УДК 342.922 DOI: https://doi.org/10.32631/pb.2019.4.07

КАТЕРИНА СЕРГІЇВНА РОГОЗІННІКОВА,
Університет державної фіскальної служби України (м. Ірпінь), кафедра міжнародного права та порівняльного правознавства (провідний фахівець);
https://orcid.org/0000-0003-3438-5087,
e-mail: kateruna1605@ukr.net

МЕТОДИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЕ ДОСЛІДЖЕННЯ

Подано результати аналізу доктринальних підходів до поняття та видів методів адміністративно-правової охорони податкових відносин. Встановлено їх місце у системі методів діяльності публічної адміністрації. Наголошено, що видові ознаки поняття методів адміністративно-правової охорони податкових відносин знаходяться у прямій залежності від видів засобів і здійснення відповідної діяльності. Доведено необхідність розгляду сервісних засобів впливу як особливого та самостійного різновиду методів адміністративно-правової охорони податкових відносин, що зумовлено їх функціональним призначенням – створенням умов для самостійного запобігання платниками податків порушенням відповідних відносин. Акцентовано увагу на проблемі розрізнення податкового та адміністративного примусу.

Ключові слова: *адміністративно-правова охорона, податкові відносини, методи, переконання, примус.*

Оригінальна стаття

Постановка проблеми

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 не мають проблемного характеру на рівні теорії адміністративного права, враховуючи достатньо усталені погляди вчених та дослідників на поняття та види методів діяльності публічної адміністрації, в тому числі адміністративної. Водночас співвідношення методів адміністративно-правової охорони зі сформованими концептами методів діяльності публічної адміністрації та методів адміністративно-правового регулювання є питанням, на яке не зверталася увага в науковій літературі, а зміна акцентів у діяльності суб'єктів адміністративно-правової охорони щодо пріоритету застосування сервісних засобів впливу додатково обґрунтовує актуальність розвідок в обраному напрямі.

Стан дослідження проблеми

Слід зауважити, що у найновіших навчальних виданнях з адміністративного права питання методів діяльності публічної адміністрації не розглядається. Увагу дослідників спрямовано на вивчення форм, інструментів та процедур публічного адміністрування, залишаючи осторонь засоби та методи владного впливу на конкретні суспільні відносини. У наукових дослідженнях навпаки питанням методів діяльності публічної адміністрації приділяється значна увага. Зокрема, йдеться про дисертаційні роботи М. Ю. Медведєва [1, с. 120] та І. П. Яковлєва [2, с. 111], що присвячені формам і методам публічного адміністрування у податковій системі та державній митній справі відповідно, І. В. Скорохода, де значна увага приділена методам податкової діяльності органів публічної адміністрації [3, с. 324], О. В. Правоторової [4, с. 278], якою досліджено галузеві особливості методів адміністративно-правової охорони. Враховуючи те, що зміст методів діяльності публічної адміністрації залежить від об'єкта впливу [5, с. 175], підґрунтям у дослідженні методів адміністративно-правової охорони саме податкових відносин стали праці В. І. Теремецького [6] та Н. С. Хатнюк [7].

Наведені розробки сучасної науки адміністративного права дають можливість скласти уявлення лише про окремі складові поняття методів адміністративно-правової охорони податкових відносин, синтез яких дозволить сформувати адекватну потребам практики теоретичну конструкцію засобів впливу на охоронні відносини у сфері податкової діяльності держави.

© Рогозіннікова К. С., 2019

Мета і завдання дослідження

Метою статті є вивчення динаміки змін у доктринальному розумінні методів адміністративно-правової охорони, зумовленої лібералізацією податкових відносин.

Досягнення цієї мети здійснено шляхом вирішення *завдання* щодо визначення місця поняття методів адміністративно-правової охорони у терміносистемі науки адміністративного права, з'ясування особливостей засобів впливу, що застосовуються з метою охорони податкових відносин.

