

НОВА НАУКОВА ДОКТРИНА АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВА ЯК ШЛЯХ ДО РЕФОРМУВАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто питання формування нової доктрини адміністративного права, змісту її деяких аспектів. Визначено вплив нової доктрини адміністративного права на процес адміністрування податків і зборів. Розроблено пропозиції щодо подальшого вдосконалення процесу адміністрування податків і зборів в Україні в контексті нової доктрини адміністративного права.

Ключові слова: податки, адміністрування податків, доктрина адміністративного права, адміністративні послуги, процес адміністрування податків.



**Рогачов
Юрій Михайлович,**

здобувач юридичного
факультету
Київського
національного
університету імені
Тараса Шевченка

Останнім часом серед джерел дослідження права в Україні більшої значущості набувають наукові розробки, які сформували новітню правову доктрину. Серед таких новітніх правових доктрин, на нашу думку, найбільшого розвитку, наукового підґрунтя набула доктрина адміністративного права, яка повинна стати чинником прийняття та розвитку нового законодавства, що регулює адміністративно-правові відносини як головні відносини у сфері діяльності органів публічної влади, зокрема адміністрування податків і зборів.

Фундаментом для нової доктрини адміністративного права стали наукові праці таких відомих учених-адміністративістів, як В. Авер'янов, В. Колпаков, А. Селіванов, І. Голосніченко.

Як відповідь на новий погляд на роль, характер адміністративного права 22 липня 1998 р. № 810/98 було прийнято Указ Президента України «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні», який був одним із кроків реформування в галузі адміністративного права на законодавчому рівні [4]. У подальшому було розроблено Концепцію реформування публічних адміністрацій в Україні [5]. Однак на практиці реалізація Концепції отримала штучний та безсистемний характер.

Відсутність подальшого законодавчого закріплення Концепції не зупинила реформування галузі адміністративного права в цілому. На нашу думку, зумовлена така тенденція тим, що протягом років незалежності України принципи напрямки реформування адміністративного права отримали ґрунтовні науково-теоретичні напрацювання, що дозволяє на цьому етапі констатувати завершеність формування нової доктрини адміністративного права в Україні. У науці правовою доктриною є концептуальні ідеї, теорії та погляди щодо права, державної правової дійсності в цілому. Вона проявляється в наукових працях видатних учених-юристів [8].

У сучасній юридичній літературі, зокрема і тій, що присвячена аналізу джерел романо-германського права, термін доктрина вживається в кількох значеннях: як учення або філософсько-правова теорія; як думки вчених юристів з тих чи інших питань, які стосуються сутності і змісту різних юридичних актів, з питань правотворчості і правозастосування; як наукові роботи найавторитетніших дослідників у галузі держави і права; як коментарі різних кодексів або окремих законів [8].

Юридична енциклопедія наводить таке визначення правової доктрини: «правова доктрина – це сукупність наук, знань про певне правове явище». За умови, що правова доктрина охоплює широкий спектр принципово важливих методологічних питань, вона може започаткувати розвиток відповідної теорії права, але здебільшого становить його складо-

вий елемент. У контексті правознавства правову доктрину слід розуміти як вчення про право та ідеї, що підтримуються й відстоюються корпорацією юристів. Таким чином, більшість учених розуміє доктрину як систему принципів, уявлень, поглядів на природу, суспільство і людину [9].

Залежно від визначення ученими змісту поняття «правова доктрина», ролі і місця цього складного, поліаспектного феномену в правому житті суспільства наукові дослідження умовно можна розділити на дві групи.

Такі автори, як А. Васильєв, М. Воппенко, В. Дервоєд, О. Зозуля, С. Карапетян, М. Кармаліта, Т. Пряхіна, Р. Пузиков, В. Сорокін розглядають доктрину як джерело (форму) права або як чинник, що здійснює фактичний вплив на правотворчу й правозастосовну практику. Цей підхід виражає «прикладний», регулятивний потенціал правової доктрини, яка в цьому розумінні не лише статично відображає стан правової діяльності, але й активно впливає на всі ключові елементи правової системи: вироблені юридичною наукою поняття, юридичні конструкції, теоретичні положення й інші наукові правові абстракції, що є результатом пізнавальної діяльності та відбивають в узагальненому вигляді сутність сторони і закономірні зв'язки правової реальності, у тій чи іншій формі активно використовуються в різних галузях юридичної діяльності.

