примусу є кошти, товари та майно платника податків, адміністративного примусу – особа та поведінка платника податків, засоби податкового примусу характеризуються майновими обмеженнями, адміністративного – організаційно-управлінськими (наприклад блокування податкової накладної, проведення перевірок тощо).

Встановивши видові відмінності заходів адміністративного примусу, варто перейти до аналізу їх видів. У спеціальній літературі майже класичним стало їх групування на: 1) заходи адміністративного попередження (запобігання); 2) заходи адміністративного припинення; та 3) заходи адміністративної відповідальності. Іноді додають і четверту групу – заходи адміністративного відновлення.

Однак у дослідження останніх років з'являються уточнення наведеного підходу. Так Д. П. Дорошенком стверджується, що елементами системи державного примусу, в тому числі у царині оподаткування, виступають регулятивна, штрафна, стимулююча й виховна функції. Превентивну ж функцію державний примус не виконує, позаяк заходи примусу застосовуються лише при порушенні норми податкового законодавства [201, с. 107; 197, с. 182].

З цією точкою зору варто погодитись лише частково. Дійсно, зі зміною підходів у взаємовідносинах податкових органів та платників податків, частина із таких превентивних заходів як реєстрація і облік отримали іншу форму вираження – адміністративних послуг, що однак не означає відсутності інших заходів примусового характеру, спрямованих на упередження порушенням

встановленого порядку виникнення і розвитку податкових правовідносин, зокрема планових заходів податкового контролю.

Сформовано і новаторські підходи до видів і класифікації адміністративного примусу, зокрема О. М. Резніком обґрунтовано, що однією з особливостей адміністративного примусу є його комплексний характер, який полягає в тому, що його змістом охоплюються: 1) методи адміністративного припинення; 2) методи адміністративного нагляду та контролю; 3) методи адміністративно-правової заборони; 4) методи адміністративного регулювання [202, с. 20].

Якщо розглядати адміністративний примус як частину механізму адміністративно-правового регулювання, то цілком справедливе віднесення до різновидів його заходів методів адміністративного правового регулювання, так само як і варто визнати, що методи адміністративного запобігання у сфері оподаткування дійсно обмежені лише плановими заходами контролю.

Простежувана тенденція до виключення заходів адміністративного попередження з числа заходів примусу у фінансово-економічній сфері додатково обґрунтовує висловлену вище авторську пропозицію, щодо включення до методів адміністративно-правової охорони податкових відносин засобів сервісного характеру. Саме за допомогою створення умов для самостійного упередження порушенням податкового законодавства, ідентифікації платників податків, заохочення до правомірної поведінки економічними, а не адміністративними методами, повинно стати основою превенції у сфері охорони податкових відносин.

Навіть існуючі планові заходи податкового контролю засновані на ризикоорієнтованій системі відбору об'єктів перевірок, що свідчить про подальше впровадження концепції невторчання держави у фінансово-господарську діяльність платників податків без достатніх та обґрунтованих підстав.

Відповідно, серед заходів адміністративного примусу як складових системи методів адміністративно-правової охорони податкових відносин

пропонуємо розрізняти: 1) планові заходи податкового контролю; 2) загальні заходи адміністративного припинення; 3) заходи адміністративної відповідальності; 4) заходи адміністративного відновлення.

Заходи адміністративного припинення у літературі поділяють на загальні, процесуальні (тобто такі, що застосовуються під час провадження у справах про адміністративні правопорушення) та спеціальні (застосування заходів фізичного впливу, спеціальних засобів та вогнепальної зброї). Очевидно, що в адміністративно-правовій охороні податкових відносин переважатимуть загальні заходи адміністративного примусу, що застосовуються для припинення поведінки, яка є неправомірною або містить ознаки (критерії ризику) набуття такого характеру.

До таких заходів адміністративного припинення варто віднести: зупинення реєстрації та блокування податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних; проведення позапланових документальних та фактичних перевірок; звернення до суду щодо припинення юридичної особи та припинення фізичною особою - підприємцем підприємницької діяльності та/або про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання (п.п. 20.1.37 п. 20.1. ст.. 20 ПК України); визнання осіб пов'язаними на основі фактів і обставин, що одна особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-рішеннями іншої юридичної особи та/або що та сама фізична або юридична особа здійснювала фактичний контроль за бізнес-рішеннями кожної юридичної особи (п.п. 20.1.40-1 п. 20.1. ст.. 20 ПК України) [43].

Серед заходів адміністративного примусу у податкових відносинах варто звернути увагу і на ті, що мають забезпечувальний характер: вимога від платників податків проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки (п.п. 20.1.9. п. 20.1. ст.. 20 ПК України); проведення

контрольних розрахункових операції (п.п. 20.1.11. п. 20.1. ст.. 20 ПК України); надсилання платникам податків, у разі виявлення порушення вимог податкового чи іншого законодавства України, письмових запитів щодо надання засвідчених належним чином копій документів (п.п. 20.1.14. п. 20.1. ст.. 20 ПК України) [43]. Названі заходи спрямовані не стільки на припинення правопорушення, скільки на забезпечення доказової бази під час проведення перевірок платників податків і за змістом близькими до заходів забезпечення провадження у справах про адміністративні правопорушення, однак здійснюються поза цією процесуальною формою. Такі засоби пропонуємо термінувати заходами адміністративного забезпечення.

Заходи адміністративної відповідальності згруповані у КУпАП, у ст. 234-2 якого визначено підвідомчі податковим органам справи про адміністративні правопорушення, а ч. 1 ст. 255 визначено перелік правопорушень, у разі виявлення яких податкові органи уповноважені складати протоколи про адміністративні правопорушення та проводити адміністративне розслідування. Санкції наведених норм передбачають накладення штрафу [56]. Однак КУпАП містить і ряд інших статей, що визначають підстави та розмір адміністративних стягнень, що посягають на сферу податкових відносин, зокрема мова йде про ті види правопорушень, що підвідомчі ПФУ (подання недостовірних відомостей, що використовуються в реєстрі застрахованих осіб Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування (ст. 165-1), та з перешкоджанням уповноваженим особам ПФУ та його органів у проведенні перевірок (ст. 188-23)), Офісу фінансового контролю (ст. 234-1. КУпАП) [56] тощо.

Окрім КУпАП, заходи адміністративної відповідальності встановлені і Законом України № 2464-VI, зокрема у ч. 11 ст. 25 перераховано види штрафних санкцій, що застосовуються до платників ЄСВ [67]. Варто відмітити, що частина зі складів правопорушень у сфері збору та обліку ЄСВ фактично дублює приписи статті 165-1 КУпАП, якими встановлено розмір відповідальності за порушення законодавства про збір та облік ЄСВ Такий

підхід законодавця з одного боку зумовлений необхідність гарантування виконання зобов'язань як фізичними, так і юридичними особами, що не можливе враховуючи норми статті 9 КУпАП, де суб'єктом адміністративних правопорушень визнано лише фізичних осіб, з іншого може привести до ситуації коли за одне і те саме правопорушення фізична особа-підприємець двічі притягатиметься до одного виду відповідальності, що заборонено ст. 61 КУ [92].

Звісно, штрафні санкції передбачені ч. 1. ст. 25 Закону України № 2464-VI можуть бути названі фінансовою відповідальністю, що зніме вище виявлене протиріччя, однак за підставами і змістом наведений вид юридичної відповідальності є адміністративним.

Крім того, значною перевагою процесуальної форми саме адміністративної відповідальності є, по-перше, участь у процесі адміністративного розслідування та прийняття рішення особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, по-друге, необхідність встановити всі обставини справи та довести винність особи у вчиненому правопорушенні, по-третє, наявність звільнення від адміністративної відповідальності при малозначності правопорушення, в той час як фінансова відповідальність у сфері оподаткування відповідної форми позбавлена, а платник податків притягується до відповідальності незалежно від обставин вчинення правопорушення та розміру шкоди, їм нанесеного. Питання вини у складі фінансового та податкового правопорушення неодноразово підіймалось у науковій літературі, однак і не знайшло свого остаточного вирішення.

Аналогічне варто вказати і про санкції, що застосовуються за порушення законодавства у сфері застосування РРО, де не лише дублюються склади правопорушень, за вчинення яких накладаються адміністративні та фінансові санкції, однак і вказано на різних суб'єктів, уповноважених розглядати та вирішувати відповідні справи. Так, фінансові санкції, передбачені статтями 17-24 Закону України № 265/95-ВР [68] застосовуються податковими органами, а

адміністративні санкції за порушення порядку проведення розрахунків, передбачені ст. 155-1 КУпАП – судом.

Ст. 19 Закону України № 265/95-ВР встановлено не лише право податкових органів застосувати фінансові санкції до суб'єктів господарювання – реалізаторів РРО, в конструкцію чи програмне забезпечення яких внесені зміни, не передбачені конструкторсько-технологічною та програмною документацією виробника, однак і конфісковувати реалізовані РРО з компенсацією їх вартості покупцеві [68]. Наведене положення прямо суперечить ст. 41 КУ, яка є нормою прямої дії, і визначає, що конфіскація майна може бути застосована виключно за рішенням суду у випадках, обсязі та порядку, встановлених Законом [92]. Принагідно зауважимо, що відповідне право також не вказане у статті 20 ПК України, де систематизовано викладено перелік повноважень податкових органів.

Останньою групою заходів адміністративного примусу нами були названо заходи адміністративного відновлення, цільовим призначенням яких є забезпечення такого стану податкових відносин, що існував до їх порушення, компенсації понесених державною збитків, серед яких варто вказати на: вилучення за рішенням суду в дохід держави (конфіскацію) пального або спирту етилового, транспортних засобів, ємностей та обладнання у разі виявлення порушення порядку їх обігу, обліку та зберігання (п.п. 20.1.40-2. п. 20.1. ст.. 20 ПК України); зобов'язання за рішенням суду платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на контролюючий орган (п.п. 20.1.35-1. п. 20.1. ст.. 20 ПК України), визнання судом оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами (п.п. 20.1.30. п. 20.1. ст.. 20 ПК України) [43].

Характерною особливістю заходів адміністративного примусу є те, що вони виконують не лише функцію охорони змісту податкових відносин,

шляхом забезпечення виконання їх учасниками податкових та інших обов'язків, однак і забезпечують їх виникнення та розвиток на основі належних юридичних фактів. Так, використання праці працівника без оформлення з ними трудового договору тягне за собою відсутність юридичних фактів для виникнення податкових правовідносин, так само як і порушення правил використання реєстраторів розрахункових операції (або взагалі не використання них) зумовлює розвиток податкових відносин на підставі вірних відомостей.

Підсумовуючи викладене вкажемо, що систему методів адміністративно-правової охорони податкових відносин складають: загальні методи адміністративної діяльності (переконання та примус), сервісні засоби впливу (надання адміністративних послуг, створення електронних сервісів та оприлюднення відкритих наборів даних) та організаційні методи. Якщо перші дві групи методів знаходять зовнішнє вираження переважно у правових формах адміністративно-правової охорони, та звернені до платника податків, то остання – в організаційних, що застосовуються у внутрішньо управлінських відносинах та під час надання державних послуг.

2.3. Форми адміністративно-правової охорони податкових відносин

Форми адміністративно-правової охорони податкових відносин відіграють вирішальну роль у досягненні кінцевої її мети – сталості та захищеності національних інтересів України. Саме за допомогою форм адміністративна діяльність контролюючих органів стає «видимою» для платника податків, а її результати – створюють юридичними наслідки для учасників податкових відносин [203, с. 42].

Незважаючи на те, що питання форм діяльності публічної адміністрації [204], в тому числі і адміністративно-правової охорони [89] є достатньо-дослідженими у сучасній науковій літературі, питання їх

застосування у системі адміністративно-правової охорони податкових відносин потребують подальшого вдосконалення.

Форми адміністративно-правової охорони податкових відносин є частиною більш ємких понять форм публічного адміністрування та форм адміністративно-правової охорони, які загалом визначають як зовнішнє вираження дій органів та посадових осіб публічної адміністрації, здійснюваних у межах компетенції та спрямованих на виконання поставлених перед ними завдань, що викликають настання юридичних наслідків. [205, с. 273; 205, с. 136–139; 206, с. 172; 207, с. 212].

Погоджуючись із запропонованою дефініцією, як такою, що відображає всі основні ознаки, вкажемо, що не всі форми адміністративно-правової охорони податкових відносин викликають юридичні наслідки, принаймні безпосередньо. У зв'язку з чим доцільно розрізняти правові та організаційні форми адміністративно-правової охорони податкових відносин [203, с. 43]. Основна властивість правових форм – здатність безпосередньо викликати юридичні наслідки, організаційних – упорядковувати діяльність поза правом, структурувати підготовчі дії для прийняття обґрунтованого управлінського рішення, доведення його змісту до виконавців, забезпечення належного функціонування органів публічної адміністрації та практичної реалізації покладених на них функцій [208, с. 114].

Правові та організаційні форми адміністративно-правової охорони знаходяться у тісному зв'язку та взаємно впливають на кінцевий результат та ефективність її засобів, тому вимагається синергетичного, інтегрованого розгляду і відмови від усталеної класифікації, коли до останніх відносять матеріально-технічні операції та організаційно-технічні дії [203, с. 43].

Дійсно, якщо включати до організаційних форм адміністративно-правової охорони такі види діяльності, то вони не можуть ставати об'єктом юридичного дослідження. Однак, якщо до таких форм віднести направлення контролюючими органами запитів про отримання податкової інформації, обмін податковою інформацією з податковими адміністраціями інших держав,

оприлюднення результатів діяльності та роз'яснень законодавства з метою переконання у необхідності дотримання чинного законодавства, створення зручних сервісів для самостійної перевірки контрагентів із дотримання правового режиму наповнення відповідних інформаційних ресурсів, їх вплив на належне функціонування системи адміністративно-правової охорони податкових відносин стає очевидним [203, с. 44].

Наступним важливим питанням є остаточне вирішення питання про види правових форм публічного адміністрування. Так, Т. О. Коломоєць звертає увагу, що в одних випадках акцентується увага на статистиці, кінцевому результаті владної діяльності суб'єкта публічної адміністрації. В такому випадку правовими формами називають: нормативні та індивідуальні акти управління, адміністративні договори, юридичні значимі дії. [206, с. 172-173].

Інші дослідники звертають у вагу на динаміку, процедурну сторону діяльності суб'єктів публічного адміністрування. З цієї точки зору, до правових форм публічного адміністрування відносять: адміністративну нормотворчість, прийняття адміністративних (індивідуальних) актів, укладання адміністративних договорів, здійснення (вчинення) реєстраційних та інших юридично-значимих дій [206, с. 172-173].

Останнім часом дослідниками запропоновано вирішення цієї колізії, що вбачають в наявності у правових форм власної внутрішньої форми – адміністративної процедури, яка є іманентною властивістю будь-якого зовнішнього вираження діяльності публічної адміністрації [147; 172; 204], та частиною яких є більшість з організаційних форм. Відповідно, наголошення на одному з аспектів розуміння форми адміністративно-правової охорони не має принципового значення.

Аналогічного висновку доходить і В. В. Чайка. Дослідниця зазначає, що в юридичній літературі на сьогодні існують два основні підходи до визначення поняття «правова форма»: сутнісний (відповідно до якого під правовою формою фактично розуміють форму (джерело) права) і діяльнісний, або функціональний (у межах якого правова форма трактується як врегульована

нормами закону діяльність уповноважених органів державної влади, що спричиняє юридичні наслідки для суб'єктів, на яких вона спрямована) [108, с. 102-103]. Вчена зауважує, що ці два підходи не конкурують між собою, а взаємодоповнюють один одного, оскільки загальновідомо, що процесуальна форма завжди перебуває в нерозривному зв'язку зі змістом [108, с. 102-103].

Однак, визнання єдності матеріального та процедурного аспектів існування правової форми не вирішує проблему їх видового розмаїття остаточно. Так, І. В. Скороход аналізуючи правові форми здійснення податкової діяльності в Україні, відносить до них прийняття нормативних та індивідуальних актів, укладення адміністративних та міжнародних договорів [159, с. 58], а Д. М. Носіков, вивчаючи правові форми реалізації фіскальної функції держави, виділяє: установчу, нормотворчу, правозастосовну та контрольню-наглядову правові форми [209, с. 133].

Для вирішення цієї колізії доцільно звернути увагу на напрацювання Ю. Б. Батуріної, на думку якої у правовій формі можна виокремити дві складові: внутрішню правову форму, що визначається як об'єктивний зв'язок між різними елементами, що становлять право; зовнішню правову форму – це зв'язок права з неправовими явищами, що потребують юридичної регламентації [210, с. 14]. Саме внутрішньою правовою формою виступатимуть правові акти суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин – нормативно-правові акти, індивідуальні акти, адміністративні договори, акти-дії [211, с. 144]. Зовнішня правова форма виявлятиметься у процедурі видання відповідних правових актів, яка іноді має самостійне значення для виникнення і розвитку публічно-правових відносин.

Так, В. Р. Біла зазначає, що процедурна форма дозволяє надати юридичного значення тій частині діяльності публічної адміністрації, що не завершується прийняттям певного рішення відносно особи або випадку, однак зумовлює зміни у правовому статусі особи (наприклад, подання адміністративного позову або заяви контролюючого органу до адміністративного суду про вжиття заходів примусу), покладає на неї

зобов'язання, забезпечені потенційною можливістю застосувати заходи державного примусу, як у випадку із поданням запиту про отримання податкової інформації, призначена для організації прийняття рішень колегіальними суб'єктами тощо. Головна відмінність між статичними та динамічними формами публічного адміністрування полягає у наявності чи відсутності належним чином оформленого рішення публічної адміністрації як достатньої підстави для виникнення юридичних наслідків. У випадку з адміністративною процедурою таке рішення не є обов'язковим, а її порушення може створити юридичний наладок у вигляді правопорешкоджання [212, с. 63].

Відповідно, форми адміністративно-правової охорони податкових відносин, окрім їх класифікації ознакою здатності безпосередньо викликати юридичні наслідки, можемо поділити за функціональним призначенням на матеріальні та процедурні. До матеріальних форм правової охорони податкових відносин, враховуючи отримані висновки щодо її методів може віднести індивідуальні акти та адміністративні договори, до процедурних: інформаційно-аналітичну, контрольну, позовну, юрисдикційну.

Перейдемо до аналізу виділених форм адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Індивідуальні акти займають провідне місце серед форм адміністративно-правової охорони податкових відносин, а їх легальне визначення закріплене у п.19 ч. 1 ст. 4 КАС України, як акту (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданого (прийнятого) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, що стосується прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб, та дія якого вичерпується його виконанням або має визначений строк [93].

Відповідно, індивідуальні акти в сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин можуть мати у першому наближенні принаймні два різновиди: юрисдикцій та сервісні. Щодо адміністративних актів, як складових правових форм адміністративно-правової охорони вкажемо, що, враховуючи їх векторну спрямованість на врегулювання відносин з платниками податків

вважаємо їх лише частиною індивідуальних актів у сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин. Так, І.В. Скороходом [213], значну увагу було приділено саме внутрішньоорганізаційним актам, які також доцільно включити до системи адміністративно-правової охорони податкових відносин.

В.Р. Біла розглядаючи індивідуальні акти публічної адміністрації абстракцію вищого рівня з категоріальним статусом, що об'єднує усі владні індивідуально-конкретні волевиявлення публічної адміністрації, що вміщують як адміністративні акти, так і індивідуальні акти управління, поділяє їх на правозастосовні акти, інтерпретаційні акти, правореалізаційні акти (акти реалізації повноважень публічної адміністрації) [214, с. 114].

Щодо сфери адміністративно-правової охорони податкових відносин такий підхід може бути застосовано частково, оскільки тлумачення норм права є складовою адміністративно-правового регулювання як більш широкого та родового поняття відносно адміністративно-правової охорони податкових відносин. Стосовно ж актів реалізації повноважень публічної адміністрації, то їх розгляд доцільніше проводити в межах процедурних правових форм.

