

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЮРИДИЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ
ЗАОЧНА ФОРМА НАВЧАННЯ

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

_____ Лихова С.Я.

«___» _____ 2020 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ВИПУСКНИКА ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ «МАГІСТР»
ЗА ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНОЮ ПРОГРАМОЮ
«Правоохоронна діяльність»

Тема: «Адміністративна процедура розгляду справ про порушення податкового законодавства»

Виконавець: студентка 2 курсу, групи ПО-201Мз Мотуз Аня Петрівна

Керівник: доктор юридичних наук, професор Кунєв Юрій Дем'янович

Київ–2020

НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Юридичний факультет
Кафедра кримінального права і процесу
Освітньо-професійної програми «Правоохоронна діяльність»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
_____ Лихова С.Я.
«____» _____ 2020 р.

ЗАВДАННЯ

на виконання кваліфікаційної роботи

Мотуз Ані Петрівни

1. Тема роботи «Адміністративна процедура розгляду справ про порушення податкового законодавства» затверджена наказом ректора від 24 вересня 2020 р. № 1771/ст.
2. Термін виконання та захисту роботи: з 05 жовтня 2020 р. по 13 грудня 2020 р.; з 21 грудня по 27 грудня 2020 року.
3. Вихідні дані роботи: монографічна наукова література, нормативно-правові акти, нормативно-правові акти міжнародного характеру, узагальнення судової практики.
4. Зміст пояснювальної записки: традиційні та інноваційні погляди на поняття доказів та їх допустимість як однієї із основних базисних юридичних властивостей; підстави та можливості удосконалення процедури визнання доказів недопустимими.

5. Календарний план-графік

№ пор	Завдання	Термін виконання	Відмітка про виконання
1	Вибрати тему кваліфікаційної роботи	до 01.10.2020	виконано
2	Затвердити тему і план роботи у наукового керівника	до 05.10.2020	виконано
3	Визначити статистичну, інформаційну базу дослідження скласти бібліографію	до 26.10.2020	виконано
4	Оформити і обговорити з науковим керівником перший розділ роботи	до 30.10.2020	виконано
5	Оформити і обговорити з науковим керівником другий розділ роботи	до 11.11.2020	виконано
6	Оформити і обговорити з науковим керівником третій розділ роботи	до 20.11.2020	виконано
7	Доопрацювати роботу, оформити її кінцевий варіант	до 29.11.2020	виконано
8	Отримати відгук керівника та рецензії	до 05.12.2020	виконано
9	Підготувати доповідь на захист	до 10.12.2020	виконано

6. Консультанти з окремих розділів

Розділ	Консультант (посада, П.І.Б.)	Дата, підпис	
		Завдання видав	Завдання прийняв
Консультанти з окремих розділів не залучались			

7. Дата видачі завдання: 05.10.2020 р.

Керівник кваліфікаційної роботи

доктор юридичних
наук, професор

Кунєв Юрій Дем'янович

(підпис)

Завдання прийняв до виконання _____ Мотуз Аня Петрівна

(підпис)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка до дипломної роботи «Адміністративна процедура розгляду справ про порушення податкового законодавства»: 90 с, 57 літературних джерел.

Перелік ключових слів (словосполучень): АДМІНІСТРАТИВНА ПРОЦЕДУРА, ПОДАТКОВІ ПРАВОПОРУШЕННЯ, SIGMA, АДМІНІСТРАТИВНА РЕФОРМА, ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ, КОДЕКС АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА УКРАЇНИ.

Об'єкт дослідження: суспільні відносини, що стосується розгляду справ про порушення податкового законодавств.

Предмет дослідження: адміністративна процедура розгляду справ про порушення податкового законодавства.

Мета роботи: аналіз теоретичних та нормотворчих положень щодо адміністративної процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства.

Методи дослідження: порівняльний метод - при порівнянні принципів адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення з принципами, що висуваються до адміністративних процедур за рекомендаціями програми SIGMA та резолюції (77) 32 про захист особи відносно актів адміністративних органів; методи аналізу та синтезу - при побудові системи законодавства з питань розгляду справ про податкові правопорушення; при побудові системи принципів адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення; при формулюванні пропозицій щодо внесення змін до Податкового кодексу України та Кодексу України про адміністративні процедури.

Науково-теоретичною основою дослідження є теоретичні розробки вітчизняних та зарубіжних фахівців з теорії держави і права та галузевих наук. Емпіричною основою дослідження стали матеріали результатів діяльності органів державної влади, довідкові видання, статистичні матеріали.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
РОЗДІЛ 1.....	12
ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДМІНІСТРАТИВНОЇ ПРОЦЕДУРИ.....	12
1.1. Поняття адміністративної процедури. Стандарти адміністративної процедури (СІГМА тощо).....	12
1.2.Адміністративна процедура та її вплив на діяльність органів виконавчої влади.....	23
1.3. Процедура розгляду порушення податкового законодавства як предмет правового дослідження	32
Висновок до Розділу 1.....	39
РОЗДІЛ 2.....	41
ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОЦЕДУРИ РОЗГЛЯДУ СПРАВ ПРО ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА	41
2.1. Основні положення порядку розгляду порушення податкового законодавства.....	41
2.2. Дискреційні повноваження податкових органів у процедурі розгляду справ про порушення податкового законодавства.....	51
2.3. Порівняння стандартів адміністративної процедури з нормами, що визначають порядок розгляду справ про порушення податкового законодавства.....	61
2.4. Напрями розвитку адміністративної процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства.....	72
Висновки до Розділу 2.....	78
ВИСНОВКИ.....	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	85

ВСТУП

Актуальність теми дослідження зумовлюється тим, що розгляд справ про порушення податкового законодавства є важливою частиною податкового законодавства, так як, з однієї сторони, вона здійснює каральний та попереджувальний вплив на платників податків щодо припинення податкових правопорушень, а з іншої сторони сприяє захисту порушених інтересів громадян від безпідставного стягнення податків і зборів, можливості оскарження рішень контролюючих органів.

Впровадження підходу адміністративної процедури у різні сфери публічно-адміністративної діяльності є частиною адміністративної реформи, визначеною Стратегією реформування державного управління України на 2016-2020 роки [14]. Зокрема, стандарти надання та гарантії щодо адміністративних процедур є одним із напрямків реформування державного управління, так як адміністративна процедура є стандартом взаємодії громадян і держави, і коли вона відповідає стандарту, то інтереси громадян з правової точки зору є захищеними. При цьому, розгляд справ про порушення податкового законодавства з позиції адміністративної процедури сприятиме її унормуванню та приведення до єдиних стандартів, розроблених на міжнародному рівні. Можемо відзначити, що на сучасному етапі розвитку адміністративного права України поняття «адміністративна процедура» не тільки чітко не визначене ні нашими науковцями, ні законодавством, але і чітко не розділено з поняттям «адміністративний процес». Наукова дискусія щодо визначення співвідношення цих понять триває і досі, що зумовило відсутність єдиного та уніфікованого підходу до тлумачення цих правових феноменів.

Поряд із цим, важливість обраної теми обумовлюється тим, що на сьогодні в Україні відсутній уніфікований законодавчий акт, який би визначав загальну адміністративну процедуру, учасниками якої є юридичні і фізичні особи та владні органи. 09.06.2015 року Міністерством юстиції України було опубліковано проект закону України «Про адміністративну процедуру» [32]. У 2018 р. на базі

Міністерства юстиції відбулося 6 засідань робочої групи, де обговорили більшу частину законопроекту, проте основні положення щодо предмету регулювання та сфери дії законопроекту, термінів та принципів адміністративної процедури; учасників адміністративного провадження та осіб, які сприяють розгляду справи, їх правосуб'єктності; положень щодо документування та строків адміністративного провадження; адміністративного провадження за заявою особи та за ініціативою органу влади, основних вимог до прийнятого адміністративного акта ще залишаються на етапі обговорення.

Проблемним також є те, що у адміністративному законодавстві залишаються радянські підходи до визначення адміністративних процедур, особливо в податковій сфері, де основним завданням є наповнення бюджету та діє презумпція правоти державного органу.

Усе вищевикладене обґрунтовує необхідність комплексного дослідження даної проблематики та вироблення власних підходів до її вирішення.

Значний внесок у розробку правових основ адміністративної процедури зробили такі вчені, як: В.Б. Авер'янов, І.П. Голосніченко, О.В. Кузьменко, Н.О. Армаш, Ю.Д. Кунєв та інші. У свою чергу, питання адміністративної процедури у податковій сфері були розглянуті М.П. Кучерявенком, О.М. Дубінським, Є.М. Смичок, М. К. Золотарьовою та іншими. Незважаючи на достатню розробленість теми, деякі питання, зокрема щодо принципів адміністративної процедури, залишилися поза увагою вчених, що зумовлює актуальність обраної теми.

Об'єктом дослідження є теорія і практика організації адміністративної діяльності, що стосується розгляду справ про порушення податкового законодавства.

Предметом дослідження є адміністративна процедура розгляду справ про порушення податкового законодавства.

Отже, **метою цього дослідження** є комплексний аналіз теоретичних та нормотворчих положень щодо адміністративної процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства. Виходячи із мети роботи, було сформульовано наступні **завдання дослідження**:

- ✓ розглянути підходи до визначення поняття адміністративної процедури;
- ✓ з'ясувати світові стандарти до адміністративних процедур;
- ✓ визначити основні відмінні ознаки адміністративної процедури розгляду порушення податкового законодавства як різновиду адміністративної процедури;
- ✓ охарактеризувати основні положення порядку розгляду порушення податкового законодавства;
- ✓ визначити дискреційні повноваження податкових органів у процедурі розгляду справ про порушення податкового законодавства;
- ✓ здійснити порівняння стандартів адміністративної процедури з нормами, що визначають порядок розгляду справ про порушення податкового законодавства;
- ✓ сформулювати напрями розвитку адміністративної процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства .

Методи дослідження: порівняльний метод - при порівнянні принципів адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення з принципами, що висуваються до адміністративних процедур за рекомендаціями програми SIGMA та резолюції (77) 32 про захист особи відносно актів адміністративних органів; методи аналізу та синтезу - при побудові системи законодавства з питань розгляду справ про податкові правопорушення; при побудові системи принципів адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення; при формулюванні пропозицій щодо внесення змін до Податкового кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Новизна роботи. Вперше було здійснено порівняльний аналіз принципів адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення з принципами, що висуваються до адміністративних процедур за рекомендаціями програми SIGMA та резолюції (77) 32 про захист особи відносно актів адміністративних органів. Удосконалено податкове законодавство щодо проблеми

неможливості адміністративного оскарження бездіяльності посадових осіб контролюючих органів.

Отримані результати та їх новизна: було здійснено порівняльний аналіз принципів адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення з принципами, що висуваються до адміністративних процедур за рекомендаціями програми SIGMA та резолюції (77) 32 про захист особи відносно актів адміністративних органів. Удосконалено податкове законодавство щодо проблеми неможливості адміністративного оскарження бездіяльності посадових осіб контролюючих органів.