З іншого боку, науковці С. Алексєєв, П. Баранов, Н. Гранат, С. Батуріна розглядають доктрину як категорію значно вищого порядку. В їх розумінні вона є комплексною, інтегрувальною,

що постає в ролі своєрідної моделі, політико-правової діяльності, правового регулювання, яка відбиває потреби суспільства, його духовно-моральні підвалини, культуру, традиції, право- і державотворення [8].

На нашу думку, процес формування нової правової доктрини здебільшого диктується підвищенням рівня правосвідомості та правової культури суспільства в цілому, що обумовлюються різними чинниками, серед яких найбільш впливовими на сьогодні можна назвати процес глобалізації, значне розширення інформаційного простору, діяльність міжнародних правових інституцій, імплементацію в українську реальність європейських основоположних прав і свобод людини. У свою чергу підвищення рівня правосвідомості, правової культури, перелічених процесів в глобальному світі своїм незворотнім наслідком має перегляд наукових теорій і концепцій, реформування основоположних галузей права, втілення нових наукових розробок, доктрин у чинне законодавство, і в подальшому через процес правозастосування нова правова доктрина стає практичним надбанням усього суспільства, ще одним кроком у його розвитку.

На нашу думку, в Україні формування нової доктрини адміністративного права набуло ще більшого глибокого наукового осмислення через наукову розробку основоположних конституційних прав та гарантій людини, громадянина України. Хоча норми Конституції України є нормами прямої дії лише тільки на сучасному етапі, з урахуванням і без-

посередньою імплементацією права Європейського союзу, міжнародних стандартів прав і свобод людини стають зрозумілими шляхи практичного втілення окремих фундаментальних положень Конституції України.

Передусім зміни в поглядах на побудову відносин державних органів із громадянами почали відбуватись у найбільш важливих сферах діяльності держави. Зокрема вплив доктрини адміністративного права, його часткової реалізації можна простежити у сфері адміністрування податків і зборів як одної з основних функцій держави, повноцінна реалізація якої є важливим чинником її життєдіяльності.

Визначимо деякі аспекти нової доктрини адміністративного права України та їх реалізації у сфері адміністрування податків і зборів в Україні.

Один із доктринальних аспектів полягає в тому, що адміністративне право – це класичний зразок фундаментальної (профілюючої) галузі публічного права. Публічність адміністративного права означає, що воно регулює відносини, які забезпечують загальні, сукупні, або, інакше кажучи, публічні інтереси в суспільстві [13].

На нашу думку, важливість такого доктринального аспекту полягає саме в науковому переосмисленні змісту та характеру адміністративно-правових відносин. Досі серед науковців загальнопоширеним є визначення предмета адміністративного права, згідно з яким управлінські відносини посідають визначальне місце у його формуванні та визначенні характеру.

Як зазначає А. Авер'янов, крайність полягає в тому, що вся сфера

регулювання адміністративного права без достатніх підстав проголошується або «управлінням», або «сферою управління». Зокрема, деякі дослідники вважають, що навіть у частині, коли адміністративне право регулює відносини між управлінням і громадянами, воно «визначає права і обов'язки громадян, але тільки щодо управління й у сфері управління [11].

Європейські традиції адміністративного праворозуміння передбачають проголошення та практичне втілення верховенства і захисту прав громадян у сфері функціонування публічної влади. Важливо те, що поняття «послуги» досить точно акцентує увагу на виконанні обов'язків держави перед приватними особами [15].

На нашу думку, саме визначення діяльності державних органів як діяльності з надання адміністративних послуг відповідає доктринальному аспекту публічності адміністративного права та передусім повинна формувати зміст і характер його предмета.

В Україні діяльність органів публічної влади з надання послуг набула часткового законодавчого закріплення з прийняттям Закону України від 6 вересня 2012 р. № 5203-VI «Про адміністративні послуги» і вже має свій прояв і в процесі адміністрування податків і зборів.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про адміністративні послуги» адміністративна послуга є результатом здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямованим на набуття, зміну чи припинення прав

та/або обов'язків такої особи відповідно до закону. Разом із цим є недовисконалим власне визначення терміна адміністративна послуга як результату здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг [3]. Таке законодавче регулювання не розкриває сутності діяльності органів публічної влади з надання адміністративних послуг, надає адміністративній послугі дозвільного характеру. Наприклад, законодавством Російської Федерації федеральний закон від 27 липня 2010 р. № 210-ФЗ «Про організацію надання державних та муніципальних послуг» поняття «державна послуга» визначено як діяльність з реалізації функцій відповідно федерального органу виконавчої влади, державного позабюджетного фонду, виконавчого органу державної влади суб'єкта Російської Федерації, а також органу місцевого самоврядування при здійсненні окремих державних повноважень, переданих федеральними законами і законами суб'єктів Російської Федерації, що здійснюється за запитами заявників у межах, установлених нормативними правовими актами Російської Федерації та нормативними правовими актами суб'єктів РФ повноважень органів, що надають державні послуги [7].