Відповідно, індивідуальні акти як правова форма адміністративно-правової охорони податкових відносин носитимуть правозастосовний характер. Юридичною наукою вироблено різні підходи до класифікації правозастосовних актів [215, с. 189; 174, с. 154; 216, с. 235; 155, с. 145; 217, с. 21], серед яких найбільшу інструментальну цінність має їх типологізація на регулятивні, охоронні та захисні [218, с. 105]. Саме останні дві групи утворюватимуть основний масив індивідуальних актів як форм адміністративно-правової охорони податкових відносин. Відмінність між ними полягає у стадії поведінки учасника податкових відносин. Так, видання охоронних адміністративних актів пов'язане із необхідністю забезпечити виконання ними своїх обов'язків, вони виражають ззовні такі заходи адміністративного примусу як заходи адміністративного попередження та заходи адміністративного припинення, в той час як захисні індивідуальні акти приймаються у зв'язку із неправомірною

поведінкою, за їх допомогою здійснюється реалізація санкції норм адміністративного, фінансового, службового, податкового права [218, с. 106]. Серед усіх видів індивідуальних актів, саме остання група має найбільшу кількість проблем та неузгодженостей. Перш за все вкажемо на необхідність розмежування форми індивідуальних актів щодо різних видів юрисдикційних рішень податкових органів. Так, з метою адміністративно-правової охорони можуть прийматись постанови у справах про адміністративні правопорушення та податкові повідомлення-рішення. У літературі неодноразово наголошувалось про необхідність розмежування форми захисних індивідуальних актів, зокрема встановлення різних видів документів для рішень про застосування фінансової та адміністративної відповідальності до юридичних осіб, що залишається справедливим і для податкових відносин [218, с. 106].

По-друге зауважимо на процедурних порушень під час провадження у справах про адміністративні правопорушення, виявлених за результатами камеральної перевірки платника податків. Суди неодноразово наголошували на необхідності дотримання таких вимог ст. 256 КУпАП під час формування складання протоколів про адміністративні правопорушення податковими органами:

1. Наявність підпису особи, яка притягається до адміністративної відповідальності у протоколі про адміністративне правопорушення, що унеможлиблює встановлення факту ознайомлення особи із фактом початку провадження у справі та відповідно що порушує його право на захист [219]. Податкові органи подекуди апелюють до правомірності складання протоколів про адміністративні правопорушення на підставі актів перевірок, які підписані платником податків відповідно до вимог ПК України. Однак суди неодноразово звертали увагу на юридичне значення акту перевірки як документу, що лише фіксує обставини, встановлені під час її проведення, та факти виявлених порушень законодавства, однак не містить рішення податкового органу по справі, і, відповідно, не спричиняє настання юридичних наслідків у вигляді

виникнення, зміни чи припинення прав та обов'язків платника податків. Він є лише документом, що фіксує певні обставини так, як їх бачить працівник податкового органу, який проводить перевірку [220]. Акт перевірки не юридичною формою рішення податкового органу, індивідуальної дії у розумінні КАС України [220].

2. У протоколі про адміністративне правопорушення не викладено суть адміністративного правопорушення та обставини його вчинення, зокрема місце та час, а вказано лише на факт виявлення правопорушення, що саме по собі не дає підстав для притягнення особи до відповідальності [219]. Європейський суд з прав людини звертав увагу, зокрема у рішенні по справі «Карелін проти Росії» від 20 вересня 2016 року, на те, у випадку, коли викладена в протоколі фабула адміністративного правопорушення не відображає всіх істотних ознак складу правопорушення, в тому числі об'єктивної сторони, суд не має права самостійно долати ці прогалини шляхом пошуку доказів на користь обвинувачення, оскільки це становитиме порушення права на захист та принципу рівності сторін процесу [220].

3. Особа, відносно якої розпочинається провадження у справі про адміністративне правопорушення не запрошується для проведення відповідної процесуальної дії, відсутні належні докази виклику для складання та підписання протоколу (вручення рекомендованого листа, телефонограма та ін. [219; 220]. Відсутність доказів про виклик особи для складання протоколу про адміністративне правопорушення за результатами камеральних та документальних невиїзних перевірок, свідчить про те, що порушнику не були роз'яснені його права і обов'язки, передбачені ст. 268 КУпАП, не надано можливість подати пояснення і зауваження щодо змісту протоколу [220]. Зазначена бездіяльність уповноваженої посадової особи негативно впливає на процесуальне положення особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, що в умовах рівноправності та змагальності сторін є недопустимим [220].

Серед інших розповсюджених помилок при формуванні матеріалів справ про адміністративні правопорушення вказується на: порушення строків накладення адміністративних стягнень, встановлених статтею 38 КУпАП [56], під час складання протоколів та винесення постанов у справах про адміністративні правопорушення. Названий недолік пов'язаний з проблематикою триваючих та таких, що мають разовий характер, адміністративних правопорушень у сфері оподаткування. За інформацією Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу (далі - ЗІР) ДФС України [221] триваючими правопорушеннями визнавались ті, що пов'язані з довготривалим, безперервним невиконанням обов'язків, передбачених правовою нормою, відповідно процесуальні строки обчислювались з дати виявлення факту цих правопорушень податковим органом при проведенні перевірок (наприклад, виявлення таких порушень як: відсутність обліку доходів і витрат, для яких встановлено обов'язкову форму обліку або інших правопорушень, пов'язаних з нарахуванням податків, які можливо встановити тільки в ході документальної перевірки на підставі первинних документів) [221]. Окремі правопорушення, досить чітко дозволяють встановити їх разовий або триваючий характер, інші – ставали предметом численних дискусій та предметом розгляду спорів в адміністративних судах. В будь якому випадку не дотримання процесуальних строків під час складання протоколів про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування та вимог щодо його змісту є основними причинами закриття провадження у справах під час їх судового розгляду.

Наступним видом матеріальних правових форм нами було названо адміністративний договір, а його належність до сфери правової охорони податкових відносин зумовлена приписами п.16 ч. 1 ст. 4 КАС України, згідно з якими адміністративний договір являє собою спільний правовий акт суб'єктів владних повноважень або правовий акт за участю суб'єкта владних повноважень та іншої особи, що ґрунтується на їх волеузгодженні, має форму договору, угоди, протоколу, меморандуму тощо, визначає взаємні права та

обов'язки його учасників у публічно-правовій сфері і укладається на підставі закону, зокрема і замість видання індивідуального акта [93].

Щодо адміністративних договорів як форм адміністративно-правової охорони, то варто перш за все варто вказати на договірну форму розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу платників податків, адміністративно-договірна природа яких доведена у правцях [31, с. 374; 222]. Однак, В.В. Чайкою зазначено, про те, що цей договір поєднує в собі окремі риси як адміністративного, так і цивільно-правового договору і водночас не належить до жодного з цих двох видів договорів [108, с. 360]. Аргументи, які наводяться вченою загалом можуть бути прийняті на користь наведеного підходу, однак видається, що договір про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань та/ або податкового боргу може бути однозначно визнаний адміністративним за умови внесення змін до діючого законодавства, зокрема щодо уточнення визначення адміністративного договору в КАС України.

У працях І. П. Яковлева доведено адміністративну природу мирової угоди у справах про порушення митних правил [172, с. 187], в працях [147; 218, с. 105] запропоновано імплементувати відповідну практику і у провадження у справах про адміністративні правопорушення, а В. В. Чайкою вказано на те, що це не лише українська, а й світова практика. Так звані угоди про визнання вини одне з перших і найбільш відомих офіційних закріплень в англо-саксонській системі права знайшли понад 45 років тому, коли в 1971 р. у рішенні Верховного Суду США у справі «Сантобелло проти штату Нью-Йорк» переговори про укладення угоди про визнання вини – прим. автора було визнано «необхідністю правового життя» [223; 108, с. 345]. Погоджуючись з раціональністю таких висновків, вкажемо на ще один напрям використання адміністративного договору для вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Так, як було вказано вище, дослідники звертають увагу лише на договори про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань та / або податкового

боргу у сенсі сплати перш за все податкового зобов'язання. Однак у п. 100.6. ст. 100 ПК України вказано на ще одну можливість договірною врегулювання юрисдикційних відносин – розстрочення та або відстрочення суми штрафних (фінансових) санкцій: «Розстрочені суми грошових зобов'язань або податкового боргу (в тому числі окремо - суми штрафних (фінансових) санкцій) погашаються рівними частками» [43].

Причому відповідно до п.п. 14.1.39. п. 14.1. статті 14 ПК України грошове зобов'язання платника податків включає як власне податкове зобов'язання, так і штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності [43].

Відповідно, платник податків може звернутися до податкового органу із заявою про розстрочення або відстрочення сплати штрафних санкцій за порушення правил використання РРО, обігу підакцизних товарів тощо під проценти (п. 100.1 ч. 100 ПК України). Крім того, розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань здійснюється за умови надання платником податків достатніх доказів існування обставин, визначених Постановою КМУ від 27 грудня 2010 р. № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин» [224], серед яких вказано: провадження заявником інноваційної діяльності, виконання заявником особливо важливого замовлення у рамках соціально-економічного розвитку регіону або надання ним особливо важливих (у тому числі виключних) послуг населенню, виконання заявником державного оборонного замовлення [224]. Очевидно, що такі підстави надання розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань є обґрунтованими щодо податкових зобов'язань та застосованих відповідно до ПК України штрафних (фінансових) санкцій, однак навряд чи є доцільними при застосуванні інших видів фінансових санкцій.

Додатковим обґрунтуванням необхідності врегулювання нормативних підстав укладання адміністративних договорів про розстрочення/відстрочення затримування штрафних (фінансових) санкцій можуть стати положення КУпАП згідно з якими відстрочка виконання постанови про накладення адміністративного стягнення у вигляді штрафу (за винятком стягнення штрафу на місці вчинення адміністративного правопорушення) здійснюється в порядку, встановленому законом. Для штрафних (фінансових) санкцій за порушення законодавства у сфері адміністрування ЄСВ такими стануть норми статті 33 ЗУ «Про виконавче провадження», якими передбачено можливість за наявності обставин, що ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим (хвороба сторони виконавчого провадження, відрадження сторони виконавчого провадження, стихійне лихо тощо), звернутись до органу, який видав виконавчий документ, із заявою про відстрочку або розстрочку виконання рішення [113]. Для штрафних (фінансових) санкцій за податкові правопорушення наразі лише ПК України може бути створено правове підґрунтя для розстрочення або відстрочення виконання рішення про їх застосування.

На думку Н. С. Хатнюк ознаки договірної форми мають і положення ПК України, що передбачають електронну звітність платника податків, зокрема пункт 49.3 статті 49 ПК України щодо вибору форми подання звітності [31, с. 346]. Дане положення є скоріш проявом диспозитивного методу правового регулювання у податкових відносинах, аніж повноцінним інститутом договірної форми у відносинах адміністративно-правової охорони.

Охарактеризувавши правові акти як форми адміністративно-правової охорони податкових відносин доцільно перейти до аналізу її процедурних форм, серед яких нами названо інформаційно-аналітичну, контрольну, юрисдикційну, звернення до адміністративного суду та розгляд скарг платників податків.

Власне адміністративні процедури у сфері оподаткування були досить детально проаналізовані А. М. Луцик [225]. Ми ж лише звернемо увагу на

окремі проблеми їх реалізації під час адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Перш за все наведемо обґрунтування щодо виокремлення в окрему групу процедурних форм звернення до адміністративного суду. Так, частина заходів адміністративного примусу застосовується виключно на підставі рішення адміністративних судів, до яких податкові органи уповноважені звертатись із позовом або поданням відповідно до статті 283 КАС України [93], а також відповідно до ст. 20 ПК із позовами про визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами, припинення юридичної особи (припинення підприємницької діяльності фізичної особи–підприємця) [43]. У структурі справ з приводу адміністрування податків, зборів, платежів названі заходи займають від 18 до 37 %. Так, у 2019 році загальна кількість таких справ становила 18 % (або 6965 справ), у 2018 році 30 % (або 8551 справ), у 2017 році - 37 % (9083) [226; 227; 228]. Реальний обсяг застосовуваних заходів адміністративно-правової охорони на підставі рішення суду і за зверненням податкових органів в середньому становить до 25 %, відмінності ж у наведених показниках зумовлені по-перше проведення судової реформи у 2017 році та інституційною реформою податкових та митних органів у 2019 році.

Із прийняттям КАС України в літературі неодноразово зверталась увага на не доцільність здійснення судовою гілкою влади, окрім правосуддя, і судового контролю за законністю рішень публічної адміністрації поза процесуальною формою позовного провадження та вирішення спору про право. Незважаючи на загалом переконливі аргументи, статистичні дані свідчать про необхідність збереження вироблених теорією і практикою способу судового контролю за законністю управлінських рішень податкових органів до моменту їх виконання. Саме на цьому етапі – прийняття управлінського рішення – судовий контроль дозволяє запобігти порушенням прав платників податків, упередити зловживанням правом податковими органами та не допустити

відхилень розвитку податкових відносин від їх юридичного змісту. Враховуючи етичні аспекти дієвості адміністративного порядку оскарження рішень податкових органів та можливості захисту в судовому порядку лише тих прав, що на момент звернення вже порушені, зобов'язання податкових органів підтверджувати обґрунтованість вжиття найбільш суворих заходів державного примусу є достатньо дієвим способом превенції зловживань дискреційними повноваженнями податкових органів.

В свою чергу і платник податків наділений правом звернення до адміністративного суду у випадку, якщо вважає, що його права та інтереси порушені рішенням, дію (бездіяльністю) податкових органів. Зокрема справи за зверненням платників податків щодо оскарження рішень податкових органів займають до 50 % загальної кількості справ з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, контролю за дотримання вимог податкового законодавства. Так, у 2019 році кількість таких звернень сягнула 51 % (19 647 справ); у 2018 44 % (або 12 694 справи); у 2017 – 44 % (10 592 справи) [226; 227; 228]. Наведена обставина дозволяє припустити наявність особливої властивості правової форми адміністративно-правової охорони – дозволяє стати невідному суб'єкту активним учасником охоронних відносин. Не зважаючи на те, що у підрозділі 2.1. адміністративний суд було названо нами одним із суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, вважаємо доцільним залишити наведене нами формулювання названої правової форми враховуючи те, що адміністративні суди не повноважні з власної ініціативи застосовувати заходи впливу, а початок їх діяльності з правової охорони податкових відносин завжди відбувається на основі відповідного звернення до адміністративного суду: позову або подання.

З огляду на викладене констатуємо необхідність включення до переліку процедурних форм адміністративно-правової охорони податкових відносин звернення до адміністративного суду як синтетичного правового явища, що поєднує різні форми звернення до адміністративного суду учасників податкових відносин з метою підтвердження обґрунтованості вжиття заходів

адміністративного та податкового примусу, захисту порушених прав платників податків та інтересів держави у податковій сфері.

Співвідношення звернень до адміністративного суду податкових органів та платників податків у пропорції 50 на 50 свідчить про потребу та необхідність збереження судового контролю за законністю рішень податкових органів на стадії їх розробки та прийняття і до моменту фактичного виконання.

Наступним видом процедурних форм адміністративно-правової охорони податкових відносин назвемо процедури розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку, оскільки, саме за допомогою звернення платників податків можливе вчасне реагування на порушення податкових відносин. Назва відповідного класу процедурних форм зумовлена наявністю принаймні двох різновидів процедури адміністративного оскарження - процедури оскарження постанови у справах про адміністративні правопорушення та процедури адміністративного оскарження інших рішень (наприклад, податкових-повідомлень рішень), дій та бездіяльності. Загальні вимоги до процедур адміністративного оскарження рішень (окрім постанов у справах про адміністративні правопорушення, що визначений главою 24 КУпАП) податкових органів викладено у ст.56 ПК України [43], одразу зауважимо що аналізована стаття створює правові підстави саме для оскарження рішень, однак не дій та бездіяльності. Базовим підзаконним актом, що регулює внутрішньо управлінські процедури розгляду скарг платників податків є Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затверджений наказом Мінфіну від 21.10.2015 № 916 [229], однак і в цьому нормативному акті мова йде лише про можливість оскарження податкових повідомлень-рішень або інших рішень податкових органів (п.2), окрім рішень податкових органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб та інших працівників, якщо спеціальним законом встановлено інший порядок оскарження таких рішень, дій або бездіяльності (п. 3) [229]. Можливість адміністративного оскарження дій та бездіяльності посадових осіб, однак органів ДФС передбачена Порядком розгляду звернень та організації

особистого прийому громадян у ДФС та її територіальних органах [230], відповідний нормативний акт стосовно ДПС і досі не прийнято. Встановлений у постанові Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» припис про те, що ДПС та ДМС є правонаступниками прав та обов'язків реорганізованої ДФС у відповідних сферах діяльності [119], навряд чи уповноважує податкові органи на використання нормативно-правових актів, що врегульовують діяльність іншого центрального органу виконавчої влади та його територіальних органів. Відповідно, нагальним є питання прийняття нового порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у ДПС та її територіальних органах з метою нормативного врегулювання адміністративних процедур оскарження дій та бездіяльності податкових органів.

Окрім названих нормативних актів, у сфері правової охорони податкових відносин діє і Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою КМУ від 11 грудня 2019 р. № 1165 [231]. Названий порядок прийнято на виконання п. 56.23 ст. 56 ПК України. Варто звернути увагу, що п. 56.3. ПК України встановлено обов'язкові письмову форму подання скарги до податкового органу, в той час як названим порядком визначено її електронну форму. Зауважимо, що в силу приписів п.п. 56.23.2 п. 56.23 ст. 56 ПК України КМУ уповноважений визначати лише порядок розгляду скарги на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, однак не змінювати її форму та інші положення законодавства щодо оскарження рішень податкових органів визначених п. 56.23 ст. 56 ПК України.

Враховуючи доцільність запровадження електронної форми подання скарг засобами електронного зв'язку вважаємо за необхідне передбачити як альтернативну відповідну форму і для оскарження інших рішень податкових органів, дій та бездіяльності їх посадових осіб.

Ще однією процедурною формою адміністративно-правової охорони нами було названо інформаційно-аналітичну. Відповідно до п.п. 62.1.2. п. 62.1. ст.. 63 ПК України інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів є способом здійснення податкового контролю, в той час як відповідно до п. 71.1 ст. 71 71.1. названий вид діяльності являє собою комплекс заходів, що координується Мінфіном, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на податкові органи функцій, які не обмежені виключно функціями контролю [43].

Власне визначення податкового контролю наведене у п. 61.1. ст.. 61 ПК України як системи заходів, що вживаються з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [43]. Така дефініція носить інструментальний характер і дозволяє загалом уявити мету та напрями саме податкового контролю, сутнісні риси якого зумовлені родовим поняттям державного та категоріальним соціального контролю як соціального явища про феноменологію якого дуже влучно висловився В.М. Гаращук: «У цілому сутність контролю як соціального явища полягає в перевірці відповідності діяльності учасників суспільних відносин встановленим у суспільстві приписам, у межах яких вони мають діяти. Мета такої діяльності полягає у виявленні результатів впливу суб'єктів на об'єкт, допущених відхилень від прийнятих вимог, діючих принципів організації і регулювання, причин цих відхилень, а також визначення шляхів подолання наявних перешкод для ефективного функціонування всієї системи. ... Тактична мета державного контролю полягає у спостереженні та аналізі відповідності діяльності усіх суб'єктів суспільних відносин встановленим державою параметрам, а також у певному “корегуванні” відхилень від цих параметрів» [232, с. 204-205]. Відповідно сутність податкового контролю полягає у виявленні та виправленні відхилень від встановлених державою правил поведінки (змісту) платника податків, та спрямоване на юридичний результат – виникнення, зміну, припинення податкових відносин чи прав та обов'язків їх

учасників, на відміну від інформаційно-аналітичного забезпечення, що само по собі не несе юридичного наслідку для платника податків.

Інформаційно-аналітичне забезпечення утворює самостійний напрям державної діяльності і потребує окремої процедурної форми. Наведене вище визначення якого комплексу заходів додатково обґрунтовує необхідність її наукового осмислення та вдосконалення.