Наукова новизна дослідження

У статті сформульовано низку нових теоретичних висновків та пропозицій, у тому числі удосконалено перелік методів адміністративно-правової охорони шляхом включення до нього засобів сервісного впливу.

Виклад основного матеріалу

Дослідження 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 становить 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. Так, якщо публічне адміністрування розуміти як урегульовану 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 Конституції та законодавства [8, 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 Конституції та законів України [9, с. 215], то відмінність між обсягами понять методів публічного адміністрування та діяльності публічної адміністрації стає очевидною.

Враховуючи те, 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 [10, с. 63] у внутрішньоуправлінській діяльності, вважаємо за необхідне вживати терміни «методи публічного адміністрування» та «методи діяльності публічної адміністрації» як тотожні.

В. Коваленко під методами діяльності публічної адміністративної діяльності розуміє 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 [11, 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 [12, с. 151]. Відповідно, методи адміністративної діяльності є частиною методів діяльності публічної адміністрації і використовуватимуться під час реагування на порушення податкових відносин.

Родове поняття методів публічного адміністрування наділяє методи адміністративно-правової охорони базовою характеристикою – вони 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.

Аналіз наукових праць свідчить про існування принаймні двох груп методів публічного адміністрування: загальних, що притаманні системі публічного адміністрування, однак мають специфіку застосування залежно від об'єкта впливу, та спеціальних, що використовуються лише у даних, конкретно визначених правовідносинах. Так, Р. Г. Щокіним поряд із методами прямого та опосередковано впливу виділено й організаційні, педагогічні, соціально-психологічні, економічні методи публічного

адміністрування у сфері освіти [13, с. 283], І. В. Скороходом поряд із методами переконання та примусу виділено й спеціальні – економічні, технологічні, методи моніторингу, аналізу, застосування судової практики, правові, метод оцінки ефективності діяльності та організаційно-розпорядчі (методи контролю, планування, організаційні, координації, регулювання, протидії) [3, с. 209]. Відповідний дихотомічний підхід доцільно застосовувати і при дослідження методів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Аналізуючи групу загальних методів, укажемо, що в 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 ступеня врахування у владному впливі інтересів і правових можливостей його об`єктів на адміністративні та економічні [12, 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 [4, с. 186]. Однак у прикладних дослідженнях до засобів адміністративно-правової охорони зараховується більш широкий перелік прийомів впливу: засоби сервісного характеру [14, с. 18], заходи переконання та відновлювальні заходи [15, с. 109], методи адміністративно-правового регулювання (встановлення заборон здійснювати діяльність, що порушує охоронювані відносини) [16, с. 13].

Метод переконання називають основним та визначальним і в організації фіскальних правовідносин між контролюючими органами та платниками податків [17, 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 [1, с. 158]. Примус може бути застосовано тільки тоді, коли всі ці засоби вичерпано, так би мовити, у крайньому разі, тобто як останній невідворотний засіб [1, с. 158; 18, с. 184].

Відповідно, наявні всі підстави для 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. Так, лише у ст. 19-1 Податкового кодексу України (далі – ПК України) вказано на таку функцію контролюючих органів як забезпечення інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики[1]. У Положенні про Державну податкову службу України[2] використання методу переконання більш деталізоване і передбачає: формування інформаційної політики Державної податкової служби України (далі – ДПС) та її територіальних органів, інформування суспільства 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[3].

Сервісна складова методів адміністративно-правової охорони виявляється 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. До особливої категорії сервісних засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин варто відносити оприлюднення (оновлення) на офіційному вебпорталі ДПС наборів відкритих даних про платників податку на додану вартість, стан заборгованостей та сплати податків до бюджету[4], підприємства з ознаками фіктивності тощо.

[1] Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI : ред. від 01.03.2019.

[2] Положення про Державну податкову службу України : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227.

[3] Там само.

[4] Там само.

Наведені заходи спрямовані на створення умов для самостійного запобігання платником податків можливим порушенням податкового законодавства.

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 [4, с. 186], що зумовлено домінуванням у податково-правовому регулюванні імперативного методу. Контролюючі 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 [19, с. 40].