На нашу думку, трактування послуги як діяльності, а не як результату, більш розкриває її правову природу. Послуги – це дії, результат яких споживається у процесі їх надання. Вони становлять собою діяльність індивіда на користь іншої особи («Цілеспрямована діяльність, результати якої мають прояв в корисному

ефекті») [14]. Власне таку сутність адміністративної послуги в чинному законодавстві не закріплено. Додільно визначити адміністративну послугу як діяльність відповідних державних і недержавних органів у забезпеченні умов для ефективної реалізації та захисту громадянами своїх прав, свобод і законних інтересів. У сфері адміністрування податків передусім до адміністративних послуг слід віднести, окрім суто реєстраційних дій, надання податкових консультацій. Визначення змісту, порядку надання податкової консультації як адміністративної послуги, на нашу думку, буде значним чинником формування партнерських відносин між платником податків і податковим органом, зростання довіри до податкових органів та їх діяльності, підвищення власне якості самих податкових консультацій.

Незважаючи на значущий крок у напрямку побудови такої суттєвої складової діяльності органів публічної влади розвинених держав, як надання адміністративних послуг, зазначений Закон переважно залишається декларативним. Так, відповідно до ст. 5 Закону України «Про адміністративні послуги» виключно законами, які регулюють суспільні відносини щодо надання адміністративних послуг, установлюються: підстави для одержання адміністративної послуги; суб'єкт надання адміністративної послуги та його повноваження щодо надання адміністративної послуги; перелік та вимоги до документів, необхідних для отримання адміністративної послуги; платність або безоплатність надання адміністра-

тивної послуги; граничний строк надання адміністративної послуги; перелік підстав для відмови в наданні адміністративної послуги. Перелік адміністративних послуг визначається законом [3]. Натомість на сьогодні перелік адміністративних послуг у сфері справляння податків і зборів та умови їх надання визначено Наказом Міністерства доходів і зборів України від 14 червня 2013 р. № 161 «Про затвердження інформаційних карток адміністративних послуг» [5].

У той же час досі в Україні не прийнято закону, який би визначав перелік адміністративних послуг у сфері справляння податків і зборів, чіткі умови та процедури їх надання, що безперечно є перепорою в подальшому розвитку взаємовідносин між податковими органами та платниками податків, заснованих саме на публічносервісній складовій у діяльності податкових органів, формуванні оновлених за змістом адміністративно-правових відносин у сфері справляння податків.

На нашу думку, прийняття Закону України «Про адміністративні послуги» є першим кроком до побудови та реалізації такої складової діяльності органів публічної влади, як надання адміністративних послуг, зокрема у сфері справляння податків і зборів.

Інший аспект нової доктрини адміністративного права виходить із положень ст. 3 Конституції України, згідно з якими «держава відповідає перед людиною за свою діяльність» та «утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави» [1]. Важливим у формуванні

такого аспекту вважаємо також конституційне положення, закріплене в ст. 19, згідно з яким правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не примушений робити те, що не передбачено законодавством. Органи державної влади та місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень і у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1].

Дійсна реалізація наведених положень Конституції України за допомогою законодавчої, правозастосовної, консультаційної діяльності державних органів у різних сферах буде формувати інший зміст відносин між органами управління та громадянами, юридичними особами.

З цього приводу влучною є думка В. Авер'янова, який наголошує на тому, що принципова зміна погляду на суспільне призначення адміністративного права базується на визнанні якісно нової ролі держави у взаємовідносинах із громадянами, а саме ролі неволодарювання над людиною, а ролі служіння людині. Зважаючи на загальну спрямованість демократичних перетворень в Україні, можна стверджувати, що будь-яка абсолютизація владно-управлінського, а тим більше – примусово-карального призначення адміністративного права, є необґрунтованою і неприйнятною. Отже, адміністративне право за своїм глибинним призначенням сьогодні визначається не як «управлінське право», а як «право забезпечення і захисту прав людини». І в цьому – сутність усієї трансформації теорії та практики українського адміністративного права [11].