Останньою групою процедурних форм нами було названо юрисдикційні як усієї сукупності адміністративних процедур, що здійснюються податковими та іншими органами як суб'єктами правової охорони податкових відносин з метою реалізації заходів адміністративної відповідальності, в тому числі штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків за порушення іншого законодавства, контроль за яким покладено на суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Перш за все необхідно вказати на необхідність унормування процедури прийняття податкових повідомлень-рішень юрисдикційного характеру. Вище нами наголошувалось, що у відповідній формі приймаються як регулятивні, такі охоронні акти, причому останні опосередковують і фінансову і адміністративну відповідальність до юридичних осіб.

ВС у справі № 0340/1931/18, дійшов висновку, що здійснення перевірки є необхідною передумовою для винесення податкових повідомлень-рішень у зв'язку із вчиненням платником податків порушень податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові ДПС, тому за відсутності проведеної перевірки як юридичного факту у податкового органу відсутня компетенція на винесення податкового повідомлення-рішення [233]. Втім, наведений висновок не узгоджується з нормами Інструкції про порядок нарахування і ЄСВ, затвердженої Наказом Мініну від 20.04.2015 № 449 (далі – Інструкція № 449) [234]. Дійсно частина штрафних санкцій до платників ЄСВ може бути застосована лише на підставі акту перевірки такого платника, а до банків та інших фінансових установ на підставі акту перевірки платників ЄСВ. Втім, п. 4. Розділу VII Фінансові санкції Інструкції № 449

встановлено, що факти порушень законодавства, крім тих, що є предметом акта документальної перевірки, посадова особа податкового органу оформлює актом довільної форми, в якому чітко викладається зміст порушення з обґрунтуванням порушених норм законодавчих актів. Такий акт про порушення надсилається (вручається) платнику разом із рішенням про застосування штрафних санкцій [234]. Відповідно зобов'язаний учасник податкових відносин позбавлений права на висловлення заперечень, щодо відомостей викладених у акті, участі у прийнятті рішення щодо нього та наділений лише однією правомочністю – використати право на оскарження рішення податкового органу.

Позитивним досвідом з цього питання є нормативне врегулювання процедури застосування штрафних санкцій за порушення законодавства у сфері застосування реєстраторів розрахункових операцій. Відповідно до приписів ст. 80, 81, 86 ПК України, їх застосуванню передують фактична перевірка, що проводиться з визначеного переліку підстав, складення акту з можливістю висловлення заперечень та винесенням податкового повідомлення-рішення. Визначаючи позитивний характер такого врегулювання вкажемо, що характер процедури застосування відповідних штрафних санкцій наближений до провадження у справах про адміністративні правопорушення, а врегулювання його у ПК України обмежує заходи, що можуть бути затсовані під час такої перевірки лише проведенням експертизи. Відповідно, нагальним є питання вдосконалення адміністративно-деліктного законодавства в частині визнання суб'єктом адміністративного проступку юридичної особи.

Враховуючи отримані нами висновки про сутність адміністративно-правової охорони, як діяльності уповноважених суб'єктів публічної адміністрації, що здійснюється за допомогою адміністративно-правових засобів сервісного, контрольного та примусового характеру до форм адміністративно-правової охорони податкових відносин варто віднести: видання індивідуальні акти, укладення індивідуальних адміністративних договорів, надання окремих адміністративних послуг, вчинення юридично-значимих дій, подання позовів та

подань про вжиття заходів впливу до платників податків до адміністративного суду, обмін інформацією, направлення запитів про отримання податкової інформації. Якщо перші чотири форми зумовлюють безпосереднє настання юридичних наслідків, то наступні – є організаційними у сенсі створення умов для подальшого реагування на можливі порушення податкових відносин.

Висновки до розділу 2

У розділі висвітлено організаційні засади адміністративно-правової охорони податкових відносин, зокрема визначено суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, методи її здійснення та форми правової об'єктивації. Дослідження практичної сторони адміністративно-правової охорони податкових відносин, дозволяє дійти низки висновків, основними з яких є наступні:

1. Суб'єкти адміністративно-правової охорони податкових відносин утворюють систему провідних, сприяючих та гарантуючих публічних та приватних інституцій, що у своїй цілісності та взаємодії дозволяють досягти найбільшої ефективності застосування засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин. Їх коло не обмежене центральними органами виконавчої влади та їх територіальними органами, що формують та реалізують державну податкову політику, а доповнене і тими державними органами та приватними суб'єктами, що забезпечують виникнення податкових відносин на основі належаного юридичного факту, унеможливають зловживання правом у податкових відносинах.

2. Суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин класифіковано за двома ознаками: участі у податкових відносинах та виконуваними функціями. Відповідно до першого критерію такі суб'єкти поділяються на зовнішніх, які впливають на стан захищеності податкових відносин ззовні, шляхом забезпечення наявності достовірної інформації про базу оподаткування та платників податків, забезпечують контроль за

застосуванням найбільш суворіших заходів адміністративного примусу, застосування заходів адміністративного відновлення та внутрішніх, які є безпосередніми їх учасниками, і здійснюють вплив на податкові відносини шляхом реалізації у взаємодії із платниками податків своїх прав та обов'язків.

За функціями у адміністративно-правовій охороні податкових відносин її суб'єктів доцільного об'єднувати у такі класи як: 1) провідні суб'єкти, на яких безпосередньо покладено завдання та надано повноваження щодо адміністративно-правової охорони податкових відносин (Мінфін та ДПС); 2) сприяючі, що додатково забезпечують ефективність системи адміністративно-правової охорони в частині збору та аналізу інформації, що може свідчити про порушення податкового законодавства (ДМС, НЦКПРФ, Держпраці, Держфінмон, ПФУ); 3) гарантуючі, які здійснюють судовий та громадський контроль за функціонуванням системи адміністративно-правової охорони податкових відносин, вживають заходи адміністративного відновлення (адміністративні суди, Уповноважений з питань підприємництва, Громадська рада при ДПС) .

3. Проведений аналіз термінологічної системи засобів впливу публічної адміністрації на суспільні відносини дозволяє стверджувати, що методи публічного адміністрування, адміністративної діяльності та адміністративно-правової охорони перебувають у діалектичному зв'язку загального, особливого та одиничного.

4. З'ясовано систему методів адміністративно-правової охорони податкових відносин, до елементів якої запропоновано включити: загальні методи адміністративної діяльності (переконання, заохочення, примус), сервісні правові (надання адміністративних послуг) та організаційні методи (створення електронних сервісів, адміністрування реєстрів та баз даних, оприлюднення відкритих наборів даних) впливу. Якщо перші дві групи методів знаходитимуть зовнішнє вираження переважно у правових формах адміністративно-правової охорони, то остання – в організаційних, що застосовуються у внутрішньо

управлінських відносинах та під час надання державних послуг платникам податків.

Необхідність окремого розгляду сервісних засобів впливу зумовлене їх особливим функціональним призначенням – створенням умов для самостійного упередження платником податків можливих порушень охоронюваних відносин.

5. Методи адміністративно-правової охорони класифіковано за такими ознаками: 1) за об'єктом впливу: методи, що застосовуються до платників податків та методи впливу на податкові органи (їх посадових осіб); 2) за спрямованістю: внутрішні, що застосовуються для організації діяльності податкових органів та зовнішні, що застосовуються для організації виконання платниками податків податкових та інших обов'язків у сфері оподаткування; 3) за місцем у системі адміністративно-правової охорони: методи адміністративної діяльності; методи сервісного характеру; 4) за функціями у системі адміністративно-правової охорони податкових відносин: переконання, заохочення, примус, надання адміністративних послуг; 5) за юридичними наслідками: правові, застосування яких передбачає відповідну форму та викликає настання юридичних наслідків, та організаційні, застосування яких не передбачає змін у правовому статусі учасників податкових відносин, однак сприяє добровільному виконанню обов'язків платників податків та самостійному упередженню платниками податків можливих порушень податкового законодавства.

6. Обґрунтовано, що форми адміністративно-правової охорони податкових відносин, окрім їх класифікації за ознакою здатності безпосередньо викликати юридичні наслідки, доцільно відрізнити і за функціональним призначенням на матеріальні та процедурні. До матеріальних форм правової охорони податкових відносин, враховуючи отримані висновки щодо методів її здійснення, віднести індивідуальні акти та адміністративні договори, до процедурних: інформаційно-аналітичну, контрольну, юрисдикційну діяльність податкових органів, звернення до адміністративного суду платників податків та податкових органів, процедури розгляду звернень платників податків.

Підтримано пропозиції авторів щодо віднесення до адміністративних договорів про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань та податкового органу платників податків. Наголошено, що чинний ПК дозволяє викокремити і ще один вид договору – договір про розстрочення та відстрочення сплати штрафних санкцій за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на податкові органи.

Обґрунтовано поняття звернення до адміністративного суду як процедурної форми адміністративно-правової охорони податкових відносин, що являє собою синтетичного правове явище, яке поєднує різні форми звернення до адміністративного суду учасників податкових відносин з метою підтвердження обґрунтованості вжиття заходів адміністративного та податкового примусу, захисту порушених прав платників податків та інтересів держави у податковій сфері. До обсягу поняття звернення до адміністративного суду запропоновано включити: подання позову платником податків про захист порушених прав та податковим органом про відновлення порушених інтересів держави, звернення податкового органу до адміністративного суду із поданням про підтвердження обґрунтованості та надання права на застосування заходів адміністративного та податкового примусу.

Доведено необхідність виключення з числа форм способів здійснення податкового контролю інформаційно-аналітичного забезпечення податкових органів та обґрунтовано її самостійне значення у системі процедурних форм адміністративно-правової охорони податкових відносин.

За результатами проведеного аналізу проблемних аспектів реалізації процедурної форми інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів вкажемо на необхідність нагального нормативного врегулювання: 1) підстав внесення до інформаційних баз податкових органів податкової інформації, в тому числі остаточного вирішення питання чи може відповідна інформація вноситись на підставі організаційних форм адміністративно-правової охорони, що безпосередньо не створюють правових наслідків (зустрічних звірок, актів перевірок, внутрішнього контролю тощо); 2)

підстав та процедур виключення податкової інформації з інформаційних баз податкових органів (за зверненням платника податків, на підставі рішення посадової особи, адміністративного суду, строки розгляду відповідного звернення та прийняття рішення тощо); 3) адміністративних та судових процедур оскарження дій посадових осіб податкових органів щодо внесення податкової інформації або зобов'язання виправити недостовірну інформацію; 4) правових наслідків рішень та дій прийнятих на підставі податкової інформації, визнаної недостовірною.

РОЗДІЛ 3

СВІТОВИЙ ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН.

3.1. Світовий досвід організації адміністративно-правової охорони податкових відносин та напрями його використання в Україні

Відповідно до Угоди про асоціацію Україна зобов'язана гармонізувати, принаймні часткового, національне законодавство з численними нормативно-правовими актами Європейського Союзу (далі – ЄС), в тому числі і в сфері адміністративної допомоги у податкових справах, в свою чергу і національне законодавство, зокрема ст. 3 ЗУ «Про національну безпеку», одним із основних принципів, що визначають порядок формування державної політики у сфері національної, в тому числі і економічної безпеки, називає дотримання норм міжнародного права, участь в інтересах України у міждержавних системах та механізмах міжнародної колективної безпеки [235].

Незважаючи на нормативне закріплення орієнтирів у розвитку адміністративно-правової охорони податкових відносин, питання міжнародного та світового досвіду організації адміністративно-правової охорони податкових відносин не отримали належного висвітлення у науковій літературі. Основна увага дослідників була звернена на зарубіжний досвід адміністрування податків і зборів [236; 237], впливу зарубіжного досвіду на вдосконалення правового забезпечення податкових відносин [31; 108; 159]. Сформульовані вченими висновки стосувались перш за все питань вдосконалення податкового законодавства, однак не адміністративно-правових засобів забезпечення реалізації його приписів, заборон та дозволів.

Нині Радою ЄС прийнято ряд директив та регламентів, що визначають правила обміну інформацією, здійснення фактичних дій у зв'язку і з вжиттям

заходів адміністративно-правової охорони податкових відносин. Їх детальне вивчення та імплементація у національному законодавстві та практиці діяльності податкових органів є важливою умовою для підвищення ефективності функціонування системи адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні [238, с. 42].

Перш за все варто звернути увагу на Директиву Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративне співробітництво у галузі оподаткування та скасування Директиви 77/799/ЄС [239] (далі – Директива 2011/16/ЄС). У її преамбулі справедливо зазначається, що одна держава не може керувати своєю внутрішньою податковою системою, особливо щодо прямого оподаткування, не отримуючи інформації з інших держав [239], що вимагає посилення співпраці у сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Названа директива вміщує основні положення щодо системи адміністративно-правової охорони податкових відносин у ЄС, яка передбачає наявність та вжиття таких заходів [240, с. 105-106]:

1. Інституційна спроможність, тобто визначення відповідального за співпрацю органу публічної адміністрації (у термінології Директиви 2011/16/ЄС - компетентного органу) та єдиного центрального бюро зв'язку. Крім того у преамбулі Директиви наголошено на важливості безпосередньої співпраці саме між місцевими і національними відділами держав, що відповідають за адміністративне співробітництво: «Відсутність прямих контактів призводить до неефективності, неповного використання механізмів адміністративного співробітництва та затримки комунікації. Тому забезпечення контакту повинно бути виконане для досягнення більш прямих зв'язків між службами, задля того, щоб зробити співробітництво більш ефективним та швидким» [239].

2. Обмін інформацією по запиті (директивою врегульовано процедури та строки надання відповідної інформації, а також вказано про можливість проведення адміністративного розслідування з метою виконання запити).

3. Адміністративне розслідування – тобто контроль, перевірки, інші дії та адміністративні процедури, що вживаються з метою отримання та надання інформації по запиті. Так розслідування проводиться національною податковою адміністрацією країни-члена як з власної ініціативи у зв'язку із виконанням запиту про обмін інформацією, так і безпосередньо за запитом компетентного органу іншої держави-члена.

4. Обов'язковий автоматичний обмін інформацією між компетентними органами, що здійснюється стосовно визначений Директивою доходів і власності. Передача інформації має відбуватися щонайменше раз на рік, протягом шести місяців після закінчення податкового року держави-члена, протягом якого інформація стала доступною [239].

5. Спонтанний обмін інформацією, тобто передача податкової інформації у встановлених статтею 9 Директиви випадках, що стосуються переважно попередження та припинення порушень податкового законодавства, в тому числі такий обмін здійснюється коли: компетентний орган однієї держави-члена має підстави вважати, що у іншій державі-члені можуть бути втрати податків; компетентний орган держави-члену має підстави, що економія податків може бути спричинена штучними переведеннями прибутку всередині групи підприємств; інформація, направлена однією державою-членом компетентному органу іншої держави-члена, дала змогу отримати інформацію, яка може мати значення при оцінці податкової відповідальності в останній державі-члені тощо [239]

6. Участь адміністративних установ і участь у адміністративних розслідуваннях, тобто можливість представників компетентних органів бути присутніми у податкових адміністраціях держав-членів у зв'язку із виконанням запитів про обмін інформацією та можливість брати участь у адміністративних розслідуваннях у зв'язку із виконанням названих запитів.

7. Спільний контроль державами на своїй території загальних або додаткових прибутків однієї або більше осіб. Використання названого інструменту деталізовану у Регламенті Ради Європейського Союзу №1798/2003

від 7 жовтня 2003 року про адміністративну співпрацю у галузі податку на додану вартість та припинення дії Регламенту (ЄЕС) № 218/92 (далі – Регламент №1798/2003) [241], яким передбачено проведення заходів одночасного контролю, в тому числі статтею 12 встановлено, що: «з метою обміну інформацією ..., дві або більше держав-членів можуть домовитись про одночасне проведення контрольних заходів на їх територіях, щодо ситуації з оподаткування однієї або більше осіб, що підлягають оподаткуванню, які представляють спільний або додатковий інтерес, якщо здаватиметься, що ефективність цих контрольних заходів перевищуватиме ефективність контрольних заходів, що проводяться лише однією державою-членом» [241].

8. Інші організаційно-управлінські заходи (обмін адміністративними повідомленнями, тобто інформацією про інструменти та рішення, що стосуються запитуваної інформації, надання відгуків про результати використання отриманої за запитом інформації, обмін кращими практиками та досвідом тощо) [240, с. 105-106].

Варто вказати, що низка з наведених положень щодо проведення адміністративних розслідувань за запитом іноземних держав, вже імplementовані Законом України № 1210 від 16.01.2020 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон України № 1210) шляхом внесення змін до пп.78.1.20. ч. 78.1. ст. 78 ПК України та надання права податковим органам на проведення повторної перевірки у разі отримання інформації від іноземних державних органів [242; 240, с. 106].

Подальше впровадження названих інструментів у практику податкового адміністрування є запорукою побудови ефективної системи адміністративно-правової охорони податкових відносин, незважаючи на окремі складності у реалізації. Так, більшість країн-учасниць ЄС приєднались до Багатосторонньої конвенції про співпрацю між компетентними органами з питань автоматичного обміну інформації за Єдиним стандартом обміну податковою інформацією

(CSR) (далі – Конвенція МСАА), яка визначає процедури та стандарти автоматизованого щорічного обміну відповідною інформацією. Конвенція МСАА передбачає активну участь банків та інших фінансових установ у системі адміністративно-правової охорони податкових відносин в частині збору та надання інформації про рух коштів на рахунках платника податків-нерезидента національним податковим адміністраціям, які в свою чергу зобов'язані щорічно направляти таку інформацію податковим адміністраціям країн податкового президентства власника такого рахунку [159, с. 222].

Незважаючи на задеклароване бажання України долучитись до Конвенції МСАА враховуючи дієвість інструментів, що нею запроваджені, для охорони податкових відносин в умовах глобалізації, практичний ефект від таких засобів для національної податкової системи досить низький. Справа в тому, що в Україні базою оподаткування є дохід, тоді як інформація, що надійшла в результаті автоматизованого обміну стосується залишків на рахунках платника податків. На відміну від України в інших державах-учасницях Конвенції МСАА встановлені ніші методи визначення бази оподаткування податком на прибуток з фізичних осіб.

Окрім названих заходів, Регламентом №1798/2003 [241] передбачено функціонування електронної бази даних, яка, зокрема містить інформацію про ідентифікаційні номери платників ПДВ, видані державою-членом та повну вартість всіх поставок товарів, здійснених в межах Спільноти всіма операторами, ідентифікованими для цілей ПДВ в державі-члені.

Регламент № 1798/2003 було уточнено Регламентом Ради ЄС № 904/2010 від 7 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю та протидію шахрайству у галузі податку на додану вартість [243] (далі – Регламент № 904/2010), зокрема в частині зберігання та обмін специфічною інформацією. Відповідно до статей 17 та 21 регламенту № 904/2010 кожна держава-член повинна вносити невідкладно, однак в будь-якому випадку не пізніше ніж за місяць після кінця періода, якого стосується інформація та зберігати в електронній системі принаймні протягом п'яти років наступну інформацію:

«ідентифікаційні номери платників ПДВ, інформацію про повну вартість повну вартість всіх поставок товарів та повна вартість всіх поставок послуг, здійснених в межах Співтовариства всіма операторами, ідентифікованими для цілей ПДВ в державі-члені, та ідентифікаційні номери названих постачальників та отримувачів товарів та послуг, незалежно від країни резиденства» [243].

Варто вказати, що відкритою є лише інформація щодо ідентифікаційні номерів платників ПДВ та повної вартості товарів та послуг. Для отримання комплексного набору даних, що вміщує інформацію про постачальника, отримувача, та повної вартості товару, послуги необхідне дотримання однієї з таких умов: доступ надається у зв'язку із розслідуванням шахрайства; доступ здійснюється через співробітника офісу з міжнародних зв'язків Eurofisc; доступ надається лише під час спільних робочих годин [238, с. 43].