У науковій літературі обґрунтовано існування у податкових відносинах поряд з адміністративним і податково-правового примусу [20, с. 145] як зумовленого методом правового регулювання податкових відносин особливого виду державного примусу щодо застосування спеціально уповноваженими державними органами примусових заходів, пов'язаних із 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 [19, с. 162; 21, с. 16].

Такі положення знаходять критику в науковій літературі. Зокрема, Т. О. Коломоєць 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 в публічному праві України [22, с. 107].

Відповідно, під час застосування закріплених у податково-правових нормах певних заходів державного примусу між відповідними суб'єктами (приміром, платником та податковим органом) 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 [23, 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.

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 [23, с. 1034]. М. П. Кучерявенко розмежовує названі види державного примусу за правовими наслідками застосування. На думку вченого, адміністративна відповідальність має каральний характер, тоді 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) [24, с. 216]. Саме комплексний характер фінансової відповідальності дозволяє визначити її ідентичність та самостійність.

Відповідно, саме предмет та характер застосовуваних засобів, зумовлений метою впливу на податкові відносини, визначатиме відмінності податкового та адміністративного примусу.

Висновки

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.

Систему методів адміністративно-правової охорони податкових відносин становлять:

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 знаходитимуть зовнішнє вираження переважно у правових формах адміністративно-правової охорони та звернені до платника податків, то остання – в організаційних, що застосовуються у внутрішньоуправлінських відносинах.

Необхідність окремого розгляду сервісних засобів впливу зумовлена їх особливим функціональним призначенням – створенням умов для самостійного запобігання платником податків можливим порушенням охоронюваних відносин.

Перспективами подальших розвідок в обраному напрямі є дослідження видового розмаїття заходів адміністративного примусу, що застосовуються з метою охорони податкових відносин.

Список бібліографічних посилань

1. Медведєв М. Ю. Форми і методи публічного адміністрування у податковій системі України : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 224 с.
2. Яковлєв І. П. Форми і методи публічного адміністрування у державній митній справі : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2016. 224 с.
3. Скороход І. В. Адміністративно-правове регулювання податкової діяльності в Україні : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 410 с.
4. Єщук О. М. Адміністративно-правова охорона: теорія, практика та перспективи розвитку : монографія. Херсон : Херсон. держ. ун-т, 2017. 396 с.
5. Адміністративне право України. Загальна частина : курс лекцій / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко, І. Д. Пастух та ін. ; за ред. В. В. Коваленка. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2011. 395 с.
6. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків : Диса плюс, 2012. 648 с.
7. Хатнюк Н. С. Система податкових відносин: теорія та практика правового регулювання в Україні : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 562 с.
8. Гоголев А. М. Публичное администрирование как правовая категория. *Экономика. Налоги. Право*. 2015. № 2. С. 141–146.
9. Мельник Р. С., Бевзенко В. М. Загальне адміністративне право : навч. посіб. / за заг. ред. Р. С. Мельника. Київ : Ваіте, 2014. 376 с.
10. Біла В. Р. До питання сутності та змісту категорії «публічне адміністрування». *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2018. Вип. 35. С. 62–64.
11. Курс адміністративного права України : підручник / В. Колпаков, О. Кузьменко, І. Пастух та ін. ; за ред. В. Коваленка. Київ : Юрінком Інтер, 2012. 808 с.
12. Адміністративне право України. Загальне адміністративне право : навч. посіб. / В. В. Галунько, В. І. Курило, С. О. Короєд та ін. ; за ред. . В. В. Галунька. Херсон : Грінь Д. С., 2015. 272 с.
13. Щокін Р. Г. Публічне адміністрування у галузі освіти України : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 472 с.
14. Грищук А. М. Адміністративно-правова охорона сім'ї, дітей та молоді : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2011. 23 с.
15. Ворушило С. В. Поняття та зміст адміністративно-правової охорони атмосферного повітря. *Науковий журнал Одеського державного університету внутрішніх справ*. 2009. № 3. С. 108–111.
16. 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.
17. Сергєєв С. О. Методи переконання та примусу у фіскальних правовідносинах між податковими органами та платниками податків. *Право і Безпека*. 2005. № 5. С. 99–102.
18. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики : навч. посіб. / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. Київ : Факт, 2003. 384 с.
19. Сергєєва В. В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2005. 219 с.
20. Тимченко А. М. Види примусових заходів у податковому праві : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2011. 213 с.
21. Ровинський Ю. О. Фінансово-правовий примус в Україні: проблеми та перспективи розвитку : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2011. 39 с.
22. Коломоєць 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.
23. Тимченко А. М. Деякі особливості державного примусу при реалізації податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 1. С. 1031–1037. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2011_1_166.pdf (дата звернення: 28.10.2019).