Значущість виконаної роботи (проекту) та висновки: Дипломна робота є одним із досліджень, присвячених розв'язанню проблем теоретичного та практичного плану, пов'язаних із визначенням сутності та змісту й належним застосуванням в податковому законодавстві питань процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства.

Запропоновано авторське визначення понять:

Визначено, що завдання процедури порушення податкового законодавства можна визначити через охорону як прав і свобод платників податків, так і прав і законних інтересів держави з наповнення державного бюджету, а також запобігання іншим правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання законів України, сумлінного виконання своїх обов'язків та відповідальності перед суспільством.

Встановлено, що цілями адміністративної процедури порушення податкового законодавства є дотримання податкового законодавства та захист порушених прав та інтересів платників податків.

Запропоновано встановлення меж у реалізації свободи вибору при прийнятті рішення за результатами розгляду справ про податкове правопорушення, що може бути досягнуто за допомогою внесення змін до Податкового кодексу України відповідно до яких за результатами перевірки керівник контролюючого органу може прийняти або податкове повідомлення-рішення (за наявності факту вчинення податкового правопорушення платником

податків) або ж рішення про відсутність у діяннях платника податків складу податкового правопорушення

Визначено, що фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

Визначено також, що соціальна справедливість - установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків.

Запропоновано необхідність у прийнятті базового закону «Про адміністративну процедуру», який повинен виконувати роль рамочного нормативно-правового акту по відношенню до законодавства, яке регламентує окремі види адміністративних процедур. Мова йде про те, що даний закон буде фактично основою для внесення змін до нормативних актів, які регламентують діяльність органів публічної влади.

Значущість отриманих результатів дослідження полягає у вдосконаленні теорії вітчизняного адміністративного права, розвитку законодавства, що стосуються порядку розгляду порушення податкового законодавства.

Рекомендації щодо використання результатів: результати роботи можуть бути корисними для теорії і практики правоохоронної діяльності, зокрема для подальших теоретичних розробок та впровадження рекомендацій в правотворчий процес.

Результати дипломної роботи були оприлюднені на міжкафедральному семінарі кафедри кримінального права і процесу Національного авіаційного університету 27 листопада 2020 р.

Прогнозні припущення про розвиток об'єкту та предмету дослідження: полягає в тому, що перспективним є подальше поглиблення процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства.

Структура роботи зумовлена логікою ведення дослідження та складається з таких елементів як зміст, вступ, два розділи, сім підрозділів, висновок та список використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 85 сторінок, а кількість позицій у переліку посилань становить 57 джерел.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА АДМІНІСТРАТИВНОЇ ПРОЦЕДУРИ

1.1. Поняття адміністративної процедури. Стандарти адміністративної процедури (СІГМА тощо)

Для аналізу змісту поняття «адміністративна процедура», а також для визначення призначення для захисту прав та інтересів громадян необхідно розглянути його з різних позицій або точок зору. «У лексичному плані «процедура» визначається як «всяка тривала, послідовна справа, порядок, обряд» [11, с.526], «встановлена, прийнята послідовність дій для здійснення або оформлення якої-небудь справи» [15, с.543], «офіційний порядок дій, виконання, обговорення чого-небудь» [28, с.511].

Незважаючи на термінологічну тавтологію, всі ці визначення мають ряд спільних сутнісних рис:

- 1) це ряд послідовних дій;
- 2) всі вони спрямовані на досягнення певного результату (оформлення, виконання, здійснення, обговорення і т. д. будь-якої справи).

Отже, поєднавши смислове значення цих двох слів у єдине словосполучення, можна зазначити, що адміністративна процедура являє собою визначений чинним законодавством України порядок здійснення адміністративного провадження. У контексті вищезазначених тверджень варто підкреслити, що наразі існує декілька тлумачень поняття «адміністративна процедура».

Якщо ж мова йде про специфічну процедуру у сфері адміністративно-правового регулювання суспільних відносин, тобто про процедуру в її правовому значенні, то, на думку автора О.С. Лагоди, «послідовні дії, які складають процедуру, повинні бути, по-перше, врегульовані нормами права, а по-друге, направлені на досягнення певного правового результату» [24, с.12].

У загальному аспекті процедура визначається як певна сукупність дій чи операцій, за допомогою яких реалізується той чи інший процес або етап, стадія, що виражає зміст відповідної технології. З правової точки зору, процедура – це регламентований юридичною нормою порядок дій або регулювання відповідних суспільних відносин у сфері правозастосування.

«Правова процедура характеризується такими ознаками:

- а) це попередньо визначена модель її застосування у реальному житті, через яку досягається необхідний результат;
- б) юридична сила, тобто норми, що визначають процедурну діяльність, закріплені у законі, як і основні;
- в) межі регулятивного «впливу» процедурних норм, які не торкаються змістової (внутрішньої) сторони реалізації основних норм, лише передбачають зовнішній процес їх впровадження;
- г) синхронність, тобто з виникненням основної норми відразу приймається процедурна;
- д) законність – відповідність процедури нормативній моделі, закріпленій у нормативно-правовому акті;
- е) ознака демократизму правової процедури стосується тільки тих, які є шляхом до реалізації владних відносин» [43, с.10].

Ця характеристика розкриває ознаки процедури, які прийнятні та можуть бути застосовані до всіх галузей права, включно і до адміністративної в тому числі. Одночасно виникає необхідність визначення поняття «адміністративна процедура» як різновиду юридичної процедури, щодо якого немає однозначної думки, як це не парадоксально, адже вже досить довгий період вчені-юристи оперують цим поняттям, використовуючи його у підручниках, монографіях, статтях, але уніфікованого підходу ще не вироблено.

Застосування етимологічного методу дає можливість дослідити початковий зміст цих термінів. «Етимологія слова «процедура» походить своїм корінням походить від латинського *procedo*, що означає «проходжу, або просуваюсь» [43, с.234]. «В українській мові термін «процедура» з'явився шляхом

запозичення його французькомовної трансформації – «procedure», яке має аналогічне значення» [10, с.156].

Дискусія навколо визначення співвідношення між адміністративним процесом і адміністративною процедурою продовжується й досі, правова наука не знає єдиного, уніфікованого підходу до вирішення цього питання. Так, деякі автори вважають адміністративну процедуру витокom процесу [21, с.112–113], деякі, навпроти, розглядають процес як різновид процедури (причому – найбільш досконалий) [4, с.576], інші взагалі не проводять розмежування між «процесом» та «процедурою» вважаючи дані поняття рівнозначними [45, с.6], нарешті, низка вчених аналізує адміністративні процедури як «складову частину (елемент) адміністративного процесу» [1, с.11].

Співставляючи адміністративну процедуру та адміністративний процес, О. Кузьменко відзначає, що, «на відміну від процесу, процедура не є явищем, наділеним часовою динамікою: у процедурі відсутня головна детермінанта процесу – подовженість у часовому вимірі, тобто процес наділяється такими ознаками, як динаміка, безперервний рух, що виражається в послідовних переходах від одного до іншого стану, а процедура визначається як дискретність такого руху. Таким чином, процес постає перед нами як «діяльність суб'єктів права із здійснення правової регламентації суспільних відносин та реалізації права», а процедура – як «формалізований бік такої діяльності» [21, с.167].

Процедура детермінує порядок здійснення суб'єктами правовідносин юридично значущих дій, які у своїй сукупності складають юридичний процес. Погоджуючись із такою точкою зору, Т. Коломоєць відзначає, що «процедура не є рухом або діяльністю, а являє собою лише процесуальні етапи здійснення розвитку відповідного явища» [4, с.240].

Тому варто відзначити, що на сучасному етапі розвитку адміністративного права України поняття «адміністративна процедура» не тільки чітко не визначене ні нашими науковцями, ні законодавством, але і чітко не розділено з поняттям «адміністративний процес». Наукова дискусія щодо визначення співвідношення цих понять триває і досі, що зумовило відсутність єдиного та уніфікованого

підходу до тлумачення цих правових феноменів. Якщо проаналізувати наукову доктрину вчених-адміністративістів, можна констатувати, що на тепер існує три основні концепції розуміння адміністративного процесу: судова, вузька та широка.

Проте, враховуючи дискусійний характер досліджуваного питання, слід звернути увагу на наявність у сучасній науковій літературі цілої низки визначень поняття «адміністративна процедура», що безпосередньо зумовлюється різними підходами до розуміння змісту адміністративного процесу. В залежності від того чи іншого підходу до розгляду предмету адміністративного процесу, деякі вчені продовжують розглядати процедуру як вид процесу, деякі вважають процедуру і процес тотожними об'єктами правової дійсності, інші розуміють процедуру як діяльність повноважних органів влади так званого позитивного характеру (у той час, як під процесом розуміються суто юрисдикційні провадження), і, нарешті, представники управлінської концепції пропонують виділяти два види адміністративно-процесуальної діяльності – «адміністративно-процедурну та адміністративно-юрисдикційну» [39, с.171].

Так, Г. Філатова визначає адміністративну процедуру «як нормативно-правове закріплення (правову модель) певних видів діяльності, що реалізуються в межах адміністративних правовідносин і відбиваються в певній, встановленій законом, правовій формі» [41, с. 92].

За визначенням В. Галуцького, «адміністративні процедури – це встановлений законодавством порядок розгляду і розв'язання органами публічної адміністрації індивідуальних адміністративних справ з метою забезпечення прав, свобод та законних інтересів фізичних і юридичних осіб, нормального функціонування громадянського суспільства та держави» [2, с.276].

Науковці Ю. Тихоміров та Е. Талапіна визначають адміністративну процедуру як «нормативно врегульовану послідовно здійснювану діяльність органів виконавчої влади із реалізації прав та обов'язків, що забезпечує порядок прийняття владних управлінських рішень посадовими особами (розгляду й вирішення адміністративних справ)» [39, с.4]. О. Миколенко пропонує розглядати

адміністративну процедуру як «врегульовану адміністративно-процедурними нормами послідовність дій суб'єктів нормотворчої і правозастосовної діяльності, структурованих відповідними процедурними відносинами, щодо прийняття нормативно-правових актів управління та вирішення адміністративних справ» [25, с.29].

Науковець В. Авер'янов під адміністративною процедурою розуміє «установлений законодавством порядок розгляду і розв'язання органами публічної адміністрації індивідуальних адміністративних справ» [12].

Деякі науковці під адміністративними процедурами розуміють винятково зовнішню правозастосовну діяльність органів державної влади, інші дослідники включають у дане поняття також і внутрішньоорганізаційні процедури. Проте в усіх наведених визначеннях адміністративні процедури розглядаються як нормативно встановлений порядок послідовно здійснюваних дій органів виконавчої влади, спрямований на прийняття владних управлінських рішень і реалізацію повноважень посадових осіб, не пов'язаний з розглядом суперечок або застосуванням заходів примусу.

Аналізуючи особливості нормативного регулювання адміністративних процедур в окремих країнах Східної та Західної Європи, В. Ратніков наголошує, що «адміністративна процедура являє собою процесуальну форму юридичної діяльності вповноважених суб'єктів по досягненню нормативно передбаченого результату» [33, с.14].