Регламентом № 904/2010 також створено мережу для оперативного обміну цільовою інформацією між державами-членами - Eurofisc. Дана мережа складається з робочих областей, участь у яких беруть держави-члени за своїм вибором. Податкові адміністрації кожної держави-члена призначає принаймні одного співробітника органу з міжнародних зв'язків Eurofisc. Співробітники робочої області несуть відповідальність виключно перед національними адміністраціям. Для кожної області її співробітниками призначається координатор, який забезпечує актуальність та доступність інформації як для співробітників робочої області, так і для інших робочих областей Eurofisc [238, с. 43].

Створення мережі Eurofisc забезпечує задоволення потреби у безпосередній співпраці саме між територіальними (у термінології законодавства – ЄС) органами національних податкових адміністрації, на важливість та необхідність якої було наголошено у Директиві 2011/16/ЄС.

Звичайно до моменту набуття Україною статусу держави-учасниці ЄС використання потужностей мережі Eurofisc не можливе, однак принципи її організації є надзвичайно актуальними для вдосконалення взаємодії між суб'єктами адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні,

зокрема, в частині ведення інституту уповноваженої особи, яка взаємодіятиме із податковими органами в частині обміну інформацією та матиме доступ до певних модулів інформаційної системи «Податковий блок». Відповідні практики в частині обміну інформацією, структурованою відповідно до певних стандартів, вже запровадженні у процедури протидії легалізації коштів одіержавних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та розповсюдженню зброї масового знищення, а спільний доступ до окремих модулів інформаційних систем наразі використано при реалізації взаємодії ДМС та ДПС.

Тривалий час у професійних колах ведуться дискусії щодо доцільності надання додаткових дискреційних повноважень контролюючим органам та введення до законодавства таких оціночних понять як «розумна економічна причина (ділова мета)». Рекомендація Європейської Комісії №2012/772/ЄС від 6 грудня 2012 року про агресивне податкове планування (далі - Рекомендація № 2012/772/ЄС) містить ряд пропозицій по вдосконаленню національного податкового законодавства, в тому числі і введення загального правила, спрямованого на боротьбу з ухиленням від сплати податків, яке повинно бути сформульоване найпростішим чином без врахування особливостей притаманних юридичній техніці національного законодавства [244].

Рекомендація № 2012/772/ЄС містить модельний опис такого правила: штучна (удавана) транзакція дія, угода, допомога, подія тощо або їх сукупність, що була здійснена з метою уникнення оподаткування, та результатом якої є отримання податкової пільги, не повинна враховуватись при визначенні бази оподаткування. Національним органам влади необхідно розглядати ці механізми для цілей оподаткування, посилаючись на їх економічний зміст [244]. Рекомендація № 2012/772/ЄС визначає і критерії оцінки комерційного змісту операцій, викладені у пункті 4.4., серед яких містять і занадто загальні описи штучності операцій, зокрема: «правова природа окремих кроків, з яких складається відповідний механізм, є несумісною з правовим змістом механізму в цілому» [244].

Загальні формулювання у термінології національного законодавства з одного боку порушують принцип правової визначеності, однак з іншого боку вводяться у зв'язку із транснаціоналізацією та стрімким розвитком схем мінімізації та ухилення від оподаткування [238, с. 43]. Так, у п. 8 преамбули Рекомендацій № 2012/772/ЄС вказано, що: «структури податкового планування стають все більш складними, і національні законодавці часто не мають достатньо часу для відповідної реакції, конкретних заходів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків, часто виявляється недостатньо для успішного подолання розриву з новими структурами агресивного податкового планування» [244].

Відповідно, необхідним є пошук балансу між загальним та конкретним у термінології законодавчій та адаптації національної юридичної техніки до вимог ЄС.

Охарактеризувавши вцілому систему адміністративно-правової охорони податкових відносин у ЄС, що дає підстави для формування основних принципів її вдосконалення в Україні, необхідно звернути уваги на позитивну практику інших країн в частині профілактики та запобігання порушенням податкового законодавства.

Мова йде про податкові рескрипти, тобто процедури попередньої кваліфікації угод та господарських операцій. Податкові рескрипти варто відрізнити від індивідуальних податкових консультацій, як відповідно до ст. 52 ПК України являють собою роз'яснення питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи [43]. Так, відповідно до статті L 64 В Кодексу податкових процедур Франції платник податків має право звернутися до податкової адміністрації із письмовим запитом про оцінку сумнівності господарської операції, яку він має намір здійснити та отримати письмове рішення про те, чи вбачає податкова адміністрація в даній операції ознаки зловживання правами. Стосовно платника податків не здійснюється податкова

перекваліфікація, якщо він не отримав відповіді протягом 6 місяців або отримав відповідь про відсутність ризиків у здійсненні відповідної операції [245].

У Швеції фіскальний рескрипт являє собою надання Правовою комісією з доходів попереднього висновку про податкові наслідки господарської операції, причому відповідне звернення може виходити як від платника податків, так і від податкової адміністрації. Такий попередній висновок є актом індивідуальної дії, є обов'язковим для податкової адміністрації та може бути оскаржений до адміністративного суду [246, с. 38-44].

Практика надання як консультації, так і попередній рішень впроваджена у США, де існує можливість отримання консультацію щодо тлумачення нормативних актів з питань оподаткування (revenue ruling), та рішення податкової адміністрації по характер майбутньої угоди (private ruling) [247, с. 40-42]. Незважаючи на те, що попередні рішення не мають юридичної сили індивідуального акту в США, однак визнаються судовою практикою як докази правомірної поведінки платника податків під час процедур оскарження рішень податкової адміністрації.

На відміну від інших країн, де податкові рескрипти надаються за зверненням платника податків, у Грузії відповідна оцінка може бути надана і за ініціативи податкового органу. Так, відповідно до ст. 46 ПК Грузії органи Служби доходів уповноважені направляти платнику податків письмове роз'яснення щодо позиції податкового органу відносно податкових наслідків вже виконаної чи майбутньої господарської операції [248]. Таке роз'яснення носить рекомендаційний характер, однак орієнтує наперед платника податків щодо можливих податкових наслідків його запланованих чи вчинених угод і операцій.

Варто вказати, що практика рескриптів – попередніх рішень імплементована у митне законодавства, зокрема, МК України передбачає можливість платника податків звернутися як за консультацією з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань митної справи (ст. 21), так і за попереднім рішенням щодо класифікації товарів

згідно з УКТ ЗЕД, визначення країни походження товарів, дозволу на поміщення товарів в окремі митні режими (ст..23) [249]. Варто відмітити, що за митною консультацією можуть звернутись підприємства та громадяни, що переміщують товари, транспортні засоби комерційного призначення через митний кордон України або провадять підконтрольну митним органам діяльність, (ч. 1 ст. 21 МК України), тоді як за попереднім рішенням лише декларанти та уповноважені ними особи (ч. 1 ст..23 МК України).

Враховуючи, що практика надання попередніх рішень значно знижує податкові ризики платника податків, надає правові можливості самостійного упередження порушень податкового законодавства платником податків, і , відповідно, зменшує застосування примусових засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин вважає за необхідне ввести у практику податкового адміністрування практику надання попередніх рішень у сфері оподаткування.

Податкові рескрипти не обмежуються наданням рішення про наявність ознак ризиковості в операціях платника податків. Так, у Нідерландах вперше було проведено експеримент з впровадження концепції «розширеної взаємодії та горизонтального моніторингу» податкової адміністрації з великими платниками податків, під час якого 20 великих платників податків в режимі онлайн сповіщали інспекторів про всі податкові ризики, і лише отримавши відповідь здійснювали (або не здійснювали) господарські операції [250, с. 99]. У подальшому зміст такої практики було вдосконалено і на даний час полягає у такому: «горизонтальний моніторинг» передбачає повне розкриття інформації про свою діяльність з боку платників податків, що дозволяє податковим органам здійснювати контроль на постійній основі. Головною перевагою «розширеної взаємодії» є можливість врегулювання потенційних податкових спорів до проведення податковими органами контрольних заходів і розгляду таких спорів у судах. У випадках, коли є спірні питання з оподаткування угод, компанія може надати інформацію про вчинені або передбачуваних транзакціях для отримання роз'яснень з даного питання і надалі скорегувати свою

податкову політику. Це дозволяє вирішувати складні питання оподаткування в рамках конструктивного діалогу [250, с. 99].

Правовою формою розширеної взаємодії та згоди на здійснення горизонтального моніторингу виступає угода, яка за своїми ознаками може бути визначена як адміністративний договір. Істотними умовами такого договору визнаються спосіб та періодичність моніторингу; обов'язок повідомлення у режимі реального часу податковій адміністрації про суттєві податкові ризики; можливість отримання податкової консультації щодо нівелювання податкових ризиків та тлумачення норм податкового законодавства (в межах законодавства та судової практики), оперативне сповіщення платника податків про ризик застосування санкцій [251, с. 64-65; 252, с.27].

Серед складових системи адміністративно-правової охорони нами було названо адміністративне розслідування. На відміну від практики діяльності податкових органів в Україні, у законодавстві та практиці діяльності податкових адміністрацій інших країн процедурам проведення адміністративних розслідувань приділено значну увагу. Так, у Франції, Німеччині, Швеції податкові органи мають право отримати доступ до електронних баз даних бухгалтерського та податкового обліку платників податків. У ряді країн податкові органи при проведенні податкових перевірок мають доступ до баз даних національних банків, а також інших відомств і організацій (органів статистики, монопольних перевізників та ін.), що володіють необхідною для податкового контролю інформацією. У Швеції при проведенні камеральних перевірок будь-яких декларацій у платника податків можна витребувати первинні документи. У Норвегії також дозволено проведення огляду територій, приміщень, документів і предметів платника податків, а також проведення інвентаризації поза рамками виїзних податкових перевірок [253, с. 130].

Ще однією істотною перевагою системи податкового адміністрування в США є можливість використання різних методів доведення доходів платників податків, зокрема, метод докази на основі даних про капітал та майно. В цьому

випадку процес розрахунку оподаткованого доходу складається з: визначення вартості майна платника податків на початок і кінець податкового періоду; визначення коштів на рахунках в банках, готівкових грошових коштів. Потім податковий орган самостійно застосовує відрахування і пільги і далі порівнює отримані показники з задекларованими [254, с. 39].

Враховуючи те, що засоби адміністративно-правової охорони податкових відносин спрямовані на забезпечення реалізації їх змісту як зобов'язаними учасниками, так і податковими та іншими органами, що виконують завдання з правової охорони і захисту, важливим є врахування досвіду Угорщини щодо реалізації партнерських засад взаємодії учасників податкових відносин, зокрема права платника податків на доступ до документів і рішень, що створюються (приймаються) податковими органами. Так, відповідно до статті 42 Закону про податкове адміністрування [255] платник податків має право перевіряти, робити копії та запитувати будь-яку документацію, що може знадобитись для реалізації його прав чи виконання обов'язків, за виключенням: внутрішнього листування податкового органу, запиту іншої держави про обмін інформацією, проектами рішень щодо нього, персональних даних фізичних осіб, документів, що містять державну таємницю, частин документу, що містять інформацію, розголошення якої може привести до розкриття податкової таємниці відносно іншої особи. Доступ до інформації може бути обмежений і відносно інформації до початку перевірки, якщо існує ризик того, що розкриття інформації створить перешкоди у проведенні перевірки. Платник податків може переглянути запит та відповідь надані у зв'язку із міжнародним обміном податковою інформацією після отримання відповіді. При цьому не підлягають розголошенню персональні дані працівників податкового органу, які виконували запит.

Наведені положення угорського законодавства особливо актуалізуються у зв'язку із цифровізацією процедур податкового адміністрування та розширеної співпраці суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин через систему електронної взаємодії органів виконавчої влади [256; 257; 258].

Важливим є і реалізація права платника податків на подання заперечень або власної думки до моменту видання адміністративного акта, що стосується його прав. Чинне українське законодавство обмежує відповідну правомочність лише випадками притягнення до адміністративної відповідальності або формування акта податкової перевірки. Відповідне право закріплене і гарантовано у більшості країн-учасниць ЄС, однак, заслуговує на увагу досвід Естонської республіки в частині упередження зловживання правом бути вислуханим. Так, платнику податків не гарантується право на подання своїх заперечень та окремої думки та їх врахування при виданні адміністративного акта у випадках: 1) якщо необхідно діяти негайно для відвернення шкоди, що може бути нанесена публічним інтересам; 2) справа не вирішується на шкоду інтересам платника податків; 3) податковий орган при прийнятті рішення керується виключно інформацією поданою платником податків; 4) інформація подана платником податків у запереченнях не стосується адміністративного акта, що приймається [259].

Цікаво відмити і довід Грузії у напрямі демократизації процедур податкового адміністрування. Так, Податковий кодекс Грузії містить розділ «Правовий захист платника податків», що встановлює право платника податків на ознайомлення з інформацією про нього, що знаходиться у розпорядженні податкового органу, право отримувати оригінали або завірені копії будь-яких пов'язаних з платником податків рішень, закріплює правовий статус податкового омбудсмана. Так ПК Грузії введено інститут особистого податкового радника, яким є співробітник податкового органу, що надав платнику податків послуги, визначені договором, укладеним між платником податків та податковим органом, окрім визначення суми податкового зобов'язання. Перелік таких послуг визначається Міністром фінансів Грузії, і на даний час може передбачати: прийняття рішень із врахуванням уніфікованих позицій Служби доходів Грузії із врахуванням конкретних обставин справи, своєчасне повідомлення про зміни в законодавстві, сприяння використанню податкових пільг, правильному визначенню податкового зобов'язання,

консультації з питань податкових та митних питань, організація зустрічей з керівниками Служби доходів Грузії, допомога у здійсненні необхідних процедур реорганізації / ліквідації тощо [248].

Варто відмітити і формулювання назв рішень податкового органу про нарахування податкового зобов'язання та штрафних санкцій і пені та заяви платника податків про повернення сум надміру сплачених податків у ПК Грузії – податкова вимога та вимога платника податків відповідно. Встановлено, що вимога платника податків про повернення надміру сплачених сум податків та санкцій є обов'язковою для податкового органу. Якщо ж податковий орган вважає, що вимога платника податків є безпідставною, то зобов'язаний протягом 20 днів надати платнику податків аргументоване заперечення, яке може бути оскаржено. Значення заяви та вимоги як юридичного факту для розвитку податкових відносин на думку автора є різними. Якщо заява передбачає розгляд, оцінку та прийняття управлінського рішення, яке за певних умов може мати дискреційний характер, то вимога зобов'язує до виконання та якнайскорішого вчинення фактичних дій – відповідно до ч. 3 ст. 56 ПК Грузії – вимога платника податків вважається виконаною з моменту виплати вказаної суми [248].

ПК Грузії визначає дві категорії способів податкового контролю: процедури поточного контролю та податкові перевірки. Процедури поточного контролю здійснюються без попередження платника податків на підставі наказу уповноваженої особи податкового органу і включають: хронометраж, контрольну закупку, контроль за дотриманням правил використання РРО, візуальний огляд територій та приміщень, товарно-матеріальних цінностей, зобов'язання до проведення інвентаризації та податковий моніторинг [248]. Загалом названі форми податкового контролю з окремими відмінностями у процедурах реалізації запроваджені в Україні у межах інститут фактичних перевірок. Зупинимось детальніше на новій для національної системи адміністративно-правової охорони податкових відносин процедурі податкового моніторингу. Відповідно до статті 257-1 ПК Грузії податковий орган

уповноважений направляти строком до 6 місяців уповноважену особу / осіб за місцем здійснення економічної діяльності платника податків з метою здійснення незалежного кількісного обліку придбання, витрачання, втрат основних видів товарно-матеріальних цінностей, що використовуються платником податку в економічній діяльності, поставки готової продукції (за видами) і збір даних про такий облік або виявлення можливих ризиків приховування / приховування об'єкта оподаткування або пов'язаної з ним інформації [248]. Отримана інформація може бути використана лише під час податкової перевірки під час визначення податкового зобов'язання платника податків.

Такий досвід Грузії був частково запроваджений під час здійснення контролю за використанням підакцизних товарів. Мова йде про податкові пости, які утворюються на території підприємств, де виробляються продукти з використанням підакцизних товарів, на які встановлено нульову ставку податку з числа представників податкових органів [43], які зобов'язані здійснювати постійний безпосередній контроль за цільовим використанням відповідних видів підакцизних товарів та забезпечувати недопущення такого їх використання.

Однак змістовно наведені практики моніторингу у сфері оподаткування в Україні і Грузії значно різняться. Визнаючи дискусійність запровадження такої форми податкового контролю в Україні вкажемо на перспективність її використання в правовій охороні відносин акцизного оподаткування.

Щодо податкових перевірок, то ПК Грузії визнає такими лише камеральні та планові і без відкладні виїзні перевірки. Цікаво детально охарактеризувати процедуру без відкладної перевірки, яка значно відрізняється від передбаченої в Україні процедури позапланової документальної перевірки. Незважаючи на достатньо узагальнені формулювання підстав для проведення такої перевірки на кшталт «наявність достовірної інформації, що ставить під сумнів походження матеріальних або фінансових коштів», її призначення відбувається за рішенням суду. З моменту виявлення обставин, що свідчать про наявність

підстав для проведення безвідкладної перевірки податковий орган звертається до суду за дозволом на її проведення протягом 48 годин. До моменту отримання рішення суду про проведення без відкладної перевірки податковий орган має право застосувати податкову заставу незалежно від наявності чи відсутності податкового боргу у такого платника податку, опечатувати документи та товаро-матеріальні цінності, які необхідні для проведення такої перевірки. Розпочати безвідкладну перевірку податковий орган може лише на підставі рішення суду [248].

Загалом, практика відмови від невіїзних документальних перевірок з одночасним введенням більш суворих заходів примусу у запобіганні податковим правопорушенням є характерною для більшості країн-членів ЄС і може бути сприйнята в Україні.

Як зазначалось вище, для системи адміністративно-правової охорони податкових відносин країн-членів ЄС характерний високий рівень взаємодії між податковими адміністраціями. Значна увага до функціонування інституційної складової простежується і нарівні взаємодії податкових адміністрацій із іншими суб'єктами адміністративно-правової охорони на національному рівні. Зокрема, привертають увагу положення Закону про податки та мита Латвійської Республіки щодо Надання інформації Службі державних доходів про підозрілі угоди. Дотримуючись принципів таємниці фінансового моніторингу, що зумовлює відсутність можливості встановлення оперативного обміну про підозрілі фінансові операції у розумінні законодавства про протидію легалізації доходів та фінансуванню тероризму відповідно до рекомендацій FATF, у Латвії розроблено поняття підозрілості операцій в сфері оподаткування. Ознаками податкової підозрілості в фінансових операціях та угодах названо: незвично великий обсяг транзакцій для клієнта, вхідні транзакції представлені великою кількістю невеликих сум, а вихідні навпаки – здійснюються у невеликій кількості однак на великі суми; купівля нерухомості за завідомо невідповідній ціні; угода не має очевидної законної мети, при вчиненні угоди використаний підроблений документ; гроші списуються з рахунку одразу після їх

зарахування; у клієнта багато рахунків, оборот за рахунком в основному складається з касових операцій, рахунок відкритий в установі, що знаходить далеко від місця проживання клієнта; угода є нетиповою для клієнта тощо [260]. Більшість з наведених ознак є оціночними. Наприклад, як визначити та закріпити на законодавчому рівні поняття типовості операції (угоди, діяльності тощо) для особи? Або визначити законну мету, пов'язаність угоди із особистою чи діловою діяльністю. Однак, у Латвії наведена інформація не є юридичним фактом для виникнення правовідносин та прийняття управлінських рішень, а є складовою інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкової адміністрації і подається і обробляється за аналогією з інформацією у сфері державного фінансового моніторингу [261, с. 322].