24. *Фінансове право* України : *підручник* / за заг. ред. М. П. Кучерявенко. Київ : Юрінком Інтер, 2004. 319 с.

Надійшла до редколегії 01.11.2019

РОГОЗИННИКОВА Е. С. МЕТОДЫ АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЙ ОХРАНЫ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ

Представлены результаты анализа доктринальных подходов к пониманию понятия и видов методов административно-правовой охраны налоговых отношений. Установлено их место в системе методов деятельности публичной администрации. Отмечено, что видовые признаки понятия методов административно-правовой охраны налоговых отношений находятся в прямой зависимости от видов средств и способов осуществления соответствующей деятельности. Доказана необходимость рассмотрения сервисных средств воздействия как особого и самостоятельного вида методов административно-правовой охраны налоговых отношений, что обусловлено их функциональным назначением – созданием условий для самостоятельного предупреждения налогоплательщиками нарушений соответствующих отношений. Акцентировано внимание на проблеме разграничения налогового и административного принуждения.

Ключевые слова: *административно-правовая охрана, налоговые отношения, методы, убеждение, принуждение.*

ROHOZINNIKOVA K. S. METHODS OF ADMINISTRATIVE AND LEGAL PROTECTION OF TAX RELATIONS: THEORETICAL AND LEGAL STUDY

The author of the article has provided the results of the analysis of the methods of administrative and legal protection taking into account the changes within the relations between public administration and taxpayers and the course chosen by the state for liberalization of tax relations.

The place of the concept of the methods of administrative and legal protection in the term system of the science of administrative law and their dialectical relations with the methods of public administration and administrative activity has been established.

The author has indicated generic and specific features of the methods of administrative and legal protection of tax relations, where the latter will depend on the peculiarities of the means and methods of influence used by the public administration for the purpose of exercising security functions.

The system of methods of administrative and legal protection of tax relations has been offered to form from three elements: general methods of administrative activity (persuasion and coercion), service tools of influence (provision of administrative services, creation of electronic services and publication of open data sets) and organizational methods. The expediency of distinguishing service means of influence into a separate group of methods of administrative and legal protection has been proved. It is conditioned by their special functional purpose – creation of conditions for independent prevention of possible breach of protected relations by the taxpayer. The role and correlation of persuasion and coercion in the system of methods of administrative and legal protection of tax relations have been clarified. Despite the presented importance of the persuasion within the relationship between the controlling agencies and the taxpayers, it has been stated that state coercion remains the main mean of administrative and legal protection of tax relations.

Particular attention has been paid on the need to reconsider the correlation of tax and administrative coercion within tax relations. It has been proved that the basis of their delimitation should be not the branch of legislation, where the authority to apply the appropriate measure is assigned, but the essential criterion and the subject matter of regulation (influence) – relations arising from incomplete calculation and late and incomplete payment of taxes and fees, or relationships related to the organization and enforcement of tax responsibilities and the proper exercise by the supervisory authorities of their powers. It has been emphasized that tax coercion, unlike administrative, performs both punitive and compensatory functions.

Key words: *administrative and legal protection, tax relations, methods, persuasion, coercion.*