Автор В. Тимошук, також ґрунтуючись на західному досвіді досліджень даного питання, пропонує визначення адміністративної процедури як «встановленого законодавством порядку розгляду та вирішення адміністративними органами індивідуальних адміністративних справ» [2, с.24].

Таку ж позицію займають і більшість інших сучасних вітчизняних дослідників, розуміючи досліджувану категорію як встановлений нормами адміністративно-процесуального права порядок діяльності суб'єктів правовідносин щодо реалізації нормативно-правового регулювання у сфері державного управління та розгляду й вирішення конкретних адміністративних

справ, встановлений адміністративно-процесуальними нормами порядок розгляду та вирішення індивідуальних справ органами виконавчої влади та місцевого самоврядування, який закінчується прийняттям адміністративного акту або укладанням адміністративного договору.

В науковій літературі визначається, що адміністративні процедури охоплюють управлінську діяльність позитивної спрямованості, тобто діяльність, спрямовану на створення умов для ефективної реалізації прав і законних інтересів громадян і організацій. Саме «позитивна» сторона адміністративної діяльності повинна одержати нормативне закріплення через адміністративні процедури. У рамках адміністративних процедур не вирішуються суперечки і не розглядаються скарги приватних осіб на дії і рішення органів публічної адміністрації. Адміністративні процедури не мають своїм результатом застосування примусових заходів. Між зацікавленою особою і владним суб'єктом, що беруть участь в адміністративних процедурах, виникає регулятивне процесуальне правовідношення, у якому суб'єкт публічного управління виступає не в ролі арбітра, а в ролі організатора, що забезпечує реалізацію в сфері публічного управління прав або обов'язків зацікавленої особи, передбачених відповідними матеріальними нормами права.

Науковець Ю.Д. Кунев зазначає, що «процедури утворюють основу процесів правового регулювання та реалізації права. У вітчизняній теорії права на процедуру звертають увагу в останню чергу, хоча всі основні процеси правового регулювання та реалізації права мають діяльнісну основу, відповідно мають бути подані не тільки як система, а також як процедура. Але в теорії права не склалося ні з уявленням механізму правового регулювання як засобу синтезу усієї правової матерії, ані з механізмом реалізації права. Теоретичні основи юридичної процедури теж перебувають на стадії формування» [23].

На думку вченого Ю.Д. Кунева, «адміністративна процедура має такі ознаки. Головне призначення адміністративної процедури – певне, але не конкретизоване у визначеннях, упорядкування чи навіть регламентація окремих різновидів дій суб'єктів, наділених владними повноваженнями. Різновидами

таких дій, у межах адміністративної процедури, визначаються переважно розгляд, вирішення адміністративних справ. Трапляється також посилення на правове підґрунтя таких дій – реалізація прав правомочних суб'єктів. Продуктом, співвіднесеним із завершенням чи то адміністративної процедури, чи то дій, здійснюваних у межах адміністративної процедури, визначається адміністративний акт, адміністративний договір, нормативно-правове регулювання» [23].

Крім того, автором влучно визначено, що «адміністративна процедура», маючи переважно практичну, ніж теоретичну цінність, не розглядається як самодостатня категорія, а як:

- (за формою) – правовий засіб уніфікації (приведення чогось до єдиної форми, системи) правозастосовчої практики або правовий засіб приведення адміністративної діяльності як реалізації державної влади (за обумовленими напрямками та характеристиками), до єдиних стандартів адміністративного права, в якому визначено конкретні загальні принципи (законність, відкритість та прозорість, правова визначеність, право громадян вимагати адміністративної діяльності);

- (за змістом) – встановлений законодавством формальний шлях, за яким повинен слідувати адміністративний захід, формалізація такого шляху полягає у встановленні конкретизованих обов'язків для адміністративного органу;

- (за спрямованістю) – будь-який аспект організації діяльності адміністративного відомства, який може впливати на справедливий розгляд і забезпечення державних та приватних інтересів, справедливість рішень, швидкість її дій, і зв'язок операційних методів із подальшим судовим розглядом» [23].

Говорячи про митну процедуру дослідник Ю.Д. Кунєв визначив, що «внутрішнім змістом митної процедури є: (1) вчинення митних формальностей – перетворення на юридичні факти певного, охопленого областю процедури, набору фактових передумов (нормативно передбачених майбутніх фактів, обставин і подій); (2) вчинення дій з формування доказової бази передбаченого для точки

виходу рішення (вивчення, перевірка, оцінка тощо: фактів, обставин та подій)» [22].

Серед завдань адміністративної процедури науковець Н.В. Галіцина виділяє «забезпечення справедливого, об'єктивного та своєчасного розгляду індивідуальних справ фізичних та юридичних осіб з метою виконання обов'язків, забезпечення прав та законних інтересів суб'єктів правовідносин; забезпечення необхідної послідовності в реалізації суб'єктами правовідносин своїх прав і законних інтересів. Таким чином, автором визначається, що адміністративна процедура в цілому передбачає вчинення формальностей, а саме: перетворення на юридичні факти певного, охопленого областю процедури, набору фактових передумов (нормативно передбачених майбутніх фактів, обставин і подій) та вчинення дій з формування доказової бази передбаченого для точки виходу рішення (вивчення, перевірка, оцінка тощо: фактів, обставин та подій)» [9].

Отже, спираючись на існуючі наукові підходи до розгляду досліджуваного питання, визначимо адміністративну процедуру як правовий стандарт організації публічно-адміністративної діяльності. Публічно-адміністративна діяльність, у свою чергу, це встановлений законодавством формальний шлях правової взаємодії двох суб'єктів, які виконують власні зобов'язання, спрямовані на розгляд і забезпечення приватних та державних інтересів шляхом прийняття адміністративних актів у сфері публічного управління.

Програма SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management – Програма підтримки вдосконалення врядування та менеджменту) – один з найпрестижніших аналітичних центрів Європейського Союзу, створений за ініціативи Організації економічного співробітництва та розвитку та Європейського Союзу. Метою започаткування даної програми стала потреба у наданні допомоги країнам Центральної та Східної Європи з модернізації їх систем державного управління. Вказана програма відіграє ключову роль у підготовці країн-кандидатів до вступу у Європейський Союз. У рамках програми SIGMA було вироблено рекомендації «Сприяння покращенню в управлінні та менеджменту, організованою за спільною ініціативою Організації економічного

співробітництва і розвитку і Європейського Союзу, в основному фінансованої ЄС».

«Нижченаведений перелік контрольних питань призначений для всіх країн, зацікавлених в прийнятті загального закону про адміністративні процедури. Але цей перелік слід розглядати як розроблений на основі деяких істотних принципів адміністративного права, які сягають корінням в демократичні конституційні системи. Роздуми про адміністративно-процесуальному законі неможливі без роздумів про визначення адміністрації. Ці загальні питання висвітлені в даному звіті у вигляді переліку питань, на які закон повинен спробувати дати відповідь і які можуть виявитися корисними для законодавців у процесі законотворення.

Адміністративні заходи повинні бути невід'ємною частиною загальних принципів, які є загальними у всіх державах-членах Європейського Союзу та які також визначені Європейським Судом. Ці принципи в основному стосуються зобов'язань державних органів захищати права громадян. Що стосується зобов'язань державних органів, то перш за все потрібно передбачити в адміністративному законі принципи надійності та передбачуваності, а також принципи відкритості і прозорості; без них правопорядок не може існувати. В адміністративному процесі важливим є питання про те, яким чином громадянин може вимагати прийняття адміністративних заходів» [29].

Одним з істотних принципів адміністративних заходів є принцип законності. Даний принцип включає надійність і передбачуваність, також згадується як правова визначеність або юридична безпека актів і рішень державно-адміністративних органів. Цьому принципу властиво, щоб адміністративні заходи здійснювалися відповідно до передбачених правила і пояснювальних критеріїв, встановленими судами, не враховуючи будь-які інші підстави, щоб не було суперечностей між законом і адміністративною діяльністю. Адміністративні заходи тісно пов'язані з дотриманням правил. Принцип означає, що адміністрація може діяти, тільки якщо існує закон, що дозволяє їй робити це. Державні органи мають право приймати рішення з питань тільки якщо у них є законна компетенція.

В даному контексті компетенція означає юридичне повноваження приймати рішення з питання, що з правової точки зору дозволяє адміністрації не тільки приймати рішення з питання, але також накладає на неї відповідальність.

За загальним правилом адміністративна діяльність повинна бути прозорою і відкритою, і лише у виняткових випадках певні питання повинні зберігатися в таємниці. Відкритість і прозорість необхідні для захисту особистих прав. «Одним із способів, що сприяють прозорості, є зобов'язання обґрунтовувати причини того чи іншого адміністративного рішення. Це сприяє реалізації права зацікавленою стороною на відшкодування шкоди за допомогою апеляції. Адміністративні заходи повинні бути мотивовані і схвалені належним компетентним державним органом. Адміністративне рішення повинно супроводжуватися описом причин, які обумовлюють підстави і достатній ступінь обґрунтування, що могло б дозволити зацікавленій стороні підготувати апеляційну скаргу щодо адміністративного рішення. Ось чому в рішенні повинно бути детально вказано і обґрунтовано, чому аргумент або доказ, представлене стороною, було чи не було прийнято» [29].

Принцип правової визначеності є наступним важливим принципом в адміністративному праві. Для захисту правової визначеності важливо, щоб громадяни і державні органи могли легко визначати, коли і за яких умов адміністративні рішення вступають в силу. Ось чому в більшості випадків адміністративний акт набирає чинності після його оприлюднення. «Тільки у випадках, коли в адміністративному акті є очевидна і незаперечна помилка, акт повинен визнаватися недійсним і не повинен породжувати правових наслідків. Сама по собі вимога щодо простого оприлюднення акта для породження правових наслідків не означає, що адміністративний акт може суперечити закону. На перший погляд, цей принцип може здатися дивним, але він необхідний для підтримки правової визначеності, оскільки чітке визначення дати настання правових наслідків адміністративного акта має бути ясным і видимим» [29].

Вищевказані принципи стосуються підпорядкування державного управління закону. Але інший загальний принцип адміністративного процесу

говорить про те, коли і яким чином громадянин може попросити адміністрацію вжити заходів відповідно до закону. Держава повинна гарантувати кожному дане право на застосування адміністративних заходів, і зазвичай це є конституційним правом. Будь-який громадянин може зажадати від адміністрації вжити заходів, коли порушені його права. Згідно з останніми тенденціями, особам, які опинилися прямо або побічно порушеними таким чином, надається право подати заяву або скаргу.

Адміністративна діяльність означає тут реалізацію державної влади. «З одного боку, це включає всі державно-адміністративні установи, як: уряд, міністерства і державні органи, а також адміністрацію муніципалітетів, державних кооперацій і в деяких випадках приватних осіб, які були наділені державною владою. У цьому сенсі адміністративне право являє собою систему правил і принципів, які застосовуються щодо організації та керівництва державним управлінням (і його ресурсами, наприклад, фінансами і цивільними службовцями) і в стосунках між адміністрацією та громадянами» [29].