Також, встановлено обов'язок спеціально уповноваженого органу у сфері державного фінансового моніторингу повідомляти Службу державних доходів про всі підозрілі фінансові операції в розумінні законодавства про протидію легалізації доходів, фінансуванню тероризму та розповсюдження зброї масового знищення, що мають ознаки податкової підозрілості. Заборонено повідомляти осіб, відносно операцій яких виявлено ознаки податкової підозрілості, про передання інформації про їх операції до Служби державних доходів [260].

Розуміючи необхідність ґрунтовного доопрацювання та адаптації аналізованих оціночних критеріїв підозрілих операцій до українського законодавства, звернемо увагу на необхідність встановлення на законодавчому рівні процедур взаємодії та обміну інформацією між ДПС та ДСФМУ [261, с. 322].

Також заслуговує на увагу досвід Латвії у визначенні поняття та ознак повторності податкового правопорушення. Так, чинний ПК України передбачає підвищений розмір штрафних (фінансових) санкцій щонайменше вдвічі у випадку вчинення таких самих дій платником податків до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення. Наведене правило формулюється окремо в кожній статті ПК України, якою визначено склад

податкового правопорушення та розмір відповідальності за його вчинення, При чому у випадку наявності різних модифікацій об'єктивної або суб'єктивної сторони одного виду податкового правопорушення в одних випадках може бути втсанволено відповідальність за повторне вчинення правопорушення, в інших відповідної санкції не передбачено. У Законі про податки та мита Латвійської Республіки обрано інший підхід. Введено одну статтю 32-4 «Повторне податкове правопорушення», в якій вказано, що розмір штрафу, за вчинення визначених правопорушень, збільшується у двічі за повторне вчинення правопорушення. Повторним вважається податкове правопорушення яке відповідає сукупності таких ознак: 1) попереднє податкове правопорушення було встановлене під час податкової перевірки, що завершилась, і таке податкове правопорушення було вчинене не пізніше трьох років з моменту вчинення повторного податкового правопорушення; 2) рішення, яким платник податків був притягнений до відповідальності, чинне, тобто таке, що не було скасовано за результатами адміністративного чи судового оскарження, набрало законної сили та не перебуває у процедурах апеляційного чи касаційного сокращення; 3) податкова адміністрація обґрунтувала повторне податкове правопорушення тією ж нормою закону, що і при вчиненні попереднього правопорушення [260].

Такі критерії повторності податкового правопорушення можуть і повинні бути імплементовані у національне податкове законодавство при визначенні повторності вчинення правопорушення, передбаченого ст.. 123 ПК України.

3.2. Актуальні проблеми адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні та перспективи їх вирішення

Питання вдосконалення змісту податкових відносин перманентно привертають увагу як вчених, так фахівців державних та міжнародних інституцій. Серед напрацьованих науковою та експертною спільнотою

напрямів розвитку адміністративно-правової охорони податкових відносин перш за все варто розглянути ті, що впливають із Угоди про асоціацію України з ЄС. Як вказує В.В. Чайка доцільно виділити три основні напрями адаптації, передбачені главою 4 «Оподаткування» розділу 5 «Економічне та галузеве співробітництво» Угоди. [108, с. 360]. Перший стосується належного управління у сфері оподаткування, яке відповідно до ст. 350 Угоди про асоціацію [102], повинне будуватись на принципах прозорості, обміну інформацією і добросовісній податковій конкуренції. Другий напрям передбачає посилення співробітництва сторін у сфері уникнення накопичення заборгованості у процедурах відшкодування ПДВ та обміну досвідом у боротьбі з податковим шахрайством, зокрема з «карусельним шахрайством». Третій напрям передбачає активну взаємодію України та держав ЄС щодо протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів [108, с. 360]. Враховуючи методи, якими передбачено реалізацію названих напрямів варто поділити їх на ті, що реалізуватимуться за допомогою адміністративних методів (узгодження класифікації, встановлення спільних термінологічних визначень для всіх підакцизних товарів, визначення процедур обміну інформацією) та економічних (покладення однакового податкового тягара, встановлення пільгових ставок тощо).

Відповідно, дослідницький інтерес становитиме саме перша група напрямів як ключових для адаптації системи адміністративно-правової охорони податкових відносин до європейських стандартів, що більш чітко сформульовані у Місії та стратегічних цілях діяльності ДПС до 2022 року, затверджених Наказом Голови ДПС України від 10.12.2019 № 205 [262], та включають: вдосконалення підходів та процедур податкових перевірок; удосконалення погашення податкового боргу; заохочення до добровільної сплати податків; впровадження зручних та доступних сервісів для платників; удосконалення процедури адміністративного оскарження. Окремим напрямом діяльності названо протидію ухиленню від оподаткування шляхом

запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів [262].

Названі напрями можуть бути визнані орієнтирами для формування авторського погляду на шляхи вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин, однак потребують доповнення.

Перш за все варто вказати на необхідність упорядкування диспозицій охоронних норм адміністративного та податкового законодавства з метою уникнення їх дублювання та визначення адекватній розміру застосовуваних санкцій процедури розгляду справи. У вирішення цієї проблеми наявні щонайменше два шляхи: 1) визнання суб'єктом адміністративної відповідальності юридичної особи та систематизація санкцій за порушення порядку проведення розрахунків, застосування реєстраторів розрахункових операцій, використання праці найманих працівників без оформлення з ними трудового договору в оновленому КУпАП, що дозволить збалансувати процедуру застосування із розміром відповідальності за посягання на податкові відносини; 2) доповнення ПК України окремим розділом, що визначатиме процедуру розгляду і вирішення справи про порушення податкового законодавства, в тому числі гарантії участі платника податків у прийнятті рішення щодо нього.

Наступною проблемою, що потребує вирішення в контексті вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин, назвемо податкову перекваліфікацію правомірних дій платника податків за результатами аналізу діяльності (дій та бездіяльності) його контрагентів. Фахівцями вказується про наявність судової практики розгляду позовів платників податків предметом яких стало те, що фактична несплата податку на додану вартість контрагентом, не може бути підставою для позбавлення платника податків права на податковий кредит [31, с. 340], якщо останній виконав усі передбачені законом умови стосовно отримання такого відшкодування та має необхідні документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту [263]

Незважаючи на прецедентний характер рішень ВС для прийняття управлінських рішень податковими органами, практика відмови у відшкодуванні ПДВ та перегляду сум податкового кредиту з вищеназваних підстав зберігається, що вимагає введення саме законодавчого припису про оцінку дій добросовісного платника податків. Діалектичний принцип переходу кількісного у якісне дозволяє припустити про нагальність питання визначення поняття та ознак добросовісності платника податків. Так, відповідні критерії сформульовані у низці нормативних актів [264; 68], а відповідне поняття неодноразово використовувалось при формуванні судових рішень.

При характеристиці зарубіжного досвіду адміністративно-правової охорони податкових відносин нами наголошувалось на необхідності вдосконалення процедур реалізації права платника податків на доступ до податкової інформації, що є частиною більш ємкого поняття – права на податкову інформацію [31, с. 360], яке включає і таку правомочність як право на спростування та виправлення недостовірної податкової інформації, внесеної за результатами податкового контролю.

Перш за все вкажемо на проблематику відомчого нормативного врегулювання питань внесення інформації до інформаційних системи податкових органів, яка іноді вносить на підставах «комплексного аналізу», «висновків за результатами службової перевірки» тощо. Відповідно до пунктів 74.1 та 74.3. статті 74 ПК України лише та податкова інформація, що зібрана відповідно до вимог ПК України може вноситься і зберігатись в інформаційних базах податкових органів, відповідно і опрацьовуватись та використовуватись для виконання покладених на податкові органи функцій та завдань може виключно податкова інформація внесена до інформаційних баз на підставах визначених ПК України [43]. Навіть внутрішньо управлінські відносини з інформаційно-аналітичного забезпечення повинні ґрунтуватись виключно на приписах норм ПК України, однак не іншого законодавства, зокрема і у сфері дисциплінарної відповідальності посадових осіб податкових органів.

Прикладом врегулювання таких внутрішньо-службових відносин є норми сформульовані у п. 55.1 статті 55 ПК, згідно з якими податкове повідомлення-рішення про визначення суми грошового зобов'язання платника податків або будь-яке інше рішення контролюючого органу може бути скасоване контролюючим органом вищого рівня у разі встановлення невідповідності таких рішень актам законодавства [43], та вимагати внесення змін до інформаційних баз податкових органів, або норми п.п.78.1.12 п. 78.1 ст. 78 якими серед підстав проведення позапланових документальних перевірок платників податків визначено результат контролю вищестоящих податкових органів за податковим органом нижчого рівня, що свідчить про невідповідність висновків акта перевірки вимогам законодавства або неповне з'ясування під час перевірки питань, що повинні бути з'ясовані під час перевірки для винесення об'єктивного висновку щодо дотримання платником податків вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [43].

Проблематика процедур інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів полягає і у невизначеності адміністративних процедур виключення інформації внесеної до інформаційних баз на підставі рішень податкових органів, що були оскаржені в адміністративному чи судовому порядку, а також внесення відомостей за результатами зустрічних звірок та податкових перевірок. Відмітимо, що пажмова вага зустрічних звірок серед заходів податкового контролю є достатньо вагомою і складає у 2017 році – 31 %, у 2018 році - 23, 3 %, у 2019 – 25 % [186; 187; 188].

Відповідно до статті 73 ПК України зустрічною звіркою вважається: «співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється податковими органами з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків» [43]. Зустрічні звірки не є

віднесено до способів здійснення податкового контролю, а порядок їх проведення визначається не ПК України, а нормативним актом КМУ [43].

Верховний суд України та ВС неодноразово виловлювали свою позиції щодо службового характеру діяльності податкових органів з проведення зустрічної звірки та зі складання довідки за її результатами, відсутності в останньої викликати настання безпосередніх юридичних наслідків для платника податків. Так само, на думку ВС, виключно службовий характер має і інформація, внесена до електронної бази даних на підставі довідки про проведення зустрічної звірки без прийняття податкових повідомлень-рішень. Такі дії не зумовлюють для платника податків змін у правовому статусі, відповідно і позовні вимоги, які спрямовані на оскарження дій податкових органів щодо проведення зустрічної звірки та включення до інформаційних систем, задоволенню не підлягають, оскільки внесення такої інформації до баз даних само по собі не зумовлює для платника податків будь-яких юридичних наслідків та не порушує права позивача [265; 266; 267; 268].

ВС у постанові від 04 вересня 2019 року у справі №810/4090/14 надав більш широке тлумачення службовому характеру дій податкового органу із внесення та опрацювання податкової інформації, зокрема, зазначив, що: «внесення до інформаційної системи «Податковий блок» змін показників податкової звітності суб'єктів господарювання в частині податкового кредиту та податкових зобов'язань на підставі податкової інформації без прийняття податкових повідомлень-рішень не породжують правових наслідків для платників податків та не порушують їхні права, оскільки розміщена в цій системі інформація є службовою та використовується податковими органами для обробки зібраної інформації в автоматичному режимі (використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань) з метою здійснення податкового контролю» [269].

Дійсно така інформація сама по собі не створює юридичних наслідків для платника податків, однак і у подальшому може привести до застосування до нього заходів адміністративного примусу, в тому числі, серед підстав

проведення позапланових перевірок вказано на виявлення розбіжностей даних, що містяться у зареєстрованих акцизних накладних/розрахунках коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та деклараціях з акцизного податку, поданих платником акцизного податку, що реалізує пальне або спирт етиловий [43], а серед критеріїв ризиковості платника ПДВ, що використовуються для прийняття рішення про зупинення реєстрації чи блокування податкової накладної вказано на наявність у податкових органах податкової інформації, яка стала відома у процесі провадження поточної діяльності під час виконання покладених на контролюючі органи завдань і функцій, що визначає ризиковість здійснення господарської операції, зазначеної в поданих для реєстрації податковій накладній/розрахунку коригування [146].

Відповідно помилки або недостовірні податкова інформація, внесена до інформаційних баз може стати підставою для необґрунтованого застосування заходів примусу до платників податків, визначення податкового зобов'язання, застосування адміністративної та фінансової відповідальності тощо. Від так актуальним є питання визначення юридичної сили рішень та дій, прийнятих на підставі податкової інформації, внесеної до інформаційних баз податкових органів, що буде визнана неправомірною. Зокрема, податкова інформація, що міститься у акті податкової перевірки, внесена до інформаційних баз податкових органів може бути визнана помилковою, недостовірною, необґрунтованою в результаті процедур адміністративного та судового оскарження податкових-повідомлень рішень, прийнятих за її результатами та на підставі висновків акта відповідної перевірки. Враховуючи тривалість процедур відповідного оскарження, недостовірні податкова інформація може спричинити вжиття різного роду втручальних заходів: призначення позапланових перевірок, зупинення реєстрації податкових накладних, направлення запитів, прийняття податкових повідомлень рішень про застосування штрафних (фінансових) санкцій тощо. Від так виникає питання чи будуть визнані відповідні рішення нікчемними та відповідно відкликаними чи

потребуватимуть вжиття додаткових процедур оскарження, як такі що є оспорюваними.

Позиція вищої судової інстанції визнається досить спірною, оскільки чинне законодавство, в тому числі ЗУ «Про доступ до публічної інформації» [270], дозволяє виправляти будь-яку неточну публічну інформацію, незалежно від її поділу на види [271].

З іншого боку процедура виправлення інформації внесеної під час реалізації процедурних форм адміністративно-правової охорони податкових відносин не може реалізовуватись у порядку адміністративного судочинства, адже судовий спосіб захисту застосовується до прав, що вже є порушеними на момент звернення, а не тих, що можуть бути порушені в майбутньому. Превентивна функція властиве саме засобам адміністративно-правової охорони і повинна виконуватись і під час реалізації права на податкову інформацію.

Враховуючи викладене варто звернути увагу на пропозиції Н. С. Хатнюк щодо доповнення ПК України нормами про право платника податків вимагати виправлення недостовірної неточної, застарілої інформації про себе, знищення податкової інформації у порядку, визначеному ДПС України [31, с. 362]. Однак, як нами було вказано у підрозділ 2.1. ДПС не наділена правом здійснювати нормативно-правове регулювання зовнішньо організаційних відносин адміністративно-правової охорони. Відповідне повноваження належить Мінфіну. Причому важливо такі процедури встановити а) у нормативно-правовому акті, що регулює порядок адміністративного оскарження рішень податкових органів, а саме у - [229]; б) у нормативно-правовому акті, що регулюватиме порядок оскарження дій та бездіяльності податкових органів; в) у нормативному акті, що визначає порядок адміністрування та використання інформаційних баз та систем податкових органів, а саме у - [272].

Відповідно, проблема забезпечення реалізації права на виправлення інформації генетично пов'язана з унормуванням процедур адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності податкових органів.

Так, до реорганізації ДФС діяли Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у ДФС України та її територіальних органах [230], яким зокрема врегульовано процедури оскарження рішень, дій та бездіяльності, гарантовані ЗУ «Про звернення громадян» [273] (далі – Порядок № 271), та Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [229], яким визначено процедуру оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів (далі - рішення) під час адміністративного оскарження відповідно до статей 55, 56 ПК України [43]. Якщо останній акт і досі залишається чинним враховуючи приписи статті 41 ПК України щодо визначення контролюючих органів, то Порядок № 271 не розповсюджує дію на податкові органи. Відповідно на даний час відсутня процедура оскарження дій податкових органів в адміністративному порядку, що негативно впливає на ефективність системи адміністративно-правової охорони податкових відносин.

У попередньому підрозділі нами було вказано на таку складову адміністративно-правової охорони податкових відносин у країнах ЄС як адміністративні розслідування, а також охарактеризовано повноваження, якими володіють податковій адміністрації у зв'язку з їх проведення. Варто відмітити, що національна система законодавства загалом встановлює достатньо ефективні процедури адміністративних розслідування у сфері оподаткування, що передбачені ПК України, МК України та КУпАП. Проблема полягає у тому, що податкові органи позбавлені можливості затссовувати їх у сукупність у межах єдиної процедури адміністративного розслідування. У зв'язку з цим варто звернути увагу на визначення, сформульоване О. П. Зрєловим, який розуміє адміністративне розслідування у сфері податків і зборів о як факультативну стадію провадження у справах про адміністративні правопорушення, особливостями якого є необхідність дотримання вимог адміністративного та податкового законодавства, особливий правовий режим розслідування та специфічний скла об'єктів його проведення [274, с. 48].

Дійсно саме адміністративно-правовий режим дозволяє найбільш повно конструювати відповідні адміністративні процедури

Проблематика правових наслідків прийняття рішень на підставі недостовірної податкової інформації та відсутність процедур адміністративного оскарження дій податкових органів близька до проблем процедурної форми податкового контролю, в тому числі наслідків процедурних порушень під час проведення податкових перевірок для юридичної сили рішень, прийнятих за їх наслідком. Вкажемо, що зі зменшенням кількості заходів податкового контролю одночасно зростає кількість справ, що надходили до адміністративних судів, з реалізації податкового контролю. Так у 2017 році їх співвідношення становило 7 до 1 (21 474 заходи до 3031 звернення), у 2018 році – 3 до 1 (20 989 заходів до 6 526 звернень), у 2019 році – 4 до 1 (16 493 заходів до 6 417 звернень) [186; 187; 188; 226; 227; 228]. Тобто у 2017 році був оскаржений кожен 7 захід податкового контролю, у 2018 – кожен 3, у 2019 – кожен 4. Переважна більшість звернень були пов'язані з оскарженням підстав призначення та проведення позапланових документальних перевірок.

Судова практика останніх років свідчила, що належним способом захисту від неправомірного наказу про призначення виїзної до документальної та фактичної перевірки є не допуск до проведення такої перевірки [275; 276; 277; 278; 279], а сам по собі факт скасування наказу на проведення невиїзної перевірки після фактичного її проведення, так само як і посилення на процедурні порушення під час призначення, проведення та оформлення результатів перевірок не може бути достатньою підставою для скасування податкових повідомлень-рішень за умов доведеності фактів порушень податкового законодавства особою, що перевіряється [280].

В той же час ВС у постанові від 21.02.2020 по справі № 826/17123/18 ВС скоригував позицію щодо наслідків процедурних порушень під час податкових перевірок, зокрема вказав, що недопуск посадових осіб податкового органу до проведення перевірки є правом, а не обов'язком платника податків, а тому реалізація права на судовий захист своїх прав та інтересів не може перебувати у

залежності від використання особою своїх прав на їх позасудовий захист [281], відповідно, незалежно від того чи був здійснений допуск посадових осіб податкових органів до проведення перевірки, платник податків має право звернутися із позовними вимогами про скасування наказу про призначення перевірки, однак ВС не вказав про юридичні наслідки скасованого наказу. Зі змісту аналізованих вище судових рішень вбачається, що незалежно від законності підстав призначення та проведення перевірок, виявлені під час них порушення платником податків податкового та іншого законодавства є підставою для прийняття податкови-повідомлень рішень. Не заперечуючи доцільність такого підходу, вкажемо, що скасування судом наказу про призначення перевірки з підстав невідповідності матеріальним (наприклад, безпідставне призначення, або включення представників ПФУ до складу комісії у випадках не передбачених чинним законодавством) чи процедурним (не повідомлення у встановлений строк про призначення планової перевірки) нормам повинне бути підставою для притягнення посадових осіб податкових органів до дисциплінарної відповідальності. Враховуючи те, що питання притягнення до дисциплінарної відповідальності не входять до компетенції адміністративних судів, відповідний логічний юридичний наслідок скасування адміністративних актів податкових органів ігнорується, що призводить до подальшого вчинення процедурних порушень у сфері податкового контролю. З метою врегулювання такого випадку доцільним є внесення змін до ЗУ «Про державну службу», де серед підстав притягнення до дисциплінарної відповідальності державних службовців передбачити і скасування судом індивідуального акту, прийнятого державним службовцем, з мотивів невідповідності чинному законодавству.

Новий підхід висловлено і ВС у у постанові від 21.02.2020 по справі № 826/17123/18 ВС щодо наслідків процедурних порушень під час проведення податкових перевірок: «незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, оскаржуючи в подальшому рішення, прийняті за її наслідками, платник податків може посилатись на

процедурні порушення проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких рішень» [282].