У процесі адміністрування податків уже частково задекларовано на законодавчому рівні принципи, подальше формування та подальша реалізація яких буде цілком відбуватися в контексті доктрини адміністративного права. Так, у ст. 4 Податкового кодексу України задекларовано принцип рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Принцип презумпції правомірності рішень платника податку діє в разі, якщо 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 контрольних органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу [2].

На нашу думку, реалізація таких принципів повинна здійснюватися за допомогою вдосконалення передусім процесу адміністрування податків, окремого законодавчого визначення дієвих принципів його здійснення, розширення та закріплення на законодавчому рівні переліку та порядку надання адміністративних послуг у цій сфері. Віднесення податкових консультацій до переліку адміністративних послуг, удосконалення процедури надання таких консультацій

є одним із пріоритетних напрямків у зміні підходів до процесу адміністрування податків.

Список використаних джерел:

1. Конституція України: від 28 червня 1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Податковий кодекс України: в редакції від 8 червня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Про адміністративні послуги: Закон України від 6 вересня 2012 р. № 5203-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>.
4. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні: Указ Президента України від 22 липня 1998 р. № 810/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/810/98/ed19980722>.
5. Концепція реформування публічної адміністрації в Україні: проект [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pravo.org.ua/files/stat/Concept_public_administration.pdf.
6. Про затвердження інформаційних карток адміністративних послуг: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 14 червня 2013 р. № 161 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/5741>.
7. Про організацію надання державних та муніципальних послуг: Федеральний Закон Російської Федерації від 27 липня 2010 р. № 210-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102140712>.
8. Матеріал з Вікіпедії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki>.
9. Юридична енциклопедія : в 6 тт. / [редкол. : Ю. С. Шемчученко]. – К.: Вид-во «Українська енциклопедія» ім. М. П. Бажана, 1998–2004. – Т. 2: Д–Й. – 1998. – 744 с.
10. Адміністративне право України : навч. посіб.: [у 2-х томах] / [Галунько В. В., Олефір В. І., Пихтін М. П. та ін.]; за заг. ред. В. В. Галунька. – Херсон : ХМТ, 2011. – Т. 1 : Загальне адміністративне право. – 320 с., с. 18–19.
11. Адміністративне право України: підручник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://textbooks.net.ua/content/view/2604/15/>.
12. Адміністративне право України : підручник / [Ю. П. Битяк, В. В. Богуцький, В. М. Гарашук та ін.]; за ред. Ю. П. Битяка. – Х., 2000. – 520 с.
13. Адміністративне право : навч. посіб. / за ред. Кисіль З. Р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/1597012245131/pravo/administrativno-pravovi_vidnosini_osoblivosti_vidi_pidstavi_viniknennya_zmini_pripinennya_administrati.
14. Матеріал з Вікіпедії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D1%81%D0%BB%D1%83%D0%B3%D0%>.
15. Адміністративне право України: підручник / за ред. Коломоєц Т. О. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/1193080748185/pravo/administrativnopravovi_vidnosini_osoblivosti_struktura.

Рогачев Ю. М. Новая научная доктрина административного права как основа реформирования администрирования налогов и сборов в Украине.

В статье рассмотрены вопросы формирования новой доктрины административного права, содержания ее нескольких аспектов. Определено влияние новой

доктрины административного права на процесс администрирования налогов и сборов. Разработаны предложения по дальнейшему совершенствованию процесса администрирования налогов и сборов в Украине в контексте новой доктрины административного права.

Ключевые слова: налоги, администрирование налогов, доктрина административного права, административные услуги, процесс администрирования налогов.

Rogachev Yu. M. New scientific doctrine of administrative law as a basis for reforming the administration of taxes and fees in Ukraine.

The article deals with the historical experience of the process of tax administration in Ukraine. We have defined the legal nature of the process of administration of taxes based on the historical transformation of its forms. There have been made some proposals regarding the future direction of improving the process of tax administration in Ukraine.

Key words: taxes, tax administration, the legal nature of tax administration, taxpayers, the process of tax administration.

Стаття надійшла до редакції 12.06.2014