Вищенаведений перелік принципів повинен допомогти в підготовці законів про адміністративні процедури. Перелік починається з деяких загальних принципів, які є частиною адміністративного права і вже згаданих вище. Дані принципи також можуть міститися в конституції. «Адміністративна дія повинна слідувати нормам конституції, немає необхідності в тому, щоб двічі згадувати про ці принципи. Важливим є те, щоб не було суперечностей між законом про адміністративні процедури і загальними принципами» [29].

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновки, що наявні підходи до визначення сутності адміністративної процедури у теорії права різняться із європейськими стандартами даної процедури. Зокрема, за європейськими рекомендаціями у рамках програми SIGMA адміністративна процедура не є матеріальною категорією, а є середовищем дотримання сукупності загальних принципів адміністративного права. Разом з тим, у сучасній вітчизняній теорії права більшістю вчених ототожнюються такі поняття як «адміністративна діяльність», «адміністративний процес», «адміністративне провадження»,

«адміністративна процедура», «адміністративна послуга». Відповідно до поглядів більшої частини науковців, які сьогодні досліджують в Україні систему адміністративного права, а також ключові особливості та феномени цієї галузі права, майже всі її правовідносини так чи інакше є пов'язаними з порядком (процедурами) здійснення адміністративного провадження. Учені також зазначають, що за відсутності чітко прописаного у вітчизняному законодавстві порядку поетапної реалізації суб'єктами своїх прав і свобод, інститут охорони основоположних благ людини та громадянина в Україні вважатиметься більшою мірою незадовільним. Усе це зумовлює актуальність обраної теми та необхідність більш глибокого дослідження адміністративної процедури на прикладі розгляду справ про порушення податкового законодавства.

1.2.Адміністративна процедура та її вплив на діяльність органів виконавчої влади

Адміністративно-правове регулювання механізму реалізації повноважень органів виконавчої влади з метою захисту прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб – важливий напрям адміністративної діяльності. Правовий механізм реалізації повноважень органів виконавчої влади являє собою один із найважливіших складників адміністративної реформи, що заснований насамперед на конституційних приписах, а також нормах інших правових актів переважно адміністративно-правового характеру. Процедура служить проявом специфічних юридичних режимів правозастосування.

Незважаючи на достатньо великий масив наукових досліджень з питань адміністративної процедури, на практиці дана категорія відсутня у адміністративному законодавстві, а, отже, можна припустити, що вона відсутня також і у правозастосовній діяльності органів виконавчої влади.

Проте, Ю. Д. Кунєв та Л. Р. Баязітов у своєму дослідженні «Адміністративна процедура: загальна проблематизація та право розуміння та правозастосування» наголошують на тому, що «категорія «адміністративна процедура», маючи переважно практичну, ніж теоретичну цінність, не розглядається як самодостатня категорія. Авторами наводяться рекомендації програми SIGMA, «Перелік контрольних питань щодо загального закону про адміністративні процедури» (далі – Перелік). У поясненнях, наданих розробниками Переліку, містяться ознаки середовища, яке дозволяє вважати процедуру (як елемент такого середовища) адміністративною.

Зокрема, це:

- адміністративне право, в якому реалізовано конкретні загальні принципи (законність; відкритість і прозорість; правова визначеність; право громадян вимагати адміністративної діяльності);

- адміністративна діяльність, що означає реалізацію державної влади (за обумовленими напрямками та характеристиками)» [23, с. 80].

Виходячи зі способу групування тематики питань у Переліку, його структуру, а також наведеної в самій праці пояснювальної інформації, можна говорити про створення певного зразку ідеального (принаймні на погляд розробника) законодавчого акта, в який “вмонтовано” зразок ідеальної адміністративної процедури.

Тобто, авторами робляться висновки, що категорія «адміністративної процедури» не обов'язково має бути введеною до законодавства. Достатнім є наявність у законодавчому акті сукупності вимог до адміністративної процедури, за яких таку процедуру можна вважати адміністративною без нормативного визнання її такою. Вона є узагальненим правовим засобом приведення адміністративної діяльності до єдиних стандартів.

Також заслуговує на увагу визначення авторами адміністративної процедури як «установленого законодавством формального шляху, яким має проходити адміністративний захід, формалізація такого шляху полягає у

встановленні конкретизованих обов'язків для адміністративного органу» [23, с. 81].

Тобто, це означає те, що адміністративна процедура має визначати конкретні межі діяльності адміністративного органу, вихід за рамки якого буде порушенням адміністративного законодавства та є підставою для оскарження дій контролюючого органу. При цьому, важливим є формальне визначення не повноважень органу, а його конкретних обов'язків, неналежне виконання або невиконання яких може бути оскаржене.

Е. Шмідт-Ассманн наголошує на «обов'язковості забезпечення неупередженості та нейтральності як основоположних характеристик адміністративної процедури. Неупередженість є безумовною формою прояву тієї дистанції, яка, в свою чергу, належить до вимог принципів правової держави та демократії. Без її дотримання неможливе прийняття державних рішень, які повинні сприйматися як прояв турботи про благо загалу. Стаття 41 Європейської Хартії основоположних прав категорично зараховує неупередженість до елементів права на забезпечення сумлінного публічного адміністрування. Саме там, де наголошується на завданні органів публічної адміністрації з самостійного впорядкування відносин, що ми, наприклад, спостерігаємо в галузях права планування, врегулювання й оцінки ризиків, неупередженість стає невід'ємною передумовою, якої слід дотримуватись у прийнятті рішення. Вимоги щодо забезпечення неупередженості мають різноманітні форми прояву. Неупередженість за Міхаелем Фелінгом є поняттям співвідношення. Відповідно різноплановими та залежними від конкретної ситуації є також і процедурні заходи для її забезпечення:

- Положення про персонально-індивідуальну нейтральність окремого керівника відомства становлять у певному сенсі основу цих відносин. Норми §§ 20, 21 ЗпАП та відповідні положення комунального права про неупередженість членів колегіальних органів, що приймають відповідні рішення, є обов'язковими для всіх видів публічно-адміністративної діяльності. Вони є чинними також і за межами конкретної процедури, тобто є загальним правом поведінки посадових

осіб. Але це не виключає врахування специфічних ситуацій під час прийняття рішень, наприклад, у межах повноважень на представництво в корпоративному праві або праві розміщення публічних замовлень;

- Організаційно-інституційну нейтральність слід забезпечити насамперед через впорядкування компетенцій. Якщо орган публічної адміністрації здійснює свою предметну компетенцію й саме в цьому сенсі він є причетним до відповідної справи, то це ще не робить його упередженим. Складнішими є так звані подвійні адміністративні ролі, які змушують орган публічної адміністрації дотримуватися двох відмінних моделей діяльності, наприклад, як органу що надає дозвіл, та власника, носія проекту чи підприємця. У таких ситуаціях саме законодавець покликаний забезпечити поділ відповідних функцій і створити можливості для передачі компетенцій;

- Загрози для нейтральності можуть виникати також і через певні поєднання процедур, наприклад через занадто інтенсивні односторонні попередні обговорення. У таких випадках неупередженість, яка б відповідала певній процедурі (Фелінг), можна забезпечити завдяки формалізації контактів між органом та учасниками, завдяки обов'язкам на документування здійснених заходів і на забезпечення їхньої прозорості;

- Спеціальні обов'язки покладаються на органи публічної адміністрації там, де вони під час так званої функціональної приватизації залучають третіх осіб до процесу прийняття рішень. Забезпечення неупередженості в таких випадках є наслідком попередньо усталеної відповідальності за легітимність таких заходів» [42, с. 435-437].

Тобто, застосування категорії адміністративної процедури у діяльності органів виконавчої влади є можливим лише з урахуванням принципу неупередженості та нейтральності.

Ще однією проблемою правозастосування категорії «адміністративної процедури» автори визначають наділення ознаками «адміністративної процедури» інших видів діяльності за ознаками її сфери (митна, туристична, податкова тощо), предмета (реєстрація, ліцензування тощо) та найменування цих

частин діяльності процедурами. При цьому, одночасно з цим, такі найменування національне законодавство і практика формально не класифікують як різновиди адміністративної процедури, а відповідну діяльність – як адміністративну. Можна спрогнозувати, що наявність означених проблем та відсутність якісної теорії, навіть у випадку запозичення окремих зразків законів з регулювання певних сфер регулятивної діяльності держави, призведе до чергової неякісної імплементації світових стандартів до національного законодавства та збереження, на рівні практики, старих правових (радянських) стандартів організації адміністративної діяльності» [23, с. 89].

Визначаючи адміністративну процедуру порушення податкового законодавства як різновид публічно-адміністративної діяльності, можемо зробити висновок, що їй властиві усі її ознаки. Відповідно до системно-діяльнісного підходу, вона включає наступні елементи: цілі, завдання, функції, засоби, способи або методи, принципи або норми, продукти.

Відповідно до системно-діяльнісного підходу термін «методологія» обов'язково передбачає при вживанні другий термін – «діяльність». На це звертав увагу ще Е.Юдін, який писав: «Методологія, яка трактується в широкому розумінні цього слова, є вчення про структуру, логічну організацію і методи діяльності. У такому розумінні методологія утворить необхідний компонент усякої діяльності, оскільки остання стає предметом усвідомлення, навчання і раціоналізації» [44, с. 31]. Жоден із усього різноманіття видів діяльності не може існувати без своєї методології. У науці нерідко спостерігається звуження методології до одного її виду – методології пізнавальної діяльності, на чому акцентує Е.Юдін: «У сучасній літературі під методологією часто розуміють, насамперед, методологію наукового пізнання, тобто вчення про принципи побудови, форми і способи науково-пізнавальної діяльності. Методологія науки дає характеристику компонентів наукового дослідження – його об'єкта, предмета аналізу, завдання дослідження (або проблеми), матеріальних ресурсів, необхідних для вирішення завдання даного типу, а також формує уявлення про послідовність просування дослідника в процесі вирішення завдання» [44, с. 31]. І далі: «...якщо

раніше поняття методології охоплювало, насамперед, сукупність уявлень про філософські основи науково-пізнавальної діяльності, то тепер йому відповідає внутрішньо-диференційована, досить розвинена і спеціалізована сфера знань» [44, с. 34-35]. Е.Юдін підкреслює: «Таким чином, вводячи поняття методології, ми фактично розрізняємо два типи знань – знання про світ і знання про знання (або, точніше, про пізнання). Перше вказує на те, що пізнається, друге – яким чином досягається знання про світ» [44, с. 31]. Розбіжність між ними значною мірою функціональна.

За визначенням російських учених А.М.Новикова та Д.А.Новикова, методологія – це наука про організацію діяльності [27]. Оскільки в основі визначення присутній термін «організація», потрібним є розгляд саме його у площинах:

1) внутрішньої впорядкованості, узгодженості взаємодії найбільш чи найменш диференційованих та автономних частин цілого, що зумовлена його побудовою;

2) сукупності процесів або дій, що ведуть до формування і вдосконалення взаємозв'язків між частинами цілого;

3) об'єднання людей, які спільно реалізують певну програму або мету і діють на основі певних процедур та правил.