Відповідно, платник податків може звернутися за судовим захистом своїх прав як у випадку допуску, так і не допуску посадових осіб до проведення перевірки, вказати про залежність юридичного змісту індивідуального акту, прийнятого за результати проведення перевірки, від процедурних порушень під час її призначення, проведення та оформлення результатів, а суд зобов'язаний оцінити вплив процедурних порушень на законність прийнятих рішень.

Щодо наслідків скасування наказів про проведення невізних перевірок, то у 2019 році ВС кардинально змінив підхід до її правових наслідків. Зокрема, зазначив, що визнання незаконною документальної позапланової невізної перевірки, проведеної податковим органом, є безумовною підставою для визнання незаконними і прийнятих за результатами такої перевірки податкових повідомлень-рішень [233; 282].

Не зважаючи на достатню нормативну врегульованість процедури податкового контролю потребують вдосконалення у частині визнання наслідків відповідних процедурних порушень як під час призначення, так і під час проведення та формування висновків за результатами податкових перевірок. Наразі така прогалина усувається судовою практикою, яка подекуди є суперечливою. Крім того прецедентне врегулювання прогалин у адміністративній процедурі не можна вважати таким, що в повній мірі відповідає принципу верховенства права та правової визначеності. Враховуючи статистичні показники доцільно розглянути питання про відмову від проведення невізних позапланових документальних перевірок.

Вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні неможливе без зміни її інституційної складової. Зокрема, при аналізі системи суб'єктів адміністративно-правової охорони нами вказувалось про існування щонайменше трьох органів публічної адміністрації, якими виконуються функції упередження ухилення від оподаткування податком на

прибуток фізичних осіб та мінімізації сплати ЄСВ: ДПС, ПФУ та Держпраці. Усі названі органи наділені як правом проводити перевірки, так і застосовувати штрафні (фінансові) санкції. У цьому зв'язку цікаво вивчити досвід Естонської Республіки щодо надання права лише податковим органам здійснювати облік, контроль та притягати до відповідальності за недотримання правил реєстрації працівників. Для цілей оподаткування використовуються не дані платника податків-роботодавця, а дані що містяться в реєстрі зайнятості, що адмініструється податковою адміністрацією. Звернемо увагу і на особливості застосування санкцій за невиконання обов'язку із реєстрації працівника в реєстрі: якщо роботодавець не повідомив у встановлені строки при прийнятті або звільненні з роботи працівника податковий орган може встановити додатковий строк для реєстрації та винести попередження із зазначенням суми та повідомленням про обов'язок сплати штрафу у випадку подальшого не виконання роботодавцем своїх обов'язків протягом подовженого строку [259]. Концентрація повноважень з контролю за дотримання законодавства у сфері оформлення трудових відносин в одному органі публічної адміністрації сприятиме як підвищенню ефективності адміністративно-правової охорони податкових відносин, так і зменшенню тиску на бізнес.

Для вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин необхідно також підвищення ефективності правового регулювання в цій сфері, що потребує ліквідації недоліків законодавства і здійснення таких дій:

1. Закріпити у ПК України можливість укладення договору про розстрочення/ відстрочення сплати штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за яким покладено на податкові органи, у зв'язку з чим необхідно доповнити ПК України ст.. 100-1 «Розстрочення та відстрочення фінансових санкцій за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». Відповідно статтю 100 ПК України перейменувати таким чином: «Розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань або податкового боргу

платника податків». У тексті статті 100 слова «грошові зобов'язання» у всіх відмінках замінити на «податкові зобов'язання».

2. Враховуючи доцільність запровадження електронної форми подання скарг засобами електронного зв'язку вважаємо за необхідне передбачити як альтернативну відповідну форму і для оскарження інших рішень податкових органів, дій та бездіяльності їх посадових осіб. З цією метою пропонуємо викласти п. 56.3. ст.. 56 ПК України у такій редакції: «56.3. Скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (за потреби - з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати з урахуванням вимог пункту 44.6 статті 44 цього Кодексу) або електронній формі засобами електронного зв'язку з урахування вимог ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги» та порядку обміну електронними документами з контролюючими органами, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.»

3. З метою приведення у відповідність структури ПК України змісту діяльності податкових органів у сфері адміністрування податків, зборів, платежів:

- Доповнити розділ II «Адміністрування податків, зборів, платежів» главою 4-1 «Інформаційно-аналітичне забезпечення адміністрування податків, зборів, платежів», із збереженням назв та положень статей Глави 7 «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів», так доповнення такими статтями як «Право на доступ до податкової інформації», «Попередні рішення». Главу 7 виключити.

- У ст.. 61 ПК України «Способи здійснення податкового контролю» п.п. 61.1.2. – виключити.

4. З метою забезпечення можливості оскарження дій та бездіяльності посадових осіб податкових органів прийняти Мінфіном Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у ДПС та її територіальних органах

5. З метою врегулювання підстав та процедур конфіскації реалізованих РРО, в конструкцію чи програмне забезпечення яких внесені зміни, не передбачені конструкторсько-технологічною та програмною документацією виробника, у покупцях РРО з компенсацією їх вартості необхідно:

- Доповнити ст. 19 Закону України № 265/95-ВР частиною 2 такого змісту: «конфіскація реєстраторів розрахункових операцій, в конструкцію чи програмне забезпечення яких внесені зміни, не передбачені конструкторсько-технологічною та програмною документацією виробника, здійснюється за рішенням суду»;

- Доповнити ст.. 20 ПК України п.п. 20.1.45-1 такого змісту: «звертатися до суду щодо конфіскації реєстраторів розрахункових операцій, в конструкцію чи програмне забезпечення яких внесені зміни, не передбачені конструкторсько-технологічною та програмною документацією виробника».

6. З метою розвитку юрисдикційних форм адміністративно-правової охорони податкових відносин розробити зміни до ПК України щодо формування нормативної конструкції провадження у справах про податкові правопорушення за аналогією із розділом XIX МК України.

На підставі викладеного, враховуючи сучасні тенденції розвитку податкових відносин, до основних напрямів вдосконалення їх адміністративно-правової охорони мають стати: 1) вдосконалення правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин, в тому числі остаточне вирішення питання щодо визнання (або відмови від визнання) суб'єктом адміністративної відповідальності юридичної особи; 2) вдосконалення з урахуванням зарубіжного досвіду заходів податкового контролю, в тому числі щодо визнання наслідків відповідних процедурних порушень як під час

призначення, так і під час проведення та формування висновків за результатами податкових перевірок; 3) унормування процедур інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів та розширення правомочностей як складових права доступу платника податків до податкової інформації.

Висновки до розділу 3

У розділі розкрито міжнародний досвід адміністративно-правової охорони податкових відносин, проаналізовано основні проблеми національної її системи і та сформовано рекомендації щодо їх вирішення. Дослідження зазначених питань дозволяє зробити ряд висновків, основними з яких є:

1. Встановлено, що посилення міжнародної співпраці і реалізація потенціалу інструментів адміністративної допомоги в податкових справах вимагає перегляду нормативних положень щодо методів визначення бази оподаткування податком на прибуток.

2. Визначено основні особливості системи адміністративно-правової охорони у країнах-учасницях ЄС, що з часом повинні бути впроваджені в Україні: 1) значна увага приділена адміністративним процедурам обміну податковою інформацією, а положення документів про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування орієнтовані на створення максимально швидкого та зручного механізму її отримання; 2) інституційна спроможність, що передбачає створення низки організацій для співпраці, адміністрування баз даних та забезпечення і конфіденційності податкової інформації, зокрема доступ до систематизованих наборів даних (постачальник – контрагент – повна вартість товару, послуги) мають лише співробітники робочих областей Eurofisc, інші компетентні органи – лише у зв'язку із розслідуванням шахрайств або під час спільних заходів в межах адміністративних розслідувань; 3) відкритість до співпраці, зокрема участь у контрольних заходах представників компетентних

органів інших держав та можливість ознайомлення із інформацією безпосередньо у місцях розташування податкових адміністрацій; 4) зобов'язання якнайшвидшої передачі інформації, яка свідчить про порушення податкового законодавства, компетентним органам іншої держави; 5) можливість здійснення контрольних заходів та інших адміністративних процедур за запитом іншої держави.

3. Наголошено на необхідності впровадження у вітчизняну практику адміністративно-правової охорони податкових відносин позитивного досвіду інших країн: 1) надання податкових рескриптів (Франція, Швеція, США, Грузія), тобто попередньої оцінки податковим органом податкових наслідків вчинених чи запланованих на майбутнє угод та господарських операцій, висновки за результатами якої є обов'язковими для податкового органу при наступній оцінці правильності визначення податкового зобов'язання, та рекомендаційний для платника податків; 2) договірне врегулювання питань взаємодії великих платників податків із податковими органами в тому числі і щодо горизонтального моніторингу їх діяльності (Нідерланди); 3) встановлення та забезпечення реалізації права платника податків на доступ до документів, інформації та рішень, що створюються податковими органами відносно нього (Угорщина, Грузія); 4) відмова від невиїзних документальних перевірок та проведення позапланових виїзних документальних перевірок лише за рішенням суду з одночасним наданням права податковим органам права на застосування заходів адміністративного припинення до отримання такого рішення (Грузія); 5) визначення підстав та адміністративних процедур подання інформації ДПС про підозрілі фінансової операції, що мають ознаки податкового ризику (Латвія); 6) визначення ознак повторності податкового правопорушення, пов'язаного із заниженням платником податків податкового зобов'язання, завищення суми бюджетного відшкодування (Латвія).

4. Основними напрями вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин варто назвати: 1) систематизація диспозицій охоронних норм податкового законодавства з метою уникнення їх дублювання;

2) вдосконалення процедур застосування санкцій за порушення податкового законодавства, в тому числі встановлення процедурних гарантій участі платників податків у прийнятті рішення щодо нього, практичної реалізації права на доступ до матеріалів справи, в тому числі тієї інформації, документів, рішень, що приймають податковим органом відносно нього, права подавати докази під час розгляду і вирішення справа; визначення у ПК України поняття та ознак добросовісності платника податків з метою унеможливлення податкової перекваліфікації правомірних дій платника податків внаслідок дій (бездіяльності) його контрагентів; 4) встановлення адміністративних процедур оскарження дій податкових органів; 5) визначення у ПК України юридичних наслідків рішень та дій податкових органів прийнятих (вчинених) на підставі недостовірної (скасованої) податкової інформації.

ВИСНОВКИ

Дисертація є комплексним дослідженням, в якому міститься теоретичне узагальнення та нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні сутності адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні. Дослідження виконане на основі аналізу чинного законодавства України та практики його застосування, теоретичного осмислення наукових праць з різних галузей права, зокрема адміністративного та податкового, статистичних даних діяльності державних органів, зарубіжного законодавства і досвіду адміністрування податків, зборів, платежів. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні.

1. Податкові відносини є комплексною категорією, зміст та обсяг якої визначається залежно від дослідницької мети або предмету правового регулювання галузей права. Нормами адміністративного права створено організаційно-управлінські передумови для належної реалізації відносин справляння податків.

Предмет адміністративно-правової охорони складає владно організаційна частина податкових відносин, змістом якої є організація виконання учасниками податкових відносин (платниками податків та податковими органами) податкових та інших обов'язків у сфері оподаткування. У структурі податкових відносин засобами адміністративного права забезпечується їх виникнення та розвиток на підставі належних та правомірних юридичних фактів, у об'єкті – та його частина, що пов'язана з діяльністю платника податків, у змісті порядок виконання своїх обов'язків учасниками податкових правовідносин, в тому числі дотримання строків взяття на облік, обов'язок декларування сум податків і зборів, та своєчасність подання відповідних декларацій. Виконання обов'язків контролюючими органами, так само як і належна реалізація їх прав

забезпечуються виключно формами та методами адміністративно-правової охорони.

2. Адміністративно-правову охорону податкових правовідносин розглянуто як врегульовану нормами права діяльність уповноважених суб'єктів, що полягає у здійсненні адміністративно-правових заходів сервісного, контрольного та примусового характеру, з метою попередження (профілактики) вчинення правопорушень у сфері оподаткування, недопущення зловживань посадовими особами податкових органів, виявлення порушень чинного податкового законодавства, притягнення порушників до адміністративної відповідальності, забезпечення виконання податкових обов'язків та відновлення порушених прав платників податків. Розкрито зміст, мету, завдання, функції, методи та форми адміністративно-правової охорони податкових відносин.

3. З'ясовано, що правове забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні становить ієрархічно упорядковану систему міжнародних та національних нормативно-правових актів, що у сукупності створюють правове підґрунтя для існування інституційної, функціональної та інструментальної її складових. Встановлено низку проблем у атрибутивних зв'язках системи адміністративно-правової охорони, що виникли внаслідок недосконалості її правового забезпечення, які загалом зведені до такого: 1) положення міжнародних нормативно-правових актів про адміністративну допомогу в податкових справах потребують деталізації у національних актах в частині процедур вжиття заходів ними передбачених. З огляду на те, що такі заходи переважно стосуються обміну інформацією між податковими адміністраціями, доцільно надати повноваження щодо нормативного регулювання відповідних процедур діяльності ДПС; 2) значні прогалини та колізії властиві блоку підзаконних нормативно-правових актів, що регулюють процедури застосування заходів адміністративного примусу та інформаційно-аналітичне забезпечення податкового контролю, в тому числі порядку внесення його результатів до інформаційно-аналітичних систем та електронних реєстрів,

їх зміни та виключення відповідних відомостей у зв'язку зі скасуванням судом рішень податкових органів; 3) організація діяльності податкових органів вцілому отримала належне нормативне закріплення, окрім випадків коли форми їх взаємодії із іншими публічними інституціями, закріплені у підзаконних актах, прийнятих іншими органами публічної адміністрації

4. Система суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин являє собою водночас цілісну та розгалужену сукупність публічних та приватних інституцій, кожна з яких забезпечує Запропоновано всіх суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин об'єднувати у такі групи: 1) провідні суб'єкти, на яких безпосередньо покладено завдання та надано повноваження щодо адміністративно-правової охорони податкових відносин; 2) сприяючі, що додатково забезпечують ефективність системи адміністративно-правової охорони в частині збору та аналізу інформації, що може свідчити про порушення податкового законодавства; 3) гарантуючі, які здійснюють судовий та громадський контроль за функціонуванням системи адміністративно-правової охорони податкових відносин, вживають заходи адміністративного відновлення.

5. З'ясовано потребу у застосуванні комплексу методів публічного адміністрування у створенні системи адміністративно-правової охорони податкових відносин, до якого запропоновано включити: методи адміністративної діяльності (переконання, заохочення та примус), сервісні засоби впливу (надання адміністративних послуг, створення електронних сервісів та оприлюднення відкритих наборів даних) та організаційні методи. Встановлено зміст та співвідношення кожного з названих видів заходів впливу на учасників податкових відносин.

6. Методи адміністративно-правової охорони податкових відносин визначено як способи та прийоми практичної реалізації компетенції уповноважених суб'єктів щодо індивідуального регулювання податкових відносин з метою забезпечення їх функціонування відповідно до встановленої

нормативної конструкції полягають у впливі на свідомість, по віденку та інтерес учасників податкових відносин.

Доведено необхідність сепаративного розгляду переконання та заохочення як засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин, враховуючи їх вплив на свідомість та інтерес платника податків, відповідно, та відмінність юридичних конструкцій у законодавстві. Переконання відображається у компетенційних приписах та зобов'язаннях податкових органів здійснювати інформування щодо цілей і завдань податкової політики та їх діяльності, надавати роз'яснення щодо застосування податкового та іншого законодавства, контроль за яким ними здійснюється. Заохочення передбачає покладення обов'язку дотримання встановлених у податковій сфері правил поведінки на платників податків.

Уточнено відмінності між заходами адміністративного та податкового примусу в системі адміністративно-правової охорони податкових відносин шляхом конкретизації їх спрямованості впливу на елементи податкових відносин, мету застосування та засоби реалізації.

Наголошено, що засоби сервісного характеру створюють умови для самостійного упередження порушенням податкового законодавства, забезпечують ідентифікацію платників податків, скеровують до правомірної поведінки економічними, а не адміністративними методами. Зазначені особливості названо засадничими для оновлення превенції у сфері охорони податкових відносин.

Уточнено відмінності між заходами адміністративного та податкового примусу в системі адміністративно-правової охорони податкових відносин шляхом конкретизації їх спрямованості впливу на елементи податкових відносин, мету застосування та засоби реалізації. Встановлено, що адміністративний примус виконує не лише функцію охорони змісту податкових відносин, шляхом забезпечення виконання їх учасниками податкових та інших обов'язків у сфері оподаткування, однак і забезпечують їх виникнення та розвиток на основі належних юридичних фактів.

7. Форми адміністративно-правової охорони податкових відносин розглянуто як систему матеріальної (індивідуальні акти та адміністративні договори) та процедурної (інформаційно-аналітичні, контрольні, позовні, юрисдикційні) фіксації волевиявлення владних суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин. До матеріальних форм адміністративно-правової охорони податкових відносин включено індивідуальні акти та індивідуальні адміністративні договори. До процедурних запропоновано віднести адміністративні процедури інформаційно-аналітичної, контрольної, юрисдикційної діяльності податкових органів і процедур звернень платників податків. Доведено доцільність розгляду інформаційно-аналітичної діяльності як самостійного різновиду процедурних форм адміністративно-правової охорони та необхідність її виключення із способів здійснення податкового контролю. Обґрунтовано авторське визначення звернення до адміністративного суду як форми адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Охарактеризовано підстави прийняття юрисдикційних індивідуальних актів, а також основні недоліки управлінських рішень податкових органів під час виконання функцій з адміністративно-правової охорони. Сформовано пропозиції по удосконаленню договірної форми адміністративно-правової охорони в частині доповнення її договорами про відстрочення та /або розстрочення сплати штрафних (фінансових) санкцій за порушення податкового законодавства, та, у перспективі, її використання для опосередкування відносин горизонтального моніторингу великих платників податків та розширеної їх взаємодії із податковими органами.

8. Основними напрямками вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду мають визначено: 1) посилення інституційної спроможності у сфері обміну податковою інформацією між суб'єктами адміністративно-правової охорони податкових відносин що ґрунтуватиметься на засадах створення та функціонування мережі обміну податковою інформацією Eurofisc; 2)

удосконалення процедур адміністративного оскарження дій податкових органів, в тому числі оновлення нормативного забезпечення адміністративного оскарження дій податкових органів, визначення і чинних та перспективних актах законодавства порядку оскарження дій податкових органів щодо внесення інформації до інформаційних ресурсів податкових органів; 3) вдосконалення процедур і підходів до податкового контролю, в частині відмови від практики проведення невиїзних документальних перевірок та встановлення судового контролю за прийняттям рішень щодо проведення позапланових заходів податкового контролю; 4) визнання самостійного значення процедурної форми інформаційно-аналітичної діяльності податкових органів та її нормативне вдосконалення в частині визнання юридичних наслідків рішень та дій податкових органів прийнятих (вчинених) на підставі недостовірної (скасованої) податкової інформації.

9. Сформовано пропозиції до чинного законодавства, що стосуються: вдосконалення нормативних підстав укладання адміністративних договорів про розстрочення та / або відстрочення сплати штрафних фінансових санкцій за порушення податкового законодавства; впровадження електронної форми подання скарг на дії та бездіяльність податкових органів; відокремлення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів у самостійну процедурну форму адміністративно-правової охорони податкових відносин; приведення у відповідність до чинного законодавства процедури реалізації права на конфіскацію РРО, в конструкцію чи програмне забезпечення яких внесені зміни, не передбачені конструкторсько-технологічною та програмною документацією виробника; створення нормативної конструкції провадження у справах по податкові правопорушення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеев С. С. Собрание сочинений : в 10-ти т. Москва : Статут, 2010. Т. 3: Проблемы теории права : курс лекций. 781 с.
2. Рогозиннікова К. С. Поняття та сутність податкових відносин як об'єкта адміністративно-правової охорони. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1. Том 4. С. 130-133
3. Ворушило С.В. Поняття та зміст адміністративно-правової охорони атмосферного повітря. *Науковий журнал Одеського державного університету внутрішніх справ*. 2009. № 3. С. 108–111.
4. Юшкевич Х. В. Адміністративно-правові засади охорони та захисту лісового фонду України : дис.. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 246 с.
5. Юркова Є.В. Засоби адміністративно-правової охорони права інтелектуальної власності. *Держава і право*. 2010. № 49. С. 215–219.
6. Грищук А.М. Адміністративно-правова охорона сім'ї, дітей та молоді : автореф. ... дис.. канд.. юрид. наук. : 12.00.07. Запоріжжя, 2011. 23 с.
7. Золота Л. В. Адміністративно-правова охорона права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності в Україні : автореф. дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2019. 24 с.
8. Захарова О.В. Адміністративно-правова охорона суспільної моралі : дис.. ..канд. юрид. наук. : 12.00.07. Дніпро, 2019. 243 с.
9. Загальна теорія держави і права : навчальний посібник. [А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, С. Л. Лисенков, В. П. Пастухов, О. Д. Тихомиров та ін.]; за ред. В. В. Копейчикова. К. : Юрінком Інтер, 2000. 320 с.
10. Скакун О. Ф. Теория государства и права : учебник. / Харьков : Консул, 2000. 704 с.
11. Кельман М. С., Мурашин О. Г. Загальна теорія права (з схемами, кроссвордами, тестами) : підручник. К. : Кондор, 2002. 353 с
12. . Авраменко Л. В. Теорія держави та права : навчальний посібник. Х. : Видавець СПД ФО Вапнярчук Н. М. 2004. 288 с

13. Рунова Н. Об'єкт правовідносин державної служби. *Публічне право*. 2013. № 3 (11). С. 175-181
14. Иоффе О. С. Избранные труды: В 4 т. СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. Т. I: Правоотношение по советскому гражданскому праву. Ответственность по советскому гражданскому праву. 574 с
15. Хропанюк В. П. Теория государства и права : учеб. пособие для вузов / Под ред. проф. В. Г. Стрекозова. М., 2001. 377 с.
16. Ринажевський Б. М. Військово-службові відносини в діяльності Служби правопорядку. *Форум права*. 2010. № 3. С. 371–379. URL : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2010-3/10rbmdcp.pdf> (дата звернення 15.04.2018)
17. Козлов Ю.М. Предмет советского административного права. М. : Изд-во Моск. ун-та, 1967. 160 с.
18. Адміністративне право України : підруч. для юрид. вузів і фак-в / за ред. Ю.П. Битяка. Х., 2001. 528 с.
19. Шуба В. В. Адміністративно-правові відносини в діяльності органів прокуратури України: загальнотеоретичні аспекти : дис... канд. юрид. Наук : 12.00.07. Дніпропетровськ, 2006. 200 с.
20. Адміністративне право: підручник / Ю. П. Битяк (кер. авт. кол.), В. М. Гаращук та ін / за заг. ред. Ю. П. Битяка, В. М. Гаращука, В. В. Зуй . 2-ге вид., перероб. та допов. Х.: Право, 2012. 656 с.
21. Гончарук С. Т. Основи адміністративного права України : навчальний посібник. Київ, 2004. 200 с.
22. Уголовное право России. Общая часть / под ред. Ф. Р. Сундурова, И. А. Тарханова. М. : Статут, 2016. 658 с.
23. Берг Л.Н. Правовая охрана: основания классификации, виды. *Юридическая наука и правоохранительная практика*. 2017. № 2. С. 22-27
24. Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М.В. Карасев. М. : Юристъ, 2004. 576 с.

25. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохин. 2-е изд., перераб. М. : Норма, 2004. 720 с.
26. Смирных С.Е. Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2006. 203 с.
27. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М. : ЮрИнфоР, 2001. 360 с.
28. Муравйов К. В. Теоретико-правові основи формування системи податкових правовідносин в Україні. *Право і суспільство*. 2016. № 2. С. 171.
29. Барашян Л.Р. Институт налоговой ответственности: вопросы теории и практики : автореф. дис. ... канд. юрид. Наук : 12.00.14. Ростов-на-Дону, 2007. 28 с.
30. Теремецький В.І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2012. № 1. С. 115-126
31. Хатнюк Н.С. Система податкових правовідносин: теорія та практика правового регулювання в Україні : дис.. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 464 с.
32. Сахно Д.С. Зловживання правом у податкових правовідносинах : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 248 с.
33. Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні : дис.. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 232 с.
34. Баїк О. Сутність та ознаки податкових правовідносин в Україні. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 855. С. 367-373.
35. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін. К. : Алерта, 2012. 222 с
36. Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. Москва : Госюриздат, 1955. 76 с.

37. Воронова Л.К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент, 2006. 448 с.
38. Казаков В.В. Проблемы понятия и содержания налоговых правоотношений в теории налогового права. *Труды академии управления МВД России*. 2009. № 4. С. 3–7
39. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект) / В. А. Яговкина. – М. : ЮКИ «Граница», 2004. 184 с.
40. Налоги и налоговое право : учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М. : Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.
41. Хатнюк Н. С. Місце податкових правовідносин у фінансовому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1. С. 165-170
42. Пасічна І.О. Поняття та сутність податкових правовідносин. *Юридична наука*. 2015. № 3. С. 36-42
43. Податковий кодекс України : закон України[30, від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 11.02.2017).
44. Про місцеве самоврядування в Україні : закон України від 21.05.1997 р. № 280/97. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97> (дата звернення 11.02.2017).
45. Самсін І. Л. Податкові правовідносини як різновид фінансово-правових. *Фінансове право*. 2013. № 2. С. 21–24.
46. Мацелик Т.О. Суб'єкти адміністративного права: поняття та система : монографія. Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2013. 341 с.
47. Баїк О. Сутність та ознаки податкових правовідносин в Україні. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки*. 2016. № 855. С. 367-373.
48. Марченко В. Б. Поняття та зміст відносин щодо справляння податків (обов'язкових платежів). *Часопис Київського університету права*. 2010. № 2. С. 138–142.

49. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному і фінансовому праві України. *Право України*. 2002. №2. С. 34–38.

50. Весельський М. Поняття і механізм справляння податків. *Право України*. 1999. № 6. С. 54–57.

51. Порядок застосування уніфікованої митної квитанції МД-1 : Наказ державної митної служби 04.01.2005 № 1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0066-05/ed20120813/find?text=%D1%EF%F0%E0%E2%EB%FF%ED%ED%FF+%EF%EB%E0%F2%E5%E6%B3%E2>

52. Самсін І. Підгалузєва природа податково-правових відносин та їх ознаки. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2013. № 2 (73). С. 141–147.

53. Гаращук В. Контрольні провадження, їх види, тенденції розвитку та законодавчого регулювання. *Вісник Академії правових наук України. Право*. 2004. № 1(36). С. 86–94.

54. Кузьменко О. В. Курс адміністративного процесу : навч. посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2012. 206 с.

55. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 232 с.

56. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>

57. Налоговое право. Общая часть : учеб. и практикум для акад. бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. Москва : Изд-во Юрайт, 2014. 760 с.

58. Податкове право України : підруч. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.

59. Пасічна І.О. Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні : монографія. Полтава : ПолтНТУ, 2015. 183 с.

60. Теремецький В.І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 19. С. 175-188
61. Петров Г.И. Советские административно-правовые отношения. Л. : Изд-во Ленингр. ун-та, 1972. -160 с.
62. Про вжиття заходів : лист Державної податкової служби України від 15.02.2013 р. N 3848/7/10-1017/575. URL : <https://zakon.help/article/podatkovopravovi-doktrini-ta-prikladi-praktichnogo> (дата звернення 04.09.2019)
63. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 04.09.2019)
64. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 4. С. 134–137.
65. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук:12.00.07. Харків, 2010. 22 с.
66. Смирных Е. М. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике : монография. Москва : Волтерс Клувер, 2009. 152 с.
67. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 8 липня 2010 року № 2464-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
68. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>
69. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Правління Національного банку України 29.12.2017 № 148. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17>.
70. Рогозіннікова К. С. Поняття та сутність адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Право і безпека*. 2019. № 3 (74). С. 30–34.

71. Гурджій Т.А. Державна політика безпеки дорожнього руху : теоретико правові та організаційні основи : дис.. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 553 с.
72. Кожура Л. О. Адміністративно-правовий захист та охорона: поняття та співвідношення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія Право. 2015. № 35. Частина I. Том 2. С. 119–122.
73. Витрук Н. В. Правовой статус личности в СССР. М. : Юрид. лит., 1985. 176 с.
74. Мордовец А. Социально-юридический механизм обеспечения прав человека гражданина. Саратов : М-во т. дел РФ. Сарат. высш. шк., 1996. 154 с.
75. Адміністративне право України : навчальний посібник : у 2-х томах / за заг. ред. В.В. Галунька ; В.В. Галунько, В.І. Олефір, М.П. Пихтін та ін. Херсон : Херсонська міська друкарня, 2011. Т. 1. 320 с.
76. Несвит Е. А., Дьякова О. А. Соотношение административно-правовой охраны и защиты прав граждан и организаций. *Марийский юридический вестник*. 2016. № 3(18). С. 62–64.
77. Смирнов А. П. Соотношение понятий «охрана прав» и «защита прав». *Вестник Томского государственного университета*. 2010. № 4. С. 123–125.
78. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави : навчальний посібник К. : Атака, 2001. 176 с.
79. Сырых В.М. Теория государства и права : учебник. М. : Юстицинформ, 2001. 592 с.
80. Лазарев В. В. Общая теория права и государства : учебник для юрид. вузов М. : Юрист, 1994. 348 с
81. Борисенко І.Л. Теоретичні засади співвідношення понять охорони та захисту цивільних прав в глобальній мережі Інтернет // Спецпроект: анализ научных исследований : материалы IV Международной науч.-практ. интернет-конф. (9–14 июля 2008 г.). URL: <http://www.confcontact.com/2008jule/borisenko.php> (дата звернення 19.01.2019).

82. Обущак О. О., Обущак С. А. Адміністративне регулювання у сфері охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності. *Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2009. № 36. С. 75–85.
83. Новоселов В. А. Способы защиты прав, свобод, гарантированных Конституцией СССР. *Советская юстиция*. 1979. № 18. С. 7–9.
84. Воеводин Л. Д. Система конституционных прав и свобод советских граждан, юридические условия и средства их обеспечения и охраны. М. : Изд-во МГУ, 1987. 343 с.
85. Правоторова О. М. Поняття та зміст адміністративно-правової охорони. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 4. С. 154–158.
86. Шпак А. П. Адміністративно-правова охорона права інтелектуальної власності у сфері освіти : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07. Київ, 2015. 19 с.
87. Рябець К. А. Адміністративно-правова охорона вод: сучасні проблеми та шляхи їх подолання. *Юридична наука*. 2014. № 1. С. 47–51.
88. Золота Л. В. Адміністративно-правова охорона права інтелектуальної власності у сфері наукової діяльності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2019. 210 с
89. Єщук О.М. Адміністративно-правова охорона: теорія, практика та перспективи розвитку: монографія. Херсон. : Грінь Д.С., 2017. 396 с.
90. Грищук А. М. Адміністративно-правова охорона сім'ї, дітей та молоді : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2011. 204 с.
91. Павлов И.Н. Административно-правовая охрана и защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации : автореф. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. Санкт-Петербург, 2006. 22 с.
92. Конституція України від 28 червня 1996 року. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
93. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 6 липня 2005 року 2747-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

94. Алексеева М. Б. Ветренко П.П. Теория систем и системный анализ : учебник и практикум для академического бакалавриата М. : Издательство Юрайт, 2016. 304 с.
95. Бар'як А.С. Критерії ієрархізації правових актів. *Правове життя сучасної України* : матеріали Міжнар. наук. конф. проф.-викл. та аспірант. складу, Одеса, 16–17 травня 2013 р. Одеса : Фенікс, 2013. Т. 1. С. 110–112.
96. Сидоренко О.П. Правове забезпечення: до питання інтерпретації поняття. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. № 1. С. 39-46
97. Демків Р.Я. Правове регулювання як юридичне явище: окремі аспекти розуміння. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*, 2015. С. 19-23.
98. Рогозіннікова К. С. Правове забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2018. Випуск 50. Т. 4. С. 152-155.
99. Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах : Міжнародний документ. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325
100. Про запобігання використанню фінансової системи з метою відмивання коштів та фінансування тероризму : Директива Європейського Парламенту та Ради ЄС 2005/60/ЄС від 26.10.2005 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_774
101. Council directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments/ URL : <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF>
102. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011
103. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної

енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16 вересня 2014 року № 1678-VII. Відомості Верховної Ради (ВВР). 2014. № 40. ст.2021.

104. Герасименко Н. Міжнародні податкові угоди: обмін інформацією. *Вісник. Офіційно про податки*. URL : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9120>

105. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. URL : : <http://eurlex.europa.eu/legal-content/en /ALL/?uri=CELEX:32011L0016>

106. Багатостороння конвенція про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/376_001-16

107. Кучерявенко М.П. Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування. *Юридична наука і практика*. 2011. № 2. С. 80-84

108. Чайка В.В. Правові форми реалізації державної податкової політики України : дис.. ... докт. юрид. наук. 12.00.07. Ірпінь, 2018. 495 с.

109. Чернетченко О. М. Законність як принцип адміністративної діяльності органів доходів і зборів у податковій сфері : дис.. ... канд.. юрид. наук. : 12.00.07. Нац. авіац. ун-т. Київ, 2015. 210 с.

110. Скаун О.Ф. Теори государства и права (энциклопедический курс) : учебник. Харьков : Эспада, 2007. 840 с.

111. Червонюк В.И. Теория государства и права : учебник. Москва : ИНФРА. М., 2006. 704 с.

112. Теорія держави і права : підручник / за ред.. О.В. Петришина ; О.В. Петришин, С.П. Погребняк, В.С, Смординський та інш. Харків : Право, 2014. 368 с.

113. Про виконавче провадження : Закон України від 2 червня 2016 року № 1404-VIII. URL :<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#Text>

114. Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та інших законів України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі та послуг : Закон України від 20 вересня 2019 року № 128-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/128-20#Text>

115. Про адміністративні послуги : Закон України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5203-17#Text>

116. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України 17 березня 2011 року № 3166-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#n443>

117. Положення про Державну податкову службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>

118. Богачова Л.Л. Функції підзаконної нормотворчості у механізмі правового регулювання. *Порівняльно аналітичне право*. 2018. № 5. С. 22-28

119. Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України : Постанова Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 р. № 1200. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1200-2018-%D0%BF#Text>

120. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова КМУ від 21 лютого 2018 р. № 117. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-%D0%BF#Text>

121. Рогозіннікова К.С. Визначення системи підзаконного нормативно-правового регулювання адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку* : Міжнародна науково-практична конференція, м. Запоріжжя, 23-24 серпня 2019 р. З. : Істина, 2019. С. 73–76

122. Інструкція з оформлення органами доходів і зборів матеріалів про адміністративні правопорушення : Наказ Міністерства фінансів України 02.07.2016 № 566. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-16#Text>

123. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : наказом Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 року № 524. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15#Text>. (дата звернення 12.11.2019).

124. Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), Нормативів взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку : Наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2016 №1058. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1693-16#Text>

125. Про затвердження інформаційних і технологічних карток адміністративних послуг та внесення змін до деяких наказів ДФС : наказ ДФС України від 12.09.2018 № 588. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/73062.html>

126. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : наказ Державної фіскальної служби України від 31.07.2014 № 22 . URL : <https://ips.ligazakon.net/document/DFS00272>

127. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення органами державної фіскальної служби зустрічних звірок, обміну податковою інформацією при здійсненні податкового контролю : Наказ Державної фіскальної служби України від 17.07.2015 №511. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/view/DFS01322>.

128. Щодо порядку застосування нормативно-правових актів у разі існування неузгодженості між підзаконними актами : лист Міністерства юстиції України від 30.01.2009 N Н-35267-18. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v3526323-09> (дата звернення 11.12.2019).

129. Щодо практики застосування норм права у випадку колізії : лист Міністерства юстиції України від 26.12.2008 N 758-0-2-08-19. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0758323-08>

130. Коваленко А. О. Адміністративно-правовий статус державної фіскальної служби України в умовах реформування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2018. 210 с.

131. Порядок обміну інформацією про відомості, що містять ознаки використання праці неоформлених працівників та порушень законодавства про працю : постановою правління Пенсійного фонду України від 29.05.2017 № 11-1 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0776-17#Text>

132. Скакун О.Ф. Конституційний Суд як учасник правотворчості (законотворчості) в Україні. Юридична Україна. 2003. № 1. С. 30-38.

133. Чужикова Н. И. Источники финансового права: автореф. дис. ... канд. юрид. Наук : 12.00.14. Воронеж, 2004. 23 с.;

134. Про державну службу : Закон України від 10 грудня 2015 року № 889-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>

135. Про судоустрій та статус суддів : Закон України від 2 червня 2016 року № 1402-VIII URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text>

136. Постанова Верховного Суду від 24 травня 2019 року у справі №816/4537/14. URL : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/81952056>

137. Гетманцев Д., Блажівська Н. Судові доктрини, що потребують перегляду з адміністративно-процесуального погляду. *Право України*. 2018 . № 2. С. 84-101.

138. Усенко Є.А. Судові доктрини з податкових спорів як комплексна проблема узгодження чинного законодавства та судової практики. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія: Право*. 2016. № 2. С. 98-102

139. Дашковська О. Судовий прецедент і судова практика як джерела права. *Вісник Академії правових наук України*. 2011. № 1(64). С. 34-41.

140. Марченко М. Н. Судебное правотворчество и судейское право : учебное пособие. Москва : Проспект, 2017. – 448 с.

141. Рогозиннікова К. С. Місце рішень Верховного суду у системі правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин. Економічна безпека держави: проблеми теорії та практики правоохоронного забезпечення : міжнародна науково-практична конференція, м. Ірпінь, 30 березня 2019 р. Ірпінь : УДФСУ, 2019. С. 121–125.

142. Демин А. В. Нормы налогового права: монография. Красноярск : Сибирский федеральный университет, 2010. 410 с.

143. Про застосування строків давності при організації та проведенні документальних перевірок юридичних осіб : лист ДФС України від 05.05.2017 № 11356/7/99-99-14-03-03-17. URL : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovе-zakonodavstvo/listi-dps/72138.html>

144. Рішення Окружного адміністративного суду м. Києва 05 червня 2019 року № 826/12108/18. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82538197>

145. Щодо погодження критеріїв : лист Міністерства фінансів України від 06.08.2019 р. N 26010-06-5/20111. URL : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovе-zakonodavstvo/postanovi-kabinetu-ministr/73583.html>

146. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : постанова Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#n238>

147. Медведєв М. Ю. Форми і методи публічного адміністрування у податковій системі України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 224 с.

148. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України 10.09.2014 № 442. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF>

149. Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів : Закон України 10 листопада 2015 року № 772-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/772-19>

150. Положення про Державну службу фінансового моніторингу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 липня 2015 р. № 537. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF#n2>

151. Бахрах, Д. Н. Административное право: учебник для вузов / М. : БЕК, 1996. 368 с.

152. Бригінець О.О. Адміністративно-правовий статус державної податкової служби України : дис.. ... канд.. юрид. Наук : 12.00. Ірпінь, 2011 рік. 220 с.

153. Чинчин М.М. Правові основи податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. Наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 203 с.

154. Положення про державну митну службу : постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>

155. Адміністративне право України. Академічний курс : в двох томах. / ред. колегія : Авер'янов В. Б. (голова) та ін. К. : Видавництво „Юридична думка, 2007. Том 1. Загальна частина. 592 с.

156. Колпаков В.К., Кузьменко О.В. Адміністративне право України : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2003. 544 с.