Методологія розглядає організацію діяльності (діяльність – цілеспрямована активність людини). Організувати діяльність означає її впорядкування у цілісну систему з чітко визначеними характеристиками, логічною структурою і процесом її здійснення. Логічна структура включає: суб'єкт, об'єкт, предмет, форми засобів, методи діяльності, її результат. Зовнішніми стосовно цієї структури є характеристики діяльності: особливості, принципи, умови, норми.

У контексті адміністративної процедури порушення податкового законодавства, можна виокремити складові елементи цієї публічно-адміністративної діяльності.

Цілями адміністративної процедури порушення податкового законодавства є дотримання податкового законодавства та захист порушених прав та інтересів платників податків.

Завдання процедури порушення податкового законодавства можна визначити через охорону як прав і свобод платників податків, так і прав і законних інтересів держави з наповнення державного бюджету, а також запобігання іншим правопорушенням, виховання громадян у дусі точного і неухильного додержання законів України, сумлінного виконання своїх обов'язків та відповідальності перед суспільством.

Функціями адміністративної процедури порушення податкового законодавства можна визначити наступні:

1) Штрафна функція (або репресивно-каральна) – свідчить про те, що адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства є уособленням негативної реакції держави на скоєне правопорушення; це акт покарання від імені держави та засіб запобігання новим правопорушенням. Проте покарання не є самоціллю відповідальності. Основним призначенням відповідальності є реалізація функції запобігання (превенції) правопорушень. Вона покликана забезпечити формування у правопорушника мотивів щодо дотримання законів, поваги до прав інших суб'єктів. Застосування відповідальності є доказом невідворотності покарання і тим самим – засобом запобігання можливим правопорушенням як винним суб'єктом, так і оточуючими;

2) Виховна функція спрямована на формування у суб'єктів потреби правомірної поведінки та усвідомленого ставлення до наданих прав і покладених обов'язків. Ця функція сприяє зміцненню у громадян віри у справедливість, у захист належних їм прав і свобод, підвищує правову дисципліну;

3) Виховна функція має дві форми – загальнопревентивну, що націлена на виховання у громадян поваги до закону, та спеціально превентивну, що націлена на перевиховання самого правопорушника;

4) Правопоновлююча функція протистоїть формальному покаранню винного та спрямована на забезпечення порушеного інтересу і поновлення порушених протиправною поведінкою суспільних відносин. Як правило, ця функція характеризує майнову відповідальність – наприклад, накладення стягнень у вигляді штрафів, конфіскації грошей, одержаних внаслідок вчинення адміністративного правопорушення, виправних робіт;

5) Інформативна функція спрямована на визначення моделі поведінки, що суперечить інтересам суспільства і держави та характеризується як протиправна; аналіз засобів впливу на правопорушників та визначення змісту і особливостей конкретних видів відповідальності.

Метод адміністративної процедури порушення податкового законодавства відрізняється від інших методів владним, імперативним характером. Особливість методу адміністративного права полягає в тому, що його норми орієнтовані на задоволення не приватних та особистих, а публічних інтересів - інтересів людей, держави і суспільства, вони передбачають пряме застосування адміністративних санкцій. Крім того, діяльність, що регулюється нормами адміністративного права, завжди передбачає нерівність учасників, жорстке підпорядкування волі, яка скерована єдиною управлінською волею.

Слід звернути увагу на те, що методу адміністративної процедури порушення податкового законодавства притаманні як загальні методи правового регулювання: імперативний і диспозитивний, які реалізуються шляхом:

- 1) використання приписів;
- 2) встановлення заборон;
- 3) надання дозволів;

Так і спеціальні, притаманні тільки цій галузі: субординації, координації, реординації, адміністративного договору, реєстрації, стимулювання, інвестицій та ін. Імперативний метод правового регулювання – це метод владних приписів, характерний для адміністративного права. Диспозитивний метод (метод координації), на відміну від імперативного метода, передбачає юридичну рівність учасників правовідносин і застосовується, як правило, в цивільному праві, але має

місце в приватному адміністративному праві. Диспозитивний метод в адміністративному праві застосовується для встановлення правового статусу державних службовців і для здійснення ними посадових повноважень у сфері державного управління. Юридичним фактом у даному випадку, як правило, виступає договір. Тобто можна зазначити, що адміністративний, або адміністративно-правовий, метод являє собою сукупність методів права, які відображають владну природу державного управління, а врегульовані цим методом відносини визначаються як відносини влади і підпорядкованості.

Принципи адміністративної процедури з порушення податкового законодавства є основними керівними засадами, стандартами, у відповідності до яких мають будуватися інші норми податкового законодавства. Більш детально принципи здійснення адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення будуть розглядатися у наступному розділі.

Продуктом або результатом адміністративної діяльності з порушення податкового законодавства є прийняття адміністративного рішення у справі. В залежності від виду відповідальності ним може бути рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), постанова по справі про адміністративне правопорушення чи рішення суду.

Підсумовуючи викладене, можна підсумувати, що категорія «адміністративної процедури» має більш практичну цінність, ніж теоретичну, визначаючи при цьому сукупність принципів діяльності адміністративного органу. Це означає, що введення до адміністративного законодавства поняття «адміністративної процедури» без зміни усталеного радянського підходу до даного поняття не змінить існуючої системи адміністративної діяльності. Важливим є забезпечення дотримання принципів неупередженості та нейтральності, а також чітке окреслення меж допустимої діяльності адміністративного органу.

Визначаючи адміністративну процедуру порушення податкового законодавства як різновид публічно-адміністративної діяльності, можемо зробити висновок, що їй властиві усі її ознаки. Відповідно до системно-діяльнісного

підходу, вона включає наступні елементи: цілі, завдання, функції, засоби, способи або методи, принципи або норми, продукти. У подальшому будемо дотримуватися зазначеного підходу.

1.3. Процедура розгляду порушення податкового законодавства як предмет правового дослідження

Аналізуючи стан наукової розробки даної проблематики, можна констатувати відсутність сучасних досліджень даного питання у сфері правової науки. Так, єдиним дисертаційним дослідженням є робота на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук Бондарука Юрія Володимировича «Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади» [7]. Проте, дана робота була захищеною у 2008 році, а тому більшість її висновків є застарілими та не відповідають сучасному стану податкової системи України.

Зокрема, автор робить висновок, що «податковий процес має правореалізаційно-правозастосовчий характер, виконує регулятивну й охоронну функції, містить елементи юрисдикційного процесу (процедури адміністративного оскарження неузгоджених сум податкового зобов'язання, інших рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, притягнення до податкової відповідальності). Податкові провадження не належать до адміністративного процесу, а є складовими податкового процесу як самостійного правового явища, виходячи з наступного:

- по-перше, регулюються актами податкового законодавства і нормативно-правовими актами Державної податкової адміністрації України (найменування Державної фіскальної служби України в минулому);

- по-друге, податкове право містить настільки багато податкових процедур, різних за своїми завданнями, що ними вирішуються, суб'єктивним складом, термінами реалізації, характерними юридичними засобами, що використовуються

на різних етапах реалізації податкового зобов'язання, що вмістити їх в одне провадження – податкове (не говорячи вже про фінансове) – є неможливим навіть з теоретичних засад;

- по-третє, характер, нормативні підстави, порядок притягнення та інші ознаки вказують на розмежування адміністративної та фінансової (податкової) відповідальності у сфері оподаткування;

- по-четверте, підстави для таких висновків дає сам законодавець.

Процесуальними нормами, які мають характер адміністративних, врегульовані такі сфери діяльності податкових адміністрацій як адміністративний контроль у встановлених сферах діяльності, відносини із внутрішньо-апаратного управління і притягнення платників податків (або їх посадових осіб) до адміністративної відповідальності за порушення у сфері оподаткування, встановлені КУпАП України.

В основу понятійного апарату процесуальної складової податкового права можуть бути закладені деякі запропоновані автором дефініції: податковий процес – це врегульований фінансово-правовими нормами порядок діяльності учасників податкових правовідносин (платників податків, податкових агентів і держави в особі уповноважених органів) та інших осіб, спрямований на ефективну реалізацію податково-зобов'язальних і податково-деліктних правових відносин; податкове провадження – це комплекс взаємозалежних і взаємообумовлених податкових процедур, які поєднуються предметно-функціональною характеристикою, пов'язані з відповідними регулятивними чи охоронними податковими правовідносинами і спрямовані на досягнення певної мети; податкова процедура – це система дій учасників податкових правовідносин, спрямована на досягнення правового результату (найближчої цілі) у сфері оподаткування, модель якої (характер, послідовність дій, часові рамки, вимоги до фіксації, оформлення тощо) встановлена у нормативно-правовому акті» [**Error! Reference source not found.**, с. 12].

У контексті адміністративної процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства звертається увага на розмежування фінансової (а саме:

податкової) відповідальності та інших видів юридичної відповідальності. Зазначається, що на стадії притягнення платника податків до податкової відповідальності виділено тільки одне провадження – провадження у справі про податкове правопорушення, в якому позначено дві процедури: процедура притягнення до податкової відповідальності платника податку (збору), податкового агента; процедура притягнення до податкової відповідальності осіб, що не є платниками податку (збору), податковими агентами. Зроблено висновок, що провадження в справі про податкове правопорушення починається передачею матеріалів справи про податкове правопорушення посадовій особі, уповноваженій накладати податкові санкції, а припиняється на стадії прийняття рішення. Виконання прийнятого рішення здійснюється або добровільно платником податку в рамках податково-розрахункового провадження, або в порядку податкового виконавчого провадження одночасно із виконанням рішення про стягнення недоїмки.

Важливим є теза автора, що «поряд з провадженнями, що існують на окремих стадіях реалізації податкового зобов'язання, запропоновано виділення проваджень, які не можна віднести до тієї чи іншої стадії. Вони виникають на різних її стадіях і здійснюються паралельно з провадженнями цих стадій, таким чином ніби «пронизуючи» увесь податковий процес. Тому запропоновано називати їх «наскрізними». До цих проваджень уявляється за доцільне віднести податкове контрольне провадження та провадження щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів. У ході розгляду провадження щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів зроблено висновок, що судовий порядок їх оскарження знаходиться за рамками податкового процесу» [7, с. 14]. Тобто, автором адміністративна процедура розгляду справ про порушення податкового законодавства визначаються як два окремих провадження: провадження щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів та провадження у справі про податкове правопорушення (провадження у справі про податкове правопорушення, в якому позначено дві процедури: процедура притягнення до податкової відповідальності

платника податку (збору), податкового агента; процедура притягнення до податкової відповідальності осіб, що не є платниками податку (збору), податковими агентами). Щодо інших дисертаційних досліджень, то можна проаналізувати роботу А.О. Беспалової «Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні» [6], у якому, автор вказує на нетотожність понять «податковий процес» і «податкове адміністрування», оскільки перше є інститутом податкового права, тобто системою охоронних норм, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку, а друге – це діяльність спеціально уповноважених органів, яка, у першу чергу, цим інститутом податкового права і спрямовується. Окрім того, зазначено, що податкове адміністрування поєднує в собі і відносини з добровільної сплати податків, і відносини примусу (податковий контроль та способи забезпечення виконання податкового обов'язку), тоді як податковий процес охоплює правовідносини з добровільної реалізації податкового зобов'язання, з примусового виконання податкового зобов'язання і з притягнення до фінансової відповідальності. Водночас зазначено, що ототожнення податкового адміністрування лише з примусом є занадто вузьким уявленням про розглядуване поняття, оскільки податкове адміністрування спрямовано на забезпечення виконання платником податку податкового обов'язку, передбачає можливість застосування примусу, у той же час, податкове адміністрування має на меті забезпечення надходження податків та зборів до бюджету у найоптимальніший спосіб, недопущення порушень податкового законодавства, тому відносини із добровільного виконання платником податку податкового обов'язку також є об'єктом, на якого спрямовано податкове адміністрування» [6, с. 17].