157. Рогозіннікова К.С. До питання формування системи суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Правова доктрина, правоутворення та правозастосування: проблеми та шляхи розвитку* : тези доп. учасників наук.-практ. конф., Харків, 11 жовтня 2019 р.. Наук.-дослід. ін.-т публ. політики і соц. наук. Харків : НДІ ППСН, 2019. С. 128–131.

158. Теремецький В.І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків : Диса плюс, 2012. 648 с.

159. Скороход І. В. Адміністративно-правове регулювання податкової діяльності в Україні : дис.. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 410 с.
160. Мироненко І.С. Адміністративно-правові засади діяльності державної фіскальної служби України : дис.. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07. Львів, 2017. 231 с.
161. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : автореф. дис.. . канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2019. 23 с.
162. Положення про Міністерство фінансів України : постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF> (дата звернення 26.02.2020)
163. Про внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України : постанова Кабінету Міністрів України від 25 вересня 2019 р. № 846. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/846-2019-%D0%BF#n27> (дата звернення 10.10.2019).
164. Шулатова І.С. Поняття і сутність Державної фіскальної служби України. *Форум права*.2014. № 3. С. 47-55
165. Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи : Закону України від 14 січня 2020 року № 440-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-20#Text>
166. Князев В. Г., Маршавина Л. Я. Налоговое администрирование в транзитивной экономике. Москва: Волтерс Клувер, 2010. 432 с.
167. Порядок здійснення державного контролю за додержанням законодавства про працю : постанова Кабінету Міністрів України від 21 серпня 2019 р. № 823 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/823-2019-%D0%BF>.
168. Кодекс Законів про працю України : Закон України № 322-VIII від 10.12.71. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення 13.02.2020).

169. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні : Закон України 30 жовтня 1996 року № 448/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/448/96-%D0%B2%D1%80#n188> (дата звернення 15.12.2019).

170. Положення про Державну казначейську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення 17.12.2019).

171. Рогозіннікова К. С. Методи адміністративно-правової охорони податкових відносин: теоретико-правове дослідження. *Право і безпека*. 2019. № 4 (75). С. 53–59

172. Яковлев І. П. Форми і методи публічного адміністрування у державній митній справі : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2016. 224 с.

173. Гоголев А. М. Публичное администрирование как правовая категория. *Экономика. Налоги. Право*. 2015. № 2. С. 141–146.

174. Мельник Р. С., Бевзенко В. М. Загальне адміністративне право : навч. посіб. / за заг. ред. Р. С. Мельника. Київ : Ваіте, 2014. 376 с.

175. Біла В. Р. До питання сутності та змісту категорії «публічне адміністрування». *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Юриспруденція*. 2018. Вип. 35. С. 62–64.

176. Курс адміністративного права України : підручник / за ред. В. Коваленка ; В. Колпаков, О. Кузьменко, І. Пастух, В. Сущенко та ін. Київ : Юрінком Інтер, 2012. 808 с.

177. Адміністративне право України. Загальне адміністративне право : навчальний посібник / за ред. проф. В. В. Галунька ; В. В. Галунько, В. І. Курило, С. О. Короєд, О. Ю. Дрозд та ін. Херсон : Грінь Д. С., 2015. Т. 1. 272 с.

178. Щокін Р. Г. Публічне адміністрування у галузі освіти України : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 472 с.

179. Курило В. І. Адміністративно-правова охорона та захист у сфері аграрних правовідносин. Адміністративне право і процес. 2014. № 1. С. 133–139.

180. Сергеев С. О. Методи переконання та примусу у фіскальних правовідносинах між податковими органами та платниками податків. *Право і безпека*. 2005. № 5. С. 99 – 102.

181. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики: навч. посібник / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. Київ : Факт, 2003. 384 с.

182. Битяк Ю.П. Переконання і примус у державному управлінні. Адміністративна відповідальність: консп. лекцій. Харків: Укр. юрид. акад., 1994. 44 с

183. Дембіцька С.Л. Особливості застосування основних адміністративно-правових методів переконання та примусу. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2018 № 32. С. 31-34

184. Кельман М.С. Загальна теорія держави і права: методологічні проблеми розвитку та системний аналіз: монографія. Тернопіль : Тернограф, 2007. 152 с

185. Коломoeць Т.О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації: монографія / за заг. ред. В.К. Шкарупи. Запоріжжя: Поліграф, 2004. 404 с.

186. Звіт Державної податкової служби України за 2019 рік. URL : <https://www.tax.gov.ua/media-tsentr/novini/409589.html>

187. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL : <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>

188. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL : <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>

189. Сергеева В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2005. 219 с.

190. Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2011. 213 с.
191. Ровинський Ю. О. Фінансово-правовий примус в Україні: проблеми та перспективи розвитку : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2011. 39 с.
192. Коломоець Т. Адміністративний примус у податковому праві як складовій публічного права України: до питання невизначеності у використанні термінології. *Підприємництво, господарство і право*. 2005. № 12. С. 104–109.
193. Колесниченко Ю. Ю. Меры административного принуждения за нарушение законодательства о налогах и сборах – классификация и условия применения. *Журн. рос. права*. 2002. № 7. С. 47–58.
194. Мацелик Т. О. Адміністративний примус в діяльності органів державної податкової служби України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2005. 19 с.
195. Тимченко А. М. Деякі особливості державного примусу при реалізації податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 1. С. 1031–1037
196. Новицький А.М. Особливості застосування відповідальності за правопорушення у податковій сфері. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2(61). 2013. С. 23-28
197. Дорошенко Д.П. Примус у податковому праві : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 424 с.
198. Дорошенко Д. П. До необхідності виокремлення стимулюючих заходів як особливого виду заходів податкового примусу. *Розвиток державності та права в Україні: реалії та перспективи: матеріали міжн. наук.-практ. конф., (м. Львів, 16–17 вересня 2016 р.)*. Львів : Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2016. С. 48–53.
199. *Фінансове право України : підручник* / ред. М. П. Кучерявенко ; Г. В. Бех та ін. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 319 с.

200. Дорошенко Д. П. Система державно-правового примусу в сфері оподаткування: концептуальний підхід. *Науковий вісник Херсонського державного університету. юридичні науки*. 2016. № 6–2. Т. 1. С. 104–108.

201. Дорошенко Д. П. Функції податково-правового примусу. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. № 4 (19). С.54–56.

202. Резник О.М. Адміністративно-правові засади діяльності правоохоронних органів із забезпечення фінансово-економічної безпеки України : автореф. дис. докт. дрид. наук : 12.00.07. Суми, 2019. 42 с.

203. Рогозіннікова К.С. Актуальні питання вдосконалення форм адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Правове забезпечення політики держави на сучасному етапі її розвитку* : міжнародна науково-практична конференція, м. Харків, 6–7 березня 2020 р. Харків : Східноукраїнська наукова юридична організація, 2020. С. 42–44.

204. Біла В.Р. Поняття правової форми публічного адміністрування. *Право і суспільство*. 2018. № 4. С. 150-156

205. Адміністративне право України : підручник / за ред. Ю. П. Битяка ; Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, О.В. Дьяченко та ін. К., 2005. 583 с.

206. Коломoeць Т.О. Адміністративне право України : підручник. К. : Юрінком Інтер, 2011. 576 с

207. Курс общего административного права : учебник / под ред. Ю. М. Старилова. М., 2002. Т. 2. 644 с.

208. Біла В.Р. Види форм публічного адміністрування: оновлення доктринальних підходів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 4. С.112 – 115.

209. Носіков Д.М. Правові форми реалізації фіскальної функції держави. *Форум права*. 2016. № 2. С. 130-134

210. Батурина Ю. Б. Правовая форма и правовое средство в системе понятий теории права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2001. 25 с.

211. Біла В.Р. Правові акти публічної адміністрації: теоретико-правове дослідження. *Право і суспільство*. 2019. № 4. С. 140-145

212. Біла В.Р. Динаміка і статика правової форми публічного адміністрування. *Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 23–24 серпня 2019 р.). Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2019. С. 60–63.

213. Скороход І.В. Правові форми здійснення податкової діяльності в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 4(25). том 3. С. 58-61

214. Біла В.Р. Індивідуальні акти публічної адміністрації: поняття та ознаки. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1. Том 4. С. 111–115.

215. Мандюк О. О. Індивідуальні адміністративні акти: теорія та практика застосування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2017. 213 с.

216. Адміністративне право України. Повний курс : підручник / Галуцько В., Діхтієвський П., Кузьменко О., Стеценко С. та ін. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2018. 446 с

217. Патерило І.В. Адміністративно-правові інструменти діяльності публічної адміністрації України: автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.17. - Київ, 2015. 35 с.

218. Правове забезпечення захисту економічних інтересів держави: теоретико-прикладне дослідження : монографія / за заг. ред.. О. П. Рябченко. Суми : Мрія, 2020. 352 с.

219. Постанова Придніпровського районного суду м. Черкаси у справі № 711/8368/18 від 09 листопада 2018 року м. Черкаси. URL : <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/77802367/>

220. Постанова Дзержинського районного суду м. Кривого Рогу Дніпропетровської області у справі № 210/4356/18 від 01 жовтня 2018 р. URL : <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/77628682/>

221. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс. URL : <http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques> (дата звернення 19.06.2018)

222. Біла В. Р. Адміністративний договір в діяльності державної податкової служби України : автореф. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2011. 18 с.

223. Santobello v. New York, 404 U.S. 257 (1971). URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/404/257/case.html> (Last accessed: 22.01.2018).

224. Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1235. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-%D0%BF> (дата звернення 11.10.2019).

225. Луцик А.М. Адміністративні процедури у сфері оподаткування в Україні. : дис. ... канд. юрид. наук :12.00.07. Харків, 2015. 192 с.

226. Звіт судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства №1-а за 2019 рік. URL : https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2019

227. Звіт судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства №1-а за 2018 рік. URL : https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2018

228. Звіт судів першої інстанції про розгляд справ у порядку адміністративного судочинства №1-а за 2017 рік. URL : https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/rik_2017

229. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15> (дата звернення 09.09.2019)

230. Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах : Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2015 № 271. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0484-15> (дата звернення 09.09.2019).

231. Порядок розгляду скарги щодо рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#n238>

232. Гаращук В. М. Доктрина контролю та нагляду в управлінні. *Правова доктрина – основа формування правової системи держави* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-річчю НАПрН України та обговоренню п'ятитом. моногр. "Правова доктрина України", Харків, 20–21 листоп. 2013 р. Харків, 2013. С. 201–207.

233. Постанова Верховного Суду у справі № 0340/1931/18, від 20 вересня 2019 року адміністративне провадження №К/9901/19419/19 (ЄДРСРУ № 84405677). URL : <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/82865352/>

234. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства фінансів України від 20.04.2015 № 449. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15#n1098>

235. Про національну безпеку : Закон України віж 21 червня 2018 року № 2469-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19#n82>

236. Деменко Є.О. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні. *Наше право*. 2013. № 7 С. 189-195

237. Рядінська В.О. Зарубіжний досвід оподаткування незаконних доходів фізичних осіб. *Європейські перспективи*. 2015. № С. 130-136/

238. Рогозіннікова К.С. Міжнародний досвід організації адміністративно-правової охорони податкових відносин та напрями його використання в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2019. № 42. С. 42-44

239. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. Official

Journal of the European Union, L 64, 11 March 2011. URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:2011:064:TOC>.

240. Рогозіннікова К.С. Заходи адміністративно-правової охорони податкових відносин Європейського Союзу. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті* : Міжнародна науково-практична конференція, м. Одеса, 12-13 квітня 2019 р. X. : Причорноморська фундація права, 2019. С.104–107

241. Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92. Official Journal of the European Union. L 264/1. 15.10.2003 . URL : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1579347255452&uri=CELEX:32003R1798>

242. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України № 1210 від 16.01.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

243. Регламент Ради Європейського Союзу № 904/2010 від 7 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю та протидію шахрайству у галузі податку на додану вартість. URL : https://minjust.gov.ua/m/str_45885

244. Рекомендація Європейської Комісії №2012/772/ЄС від 6 грудня 2012 року про агресивне податкове планування URL : https://minjust.gov.ua/m/str_45885

245. Livre des procédures fiscales. URL : http://codes.droit.org/CodV3/impots_procedures_fiscales.pdf

246. *Pahlsson R.* Inledning till skatteratten. Andra upplagan. Uppsala: Iustus Forlag, 2001. 182 p..

247. Толстопятенко Г.П., Федотова И.Г. Налоговое право США. Терминология. М., 1996. 112 с.

248. Податковий кодекс Грузії : закон Грузії від 17.09.202 № 3591. URL : <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=161>

249. Митний кодекс України від 13 березня 2012 року № 4495-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

250. Миронова Л.А. Теория гармонизации налоговых отношений в практике российского законодательства. *Экономика, Статистика и Информатика*. 2014. № 1 С. 98-100.

251. Миронова Л.А. опыт голландии в применении горизонтального мониторинга. *Экономика, Статистика и Информатика*. 2015. № 4 С. 64-66

252. Горин Г.А., Ахмадеев Р.Г. Горизонтальный налоговый мониторинг – международный опыт. *Финансы и кредит*. 2014. № 38. С. 26-31

253. Абакарова Р.Ш. Налоговый контроль. Изучение зарубежного опыта. *Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки*. 2016. № 1. С. 128-134

254. Пономарева Н.В. США: опыт организации контрольной работы в налоговых органах. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 28. С. 37—42.

255. Törvény az adóigazgatási rendtartás 2017 évi CLI. URL : <https://www.erd.hu/e-ugyintezes/adozasi-informaciok/torvenyek/rendeletek>

256. Деякі питання документування управлінської діяльності Постанова Кабінету Міністрів України від 17.01.2018 р. № 55. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-2018-%D0%BF#Text>

257. Про затвердження Порядку роботи з електронними документами через систему електронної взаємодії органів виконавчої влади з використанням електронного цифрового підпису : наказ Міністерства юстиції України відж 01.11.2012 № 1600/5 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1854-12#Text>

258. Деякі питання підготовки проектів актів законодавства в електронній формі : Постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2015р. № 351. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/608-2017-%D0%BF#Text>.

259. Sundeksamplari seadus. URL : <https://www.riigiteataja.ee/akt/12906201802>

260. Par nodokļiem un nodevām : **likums** LATVIJAS REPUBLIKAS **01.04.1995.** URL : <https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam>

261. Рогозіннікова К. С. Досвід Республіки Латвія у забезпеченні адміністративно-правової охорони податкових відносин та перспективи його використання в Україні : Фінансова та митна безпека України: інформаційно-аналітичне, нормативне та інституційне забезпечення : тези доповідей II міжнародного форуму. м. Ірпінь, 30 березня 2019 р. Ірпінь : УДФСУ, 2019. С. 322-325

262. Про затвердження місії та стратегічних цілей діяльності ДПС до 2022 року : Наказ Державної податкової служби України від 10.12.2019 № 205. URL : <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/74131.html>

263. Постанова Верховного суду у справі № 810/4559/15 від 08 квітня 2019 року № 810/4559/15. URL : <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-vid-08042019-u-spravi-810455915/>

264. Перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку на додану вартість : постановою Кабінету Міністрів України від 11 грудня 2019 р. № 1165. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#n238>.

265. Постанова Верховного Суду України у справі справа №21-1852a15 від 17 листопада 2015 року. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS151356.html

266. Постанова Верховного Суду України у справі справа №21-3133a15 від 01 грудня 2015 року. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS160713.html

267. Постанова Верховного Суду у справі № 804/20059/14 від 21 березня 2018 року. URL : <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=72901791&red=100003286f0443c7f92ba30639f69151d3c928&d=5>

268. Постанова Верховного Суду у справі № 820/7754/13-а від 22 серпня 2018 року. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76035488>

269. Постанова Верховного суду від 04 вересня 2019 року у справі №810/4090/14. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84014112>

270. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13 січня 2011 року № 2939-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>.

271. Нечитайло О., Полянничко А. Право на правду в інформаційно-податкових відносинах. URL : https://jurliga.ligazakon.net/analytics/140173_pravo-na-pravdu-v-informatsionno-nalogovykh-otnosheniyakh

272. Порядок ведення органами Державної фіскальної служби України оперативного обліку податків і зборів, митних та інших платежів до бюджетів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства фінансів України 07.04.2016 № 422. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-16>

273. Про звернення громадян : Закон України від 2 жовтня 1996 року № 393/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80>

274. Зрелов А.П. Административное расследование нарушений законодательства в области налогов и сборов : монографія. М.: Альфа-Пресс, 2004. 213 с.

275. Постанова Верховного Суду у справі № 804/1113/16 від 13 березня 2018 року. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72983288>

276. Постанова Верховного Суду у справі № 826/16221/15 від 24 травня 2019 року. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81952038>

277. Постанова Верховного Суду у справі № 820/850/16 від 3 жовтня 2019 року. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84805865>

278. Постанова Верховного Суду у справі № 820/11291/15 від 16 жовтня 2019 року. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84987733>

279. Постанова Верховного Суду у справі № 815/4392/15 від 22 листопада 2019 року. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85836656>

280. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 30.10.2013 р.
№ К/9991/12000/12.

281. Постанова Верховного суду у справі № 826/17123/18 ВС від
21.02.2020. . URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522>

282. Постанова Верховного суду у справі № 804/8855/14 від 11.07.2019.
URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82947463>

ДОДАТКИ
ДОДАТОК А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

В яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Рогозіннікова К. С. Поняття та сутність податкових відносин як об'єкта адміністративно-правової охорони. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1. Том 4. С. 130-133.

2. Рогозіннікова К. С. Правове забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2018. Випуск 50. Т. 4. С. 152-155.

3. Рогозіннікова К. С. Поняття та сутність адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Право і безпека*. 2019. № 3 (74). С. 30–34.

4. Рогозіннікова К. С. Методи адміністративно-правової охорони податкових відносин: теоретико-правове дослідження. *Право і безпека*. 2019. № 4 (75). С. 53–59.

5. Рогозіннікова К.С. Міжнародний досвід організації адміністративно-правової охорони податкових відносин та напрями його використання в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2019. № 42. С. 42-44

Які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Рогозіннікова К.С. Заходи адміністративно-правової охорони податкових відносин Європейського Союзу. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті* : Міжнародна науково-практична конференція, м. Одеса, 12-13 квітня 2019 р. Х. : Причорноморська фундація права, 2019. С.104–107.

7. Рогозіннікова К.С. Визначення системи підзаконного нормативно-правового регулювання адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку* :

Міжнародна науково-практична конференція, м. Запоріжжя, 23-24 серпня 2019 р. З. : Істина, 2019. С. 73–76.

8. Рогозіннікова К.С. До питання формування системи суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Правова доктрина, правоутворення та правозастосування: проблеми та шляхи розвитку* : тези доп. учасників наук.-практ. конф., Харків, 11 жовтня 2019 р.. Наук.-дослід. ін.-т публ. політики і соц. наук. Харків : НДІ ППСН, 2019. С. 128–130

9. Рогозіннікова К. С. Місце рішень Верховного суду у системі правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Економічна безпека держави: проблеми теорії та практики правоохоронного забезпечення* : міжнародна науково-практична конференція, м. Ірпінь, 30 березня 2019 р. Ірпінь : УДФСУ, 2019. С. 121-124.

10.Рогозіннікова К. С. Досвід Республіки Латвія у забезпеченні адміністративно-правової охорони податкових відносин та перспективи його використання в Україні. *Фінансова та митна безпека України: інформаційно-аналітичне, нормативне та інституційне забезпечення* : тези доповідей II міжнародного форуму. м. Ірпінь, 6 червня 2019 р. Ірпінь : УДФСУ, 2019. С. 322–324.

11.Рогозіннікова К.С. Актуальні питання вдосконалення форм адміністративно-правової охорони податкових відносин. *Правове забезпечення політики держави на сучасному етапі її розвитку* : міжнародна науково-практична конференція, м. Харків, 6–7 березня 2020 р. Харків : Східноукраїнська наукова юридична організація, 2020. С. 73–75.

Додаток Б