Обґрунтовано тезу щодо того, що «податкове адміністрування не охоплює юрисдикційної діяльності, оскільки «податкове адміністрування» і «податкова юрисдикція», як дві різні форми юридичної діяльності (організаційно-розпорядча та юрисдикційна), є також різними формами реалізації податкової політики. При цьому, юрисдикційна діяльність розглядається як заходи застосування фінансової відповідальності.

Сутність податкового адміністрування полягає саме в організаційно-правовому забезпеченні виконання податкового обов'язку платника податку, отже податкове адміністрування за своєю сутністю є організаційно-розпорядчою діяльністю.

Акцентовано увагу на нетотожності понять «податковий процес» і «податкове адміністрування», оскільки перше є інститутом податкового права, тобто системою охоронних норм, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку, а друге – це діяльність спеціально уповноважених органів, яка, у першу чергу, цим інститутом податкового права і спрямовується. Окрім того, зазначено, що податкове адміністрування поєднує в собі і відносини з добровільної сплати податків, і відносини примусу (податковий контроль та способи забезпечення виконання податкового обов'язку), тоді як податковий процес охоплює правовідносини з добровільної реалізації податкового зобов'язання, з примусового виконання податкового зобов'язання і з притягнення до фінансової відповідальності. Водночас зазначено, що ототожнення податкового адміністрування лише з примусом є занадто вузьким уявленням про розглядуване поняття, оскільки податкове адміністрування, якого спрямовано на забезпечення виконання платником податку податкового обов'язку, передбачає можливість застосування примусу, у той же час, податкове адміністрування має на меті забезпечення надходження податків та зборів до бюджету у найоптимальніший спосіб, недопущення порушень податкового законодавства, тому відносини із добровільного виконання платником податку податкового обов'язку також є об'єктом, на якого спрямовано податкове адміністрування. Обґрунтовано тезу щодо того, що податкове адміністрування не охоплює юрисдикційної діяльності, оскільки «податкове адміністрування» і «податкова юрисдикція», як дві різні форми юридичної діяльності (організаційно-розпорядча та юрисдикційна), є також різними формами реалізації податкової політики. При цьому, юрисдикційна діяльність розглядається як заходи застосування фінансової відповідальності. Сутність податкового адміністрування полягає саме в організаційно-правовому забезпеченні

виконання податкового обов'язку платника податку, отже податкове адміністрування за своєю сутністю є організаційно-розпорядчою діяльністю» [6, с. 15].

Іншим дослідженням є робота М. О. Мацелик «Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування» [25], один розділ якого присвячено особливостям провадження по справах про адміністративні правопорушення, вчинені у сфері оподаткування. Зокрема, автором аналізується адміністративно-юрисдикційна діяльність органів ДФС України, яка «у вітчизняній юридичній науці називається адміністративним процесом і під якою дисертант розуміє здійснення конкретних управлінських дій із реалізації і застосування матеріальних адміністративно-правових норм та норм податкового права.

Адміністративне провадження включає питання, пов'язані з тим, як має починатися провадження в справах про адміністративні правопорушення, хто повинний його проводити, як отримуються показання, як оформляється інформація, в які терміни, протягом яких строків та в якій послідовності повинні бути зроблені ті чи інші процесуальні дії і яким чином можна добитися перегляду або скасування попереднього рішення контролюючого органу. Це лише частина питань, що повинні розв'язуватись процесуальним кодексом. Загальною метою таких процедур є втілення впорядкованого методу ведення адміністративної справи взагалі і справи про притягнення винної особи до адміністративної відповідальності зокрема. Ці питання входять у сферу організаційної і процесуальної діяльності органів ДФС України, що стосуються техніки застосування норм матеріального права, на перший погляд, не становлять реального інтересу, проте порядок і системний підхід при вирішенні адміністративної справи – має важливе значення.

Адміністративне провадження, в першу чергу, важливе для сторін, на які воно поширюється. У тих випадках, коли адміністративна дія ініціюється державним органом (органом ДФС України), органом місцевого самоврядування, їхніми посадовими особами, на суб'єкти які приймають участь, можуть бути

впевнені, знаючи, що провадження повинні здійснюватися при дотриманні процесуальних норм адміністративного права. Чітко виписані процесуальні норми можуть, у свою чергу, сприяти формуванню стабільних відносин між державою і суб'єктами господарювання (платником податків).

Автором наголошується, що процес в адміністративному праві, розділяють на два його види: управлінський і адміністративний процес, у яких є всі передумови для формування самостійних, відносно відокремлених суспільних відносин, що мають свій предмет правового регулювання і відображають специфіку підгалузей адміністративного права. Що стосується адміністративно-деліктного процесу, то він має завдання реалізувати матеріальні норми деліктного права у сфері виконавчо-розпорядчої діяльності. У межах адміністративно-деліктного процесу застосовується таке законодавчо врегульоване явище соціальної дійсності, як застосування мір відповідальності щодо осіб, які вчинили адміністративні правопорушення у сфері оподаткування» [25, с. 19].

Щодо інших теоретичних досліджень, що побічно стосуються обраної теми дослідження, можна віднести наступні: Панасюк О. В. «Адміністративно-правові засади забезпечення законності і дисципліни в органах державної податкової служби України», Яковенко О.О. «Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління», Козіна А.А. «Забезпечення податковою міліцією законності у сфері оподаткування: організаційно-правові аспекти повноважень та статусу», Гапоненко Л. В. «Законність в діяльності органів державної податкової служби України (адміністративно-правовий аспект)», Пахомов В.В. «Організаційно-правові засади здійснення державного контролю за правозастосовчою діяльністю податкових органів». Проте, дані дослідження стосуються лише окремих засад діяльності органів у сфері оподаткування, які можуть бути застосовані при розгляді справ про податкові правопорушення, а тому результати цих досліджень не матимуть особливої наукової цінності у рамках даного дослідження.

Таким чином, на підставі здійсненого аналізу проведених досліджень з обраної теми можна зробити наступний висновок: незважаючи на наявність

цілого масиву наукових досліджень з питань адміністративної відповідальності у податковій сфері, власне, процедурі розгляду справ про порушення податкових правопорушень присвячена лише робота Ю. В. Бондарука. Проте, це дослідження було здійснено у 2008 році, а тому його висновки не можуть бути реалізованими за сучасних умов та потребують подальшого дослідження.

Висновок до Розділу 1

Даний розділ має теоретичну спрямованість та направлений на виявлення стану дослідження обраної теми та основних результатів вже існуючих досліджень.

Так, наявні підходи до визначення сутності адміністративної процедури у теорії права різняться із європейськими стандартами даної процедури. Зокрема, за європейськими рекомендаціями у рамках програми SIGMA адміністративна процедура не є матеріальною категорією, а є середовищем дотримання сукупності загальних принципів адміністративного права. Разом з тим, у сучасній вітчизняній теорії права більшістю вчених ототожнюються такі поняття як «адміністративна діяльність», «адміністративний процес», «адміністративне провадження», «адміністративна процедура», «адміністративна послуга». Усе це зумовлює актуальність обраної теми та необхідність більш глибокого дослідження адміністративної процедури на прикладі розгляду справ про порушення податкового законодавства.

Вважаємо, що категорія «адміністративної процедури» має більш практичну цінність, ніж теоретичну, визначаючи при цьому сукупність принципів діяльності адміністративного органу. Це означає, що введення до адміністративного законодавства поняття «адміністративної процедури» без зміни усталеного радянського підходу до даного поняття не змінить існуючої системи адміністративної діяльності.

На підставі системно-діяльнісного підходу та приналежності процедури порушення податкового законодавства до різновиду публічно-адміністративної діяльності, можемо зробити висновок, що їй властиві усі її ознаки. Зокрема, вона включає наступні елементи: цілі, завдання, функції, засоби, способи або методи, принципи або норми, продукти. У подальшому будемо дотримуватися зазначеного підходу.

У контексті адміністративної процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства, то можемо зробити висновок, що власне процедурі розгляду справ про порушення податкових правопорушень присвячена лише робота Ю. В. Бондарука. Проте, це дослідження було здійснено у 2008 році, а тому його висновки не можуть бути реалізованими за сучасних умов та потребують подальшого дослідження.

РОЗДІЛ 2.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОЦЕДУРИ РОЗГЛЯДУ СПРАВ ПРО ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

2.1. Основні положення порядку розгляду порушення податкового законодавства

Порядок розгляду порушення податкового законодавства визначається не одним законодавчим актом, а цілою системою законодавчих актів: Податковим кодексом України (далі - ПК України), Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі - КУПАП), Кодексом адміністративного судочинства України (далі - КАСУ), а також Наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 № 916 щодо Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами (далі - Порядок) – як підзаконним нормативним актом.

За ст. 109 ПК України «податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України» [30].

Платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань

оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

За порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності:

1. фінансова;
2. адміністративна;
3. кримінальна.

Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

«Строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному цим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань. Суми штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) зараховуються до бюджетів, до яких згідно із законом зараховуються відповідні податки та збори. Застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених цією главою, не звільняє платників податків від обов'язку сплатити до бюджету належні суми податків та зборів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, а також від застосування до них інших заходів, передбачених цим Кодексом» [30].

Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються у порядку та у розмірах, встановлених цим Кодексом та іншими законами України. Застосування за

порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється.

Граничні строки застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) до платників податків відповідають строкам давності для нарахування податкових зобов'язань, визначеним статтею 102 цього Кодексу.

У разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

«У разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення - рішення. За одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої цим Кодексом та іншими законами України» [30].

Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства визначається Кодексом України про адміністративні правопорушення. Відповідно до ст. 234-2 «органи доходів і зборів розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (стаття 163-13), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (стаття 163-15), ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164-1), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (стаття 165-1), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя - шоста статті 166-6), перешкоджанням уповноваженим особам органів доходів і

зборів у проведенні перевірок (стаття 188-23). Від імені органів доходів і зборів розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право керівники органів доходів і зборів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи» [19].

Про вчинення адміністративного правопорушення складається протокол уповноваженими на те посадовою особою або представником громадської організації чи органу громадської самодіяльності.

Протокол про адміністративне правопорушення, у разі його оформлення, складається не пізніше двадцяти чотирьох годин з моменту виявлення особи, яка вчинила правопорушення, у двох примірниках, один із яких під розписку вручається особі, яка притягається до адміністративної відповідальності.

У протоколі про адміністративне правопорушення зазначаються: дата і місце його складення, посада, прізвище, ім'я, по батькові особи, яка склала протокол; відомості про особу, яка притягається до адміністративної відповідальності (у разі її виявлення); місце, час вчинення і суть адміністративного правопорушення; нормативний акт, який передбачає відповідальність за дане правопорушення; прізвища, адреси свідків і потерпілих, якщо вони є; пояснення особи, яка притягається до адміністративної відповідальності; інші відомості, необхідні для вирішення справи. Якщо правопорушенням заподіяно матеріальну шкоду, про це також зазначається в протоколі.

Протокол підписується особою, яка його склала, і особою, яка притягається до адміністративної відповідальності; при наявності свідків і потерпілих протокол може бути підписано також і цими особами. У разі відмови особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, від підписання протоколу, в ньому робиться запис про це. Особа, яка притягається до адміністративної відповідальності, має право подати пояснення і зауваження щодо змісту протоколу, які додаються до протоколу, а також викласти мотиви свого відмовлення від його підписання. При складенні протоколу особі, яка притягається до адміністративної відповідальності, роз'яснюються його права і

обов'язки, передбачені статтею 268 цього Кодексу, про що робиться відмітка у протоколі. Протокол надсилається органу (посадовій особі), уповноваженому розглядати справу про адміністративне правопорушення.

Справа про адміністративне правопорушення розглядається за місцем його вчинення. Справа про адміністративне правопорушення розглядається у п'ятнадцятиденний строк з дня одержання органом (посадовою особою), правомочним розглядати справу, протоколу про адміністративне правопорушення та інших матеріалів справи.

«Орган (посадова особа) при підготовці до розгляду справи про адміністративне правопорушення вирішує такі питання:

- 1) чи належить до його компетенції розгляд даної справи;
- 2) чи правильно складено протокол та інші матеріали справи про адміністративне правопорушення;
- 3) чи сповіщено осіб, які беруть участь у розгляді справи, про час і місце її розгляду;
- 4) чи витребувано необхідні додаткові матеріали;
- 5) чи підлягають задоволенню клопотання особи, яка притягається до адміністративної відповідальності, потерпілого, їх законних представників і адвоката» [19].

Розгляд справи розпочинається з оголошення складу колегіального органу або представлення посадової особи, яка розглядає дану справу. Головуючий на засіданні колегіального органу або посадова особа, що розглядає справу, оголошує, яка справа підлягає розгляду, хто притягається до адміністративної відповідальності, роз'яснює особам, які беруть участь у розгляді справи, їх права і обов'язки. Після цього оголошується протокол про адміністративне правопорушення. На засіданні заслуховуються особи, які беруть участь у розгляді справи, досліджуються докази і вирішуються клопотання. Розглянувши справу про адміністративне правопорушення, орган (посадова особа) виносить постанову по справі.

Застосування положень Кодексу адміністративного судочинства України здійснюється у випадках розгляду справ про адміністративні правопорушення, передбачені 163-1 - 163-4 КУПАП, а саме: «порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків, неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів, порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи» [19].

При цьому, важливо акцентувати увагу на тому моменті, що розгляд цих справ відбувається місцевими загальними судами, а не адміністративними. Юрисдикція адміністративних судів не поширюється на справ: про накладення адміністративних стягнень. Місцевим загальним судам як адміністративним судам підсудні адміністративні справи з приводу рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у справах про притягнення до адміністративної відповідальності.

«Юрисдикція адміністративних судів буде поширюватися на справи у публічно-правових спорах фізичних чи юридичних осіб із контролюючим органом щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи індивідуальних актів), дій чи бездіяльності, крім випадків, коли для розгляду таких спорів законом встановлено інший порядок судового провадження» [18].

При розгляді справи судом за правилами загального позовного провадження учасники справи викладають письмово свої вимоги, заперечення, аргументи, пояснення та міркування щодо предмета спору виключно у заявах по суті справи, визначених цим Кодексом. Заявами по суті справи є: позовна заява; відзив на позовну заяву (відзив); відповідь на відзив; заперечення; пояснення третьої особи щодо позову або відзиву. Підстави, час та черговість подання заяв по суті справи визначаються цим Кодексом або судом у визначених цим Кодексом випадках. Подання заяв по суті справи є правом учасників справи. Неподання суб'єктом владних повноважень відзиву на позов без поважних причин може бути кваліфіковано судом як визнання позову. Суд може дозволити

учаснику справи подати додаткові пояснення щодо окремого питання, яке виникло при розгляді справи, якщо визнає це необхідним.

«Позов пред'являється шляхом подання позовної заяви в суд першої інстанції, де вона реєструється та не пізніше наступного дня передається судді. Позивач має право в позовній заяві заявити клопотання про розгляд справи за правилами спрощеного позовного провадження, якщо такий розгляд допускається цим Кодексом. Підготовку справи до судового розгляду здійснює суддя адміністративного суду, який відкрив провадження в адміністративній справі» [18].

Завданням підготовчого провадження є:

- 1) остаточне визначення предмета спору та характеру спірних правовідносин, позовних вимог та складу учасників судового процесу;
- 2) з'ясування заперечень проти позовних вимог;
- 3) визначення обставин справи, які підлягають встановленню, та зібрання відповідних доказів;
- 4) вирішення відводів;
- 5) визначення порядку розгляду справи;
- 6) вчинення інших дій з метою забезпечення правильного, своєчасного і безперешкодного розгляду справи по суті.

«Підготовче провадження починається відкриттям провадження у справі і закінчується закриттям підготовчого засідання. Підготовче провадження має бути проведене протягом шістдесяти днів з дня відкриття провадження у справі. У виняткових випадках для належної підготовки справи для розгляду по суті цей строк може бути продовжений не більше ніж на тридцять днів за клопотанням однієї із сторін або з ініціативи суду. Ухвала про відкриття провадження у справі надсилається учасникам справи, а також іншим особам, якщо від них витребовуються докази, в порядку, встановленому статтею 251 цього Кодексу. Одночасно з копією ухвали про відкриття провадження у справі учасникам справи надсилається копія позовної заяви з копіями доданих до неї документів» [18].

У строк, встановлений судом в ухвалі про відкриття провадження у справі, відповідач має право надіслати:

1) суду - відзив на позовну заяву і всі письмові та електронні докази (які можливо доставити до суду), висновки експертів і заяви свідків, що підтверджують заперечення проти позову;

2) позивачу, іншим відповідачам, третім особам - копію відзиву та доданих до нього документів.

У разі ненадання відповідачем відзиву у встановлений судом строк без поважних причин суд має право вирішити спір за наявними матеріалами справи. Завданням розгляду справи по суті є розгляд та вирішення спору на підставі зібраних у підготовчому провадженні матеріалів, а також розподіл судових витрат.

Суд має розпочати розгляд справи по суті не пізніше ніж через шістдесят днів з дня відкриття провадження у справі, а у випадку продовження строку підготовчого провадження - не пізніше наступного дня з дня закінчення такого строку. Суд розглядає справу по суті протягом тридцяти днів з дня початку розгляду справи по суті.

Провадження у справі на стадії її розгляду по суті зупиняється тільки з підстав, встановлених пунктами 1-6 частини першої та пунктами 1-3 частини другої статті 236 цього Кодексу.

Розгляд справи відбувається в судовому засіданні. Про місце, дату і час судового засідання суд повідомляє учасників справи. Учасник справи має право заявити клопотання про розгляд справи за його відсутності. Якщо таке клопотання заявили всі учасники справи, судовий розгляд справи здійснюється в порядку письмового провадження на підставі наявних у суду матеріалів. «Судове засідання проводиться у спеціально обладнаному приміщенні - залі судових засідань. Окремі процесуальні дії в разі необхідності можуть вчинятися за межами приміщення суду. Під час розгляду справи по суті суд сприяє примиренню сторін. У судовому засіданні можуть бути оголошені перерви в межах встановлених цим Кодексом строків розгляду справи, тривалість яких

визначається відповідно до обставин, що їх викликали. Перерва у зв'язку із неявкою учасника справи або його представника може бути оголошена тільки з підстав, визначених пунктами 1, 2, 5 частини другої статті 205 цього Кодексу» [18].

Учасники справи мають право брати участь у судовому засіданні в режимі відеоконференції поза межами приміщення суду за умови наявності у суді відповідної технічної можливості, про яку суд зазначає в ухвалі про відкриття провадження у справі, крім випадків, коли явка цього учасника справи в судове засідання визнана судом обов'язковою. Учасник справи подає заяву про участь у судовому засіданні в режимі відеоконференції поза межами приміщення суду не пізніше ніж за п'ять днів до судового засідання. Копія заяви в той самий строк надсилається іншим учасникам справи.

Суд, який забезпечує проведення відеоконференції, перевіряє явку і встановлює особи тих, хто з'явився, а також перевіряє повноваження представників. Використовувані судом і учасниками судового процесу технічні засоби і технології мають забезпечувати належну якість зображення та звуку, а також інформаційну безпеку.

Учасникам судового процесу має бути забезпечена можливість чути та бачити хід судового засідання, ставити запитання і отримувати відповіді, здійснювати інші процесуальні права та обов'язки.

У судових дебатах виступають з промовами (заключним словом) учасники справи. У цих промовах можна посилатися лише на обставини і докази, які досліджені в судовому засіданні. Кожному учаснику справи надається однаковий час для виступу з промовою в судових дебатах. У дебатах першим надається слово позивачеві, його представнику, а потім - відповідачеві, його представнику. Третя особа, яка заявила самостійні вимоги щодо предмета спору, її представник виступають після сторін у справі. Треті особи, які не заявляють самостійних вимог щодо предмета спору, їхні представники виступають у дебатах після особи, на стороні якої вони беруть участь. За клопотанням сторін чи третіх осіб у дебатах можуть виступати лише їхні представники. Тривалість судових дебатів

визначається головуючим з урахуванням думки учасників справи, виходячи з розумного часу для викладення учасниками справи їх позиції по справі. Головуючий може зупинити промовця лише тоді, коли він виходить за межі справи, що розглядається судом, або повторюється, або істотно виходить за визначені судом межі часу для викладення промов у судових дебатах. З дозволу суду промовці можуть обмінюватися репліками. Право останньої репліки завжди належить відповідачеві та його представникові.

«Суди ухвалюють рішення іменем України негайно після закінчення судового розгляду. Рішення та постанови приймаються, складаються і підписуються в нарадчій кімнаті складом суду, який розглянув справу. У виняткових випадках залежно від складності справи складення рішення, постанови у повному обсязі може бути відкладено на строк не більш як десять, а якщо справа розглянута у порядку спрощеного провадження - п'ять днів з дня закінчення розгляду справи. Складання повного тексту ухвали, залежно від складності справи, може бути відкладено на строк не більш як п'ять днів з дня оголошення вступної та резолютивної частин ухвали.

Судове рішення, що містить вступну та резолютивну частини, має бути підписане всім складом суду і приєднане до справи. Судове рішення, постановлене у письмовому провадженні, повинно бути складено у повному обсязі не пізніше закінчення встановлених цим Кодексом строків розгляду відповідної справи, заяви або клопотання» [18].

Враховуючи вищезазначене, порядок розгляду податкового правопорушення залежить від виду адміністративної відповідальності та суті спору. Так, у випадку притягнення особи до фінансової відповідальності, мають застосовуватися положення Податкового кодексу України. Для оскарження цього рішення особа може звернутися до адміністративного суду у порядку КАСУ або ж врегулювати спір в адміністративному порядку. У випадку наявності складу адміністративного правопорушення – в залежності від виду порушення справа може розглядатися контролюючим органом вищого рівня відповідно до КУПАП або місцевим загальним судом у порядку КАСУ.

2.2. Дискреційні повноваження податкових органів у процедурі розгляду справ про порушення податкового законодавства

Гарантування реалізації конституційного права на захист від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб (ст. 8, ст. 55 Конституції України), потребують не лише досконалого знання природи адміністративних процесуальних інструментів, а також норм національного законодавства. Об'єктивно є, насамперед, необхідність ґрунтовного розуміння адміністративним судом сутності й закономірностей адміністративно-правового функціонування суб'єктів публічної адміністрації, реалізації ними адміністративної компетенції. Остання набуває форм рішень, дій, бездіяльності, іншими словами – інструментів діяльності публічної адміністрації. Хоча законодавець у загальному вигляді й уповноважує суб'єктів публічної адміністрації на ухвалення рішення, вчинення дій, однак, зрештою, вибір та ухвалення остаточного рішення в конкретній справі, залишається, власне, за суб'єктом публічної адміністрації [53, с. 7].

Наявність дискреційних повноважень у посадових осіб органів державного управління пов'язуються із залишенням на їх розсуд питання щодо вчинення окремих юридично значимих дій в межах, встановлених законом. Так, В.І. Ремньов розглядав дискреційні повноваження як «право органу державного управління приймати владні рішення на власний розсуд. Самі ж дискреційні повноваження є елементом компетенції, і їх використання, на думку даного науковця, лише зміцнює законність» [36, с.13]. У вітчизняному ж законодавстві визначення даного питання не надано. Проте, зважаючи на членство України у Раді Європи, доцільно звернути на положення Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № К (80) 2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень, прийнятої Комітетом Міністрів 11.03.1980 року,

відповідно до якої під дискреційними повноваженнями розуміють «повноваження, яке надає адміністративному органу певний ступінь свободи під час прийняття рішення, таким чином, даючи йому змогу вибрати з кількох юридично допустимих рішень те, яке буде найбільш прийнятним» [35, с.470].

У Рекомендації № К (80) 2 роз'яснено, що при здійсненні дискреційних повноважень адміністративний орган влади:

1. переслідує лише ту мету, задля якої наділено такими повноваженнями;
2. дотримується принципу об'єктивності й безсторонності, враховуючи лише ті фактори, що стосуються цієї конкретної справи;
3. дотримується принципу рівності перед законом, не допускаючи несправедливої дискримінації;
4. забезпечує належну рівновагу між несприятливими наслідками, які його рішення може мати для прав, свобод чи інтересів осіб, та переслідуваною при цьому метою;
5. приймає своє рішення в межах строку, прийнятного з точки зору питання, яке вирішується;
6. забезпечує узгодженість застосування загальних адміністративних приписів, одночасно враховуючи конкретні обставини справи [53, с.13-14].

Розгляд справи про податкове правопорушення, який здійснюється органами ДФС, в силу специфіки відповідної діяльності пов'язується із широким спектром повноважень, які передані на власний розсуд держслужбовців. Акцентуємо увагу на тому, що основною метою такого розгляду виступає забезпечення можливості донарахування грошових зобов'язань за результатом проведення різного роду перевірочних заходів, та використання відповідних результатів для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів. Дана обставина впливає і на характер застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів ДФС, що мають вияв на всіх етапах контрольної-перевірочної роботи: починаючи від організації проведення податкових перевірок, закінчуючи реалізацією їх матеріалів. Так,

під час здійснення розгляду справи про податкове правопорушення контролюючий орган має встановлені законом диспозитивні права, зокрема:

«20.1.14. у разі виявлення порушення вимог податкового чи іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів;

20.1.15. вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ та організацій, а також фізичних осіб - підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, усунення виявлених порушень законодавства;

20.1.16. користуватися у службових справах засобами зв'язку, що належать платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників;

20.1.17. залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів, застосовувати під час виконання податковим керуючим повноважень, визначених цим Кодексом, фотозйомку та відеозапис;

20.1.18. визначати у порядку, встановленому цим Кодексом, суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;

20.1.19. застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірі, встановлених цим Кодексом та іншими законами України; стягувати суми недоїмки із сплати єдиного внеску; стягувати суми простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) за кредитами (позиками), залученими державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, а також за кредитами із бюджету в порядку, визначеному цим Кодексом та іншими законами України;

20.1.21. одержувати безоплатно від органів статистики дані, необхідні для використання у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності;

20.1.26. користуватися інформаційними базами даних державних органів, державними, у тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами відповідно до закону;

20.1.27. застосовувати до фінансових установ, які не подали відповідним контролюючим органам в установленій законом строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків або розпочали здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунка на облік у такого органу, фінансові (штрафні) санкції (штрафи) в установленому цим Кодексом розмірі;

20.1.28. стягувати з банків та інших фінансових установ пеню за несвоєчасне виконання ними рішень суду та доручень платників податків про сплату податків, зборів, платежів;

20.1.30. звертатися до суду, у тому числі подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо визнання 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;

20.1.31. звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), у тому числі при недопущенні посадових осіб контролюючих органів до обстеження територій та приміщень;

20.1.32. звертатися до суду, якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених цим Кодексом, щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом

накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого, передбачені цим Кодексом;

20.1.33. звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу;

20.1.34. звертатися до суду щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу або його частини;

20.1.35. звертатися до суду щодо стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючий орган, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків;

20.1.35-1. звертатися до суду щодо зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на контролюючий орган;

20.1.36. звертатися до суду щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін;

20.1.37. звертатися до суду щодо припинення юридичної особи та припинення фізичною особою - підприємцем підприємницької діяльності та/або про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання;

20.1.38. звертатися до суду із заявою про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів у випадках, передбачених цим Кодексом;

20.1.39. звертатися до суду із заявами щодо порушення справ про банкрутство;

20.1.40. звертатися до суду щодо застосування санкцій, пов'язаних із забороною організації і проведення азартних ігор на території України;

20.1.40-1. звертатися до суду щодо 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;

20.1.41. складати стосовно платників податків - фізичних осіб та посадових осіб платників податків - юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом» [30].

Зауважимо, що, виходячи з правової природи, загалом право фіскального органу на здійснення розгляду справи про податкове правопорушення є дискреційним повноваженням, що безсумнівно сприяє ефективності податкового контролю. Дійсно, у даному аспекті певна міра розсуду повинна залишатись за даним органом державної влади. «Однак, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції і порядок її здійснення, з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання» [5]. Прикладом судової практики по зазначеному питанню є позиція Верховного Суду від 26.10.2018 року по справі №2а/1970/3775/12 (№К/9901/447/18м). Зокрема, касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Хоростківський цукровий завод» було залишено без задоволення, а постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 23 травня 2013 року – без змін, виходячи з наступного: «терміни проведення перевірок переносяться до дати відновлення та надання втрачених документів лише у випадку, якщо податковий орган дійде висновку про неможливість

проведення (продовження) перевірки платника податків за відсутності втрачених документів. В даному випадку неможливість продовження перевірки є оціночним критерієм (поняттям), який (причини неможливості) визначається в кожному конкретному випадку безпосередньо особою, яка здійснює документальну перевірку, виходячи з особливостей платника податків, перевіряемого періоду, обсягу втрачених документів, їх значимості для бухгалтерського та податкового обліку, повноти дотримання платником податку вимог п.44.5 ст.44 Податкового кодексу України та п.6.10 «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 року.

При цьому, первинні документи є лише одними із видів документів, на підставі яких, проводиться документальна перевірка та які є підставами для висновків під час її проведення. Водночас, визначення можливості або неможливості проведення перевірки платника податків відноситься до дискреційних повноважень посадових осіб контролюючого органу, які проводять таку перевірку» [46]. У зв'язку з цим існує потреба в розумному обмеженні дискреційних повноважень органів ДФС, адже наявний їх обсяг, на сьогодні, не створює тієї ідеальної «формули», яка б сприяла дотриманню балансу публічних та приватних інтересів у податковій сфері. Враховуючи передбачений нормами ПКУ обсяг та зміст дискреційних повноважень посадових осіб фіскального органу у сфері податкового контролю, акт перевірки не може бути предметом судового оскарження, в той же час наказ органу ДФС про проведення податкової перевірки вичерпує свою дію фактом допуску платником податків посадових осіб до проведення податкової перевірки. Зазначена позиція узгоджується з практикою Верховного Суду від 20.06.2018 року по справі № 818/48/16 (К/9901/19250/18), за яким Верховний Суд погодився з висновком суду апеляційної інстанції, що «підстави для скасування наказу відсутні у силу того, що його дія, як акту індивідуальної дії, вже вичерпана фактом проведеної перевірки, за результатами якої складено Акт» [47].

При цьому, варто зауважити, що залишається без прямої відповіді питання обрання належного правового засобу захисту прав платника податків у випадку наявності невідповідності внесеної фіскальним органом до інформаційних баз інформації задекларованим платником показникам податкової звітності та оформлення актів перевірок без факту узгодження податкових зобов'язань за ними. Мова йде, у даному випадку, передусім, про випадки складання актів перевірок відносно платників податків, які на думку органів ДФС є «транзитерами», на підставі яких податкові повідомлення-рішення, зазвичай, не приймаються (з огляду на їх «невигідність» для контролюючого органу – встановлення факту завищення податкових зобов'язань платником податку, що призводить до появи у платника податків переплати перед бюджетом).

Зауважимо, що процес реалізації повноваження по проведенню податкових перевірок та складання, у зв'язку з цим, акту перевірки повинен мати відповідний результат у формі винесення відповідного рішення, яке б породжувало юридичні наслідки для платника податків. У даному випадку таким рішенням виступає податкове повідомлення-рішення, яке приймається керівником контролюючого органу (або його заступником) та може підлягати судовому оскарженню. На перший погляд, зі ст.86 ПКУ [**Error! Reference source not found.**] вбачається, що внаслідок складання акту податкової перевірки перевіряючою особою, у керівника контролюючого органу виникає обов'язок винести податкове повідомлення-рішення, а отже він має право діяти тільки у межах цього обов'язку, який виступає для нього як імператив. Проте, якщо враховувати приписи п.п.86.5, 86.6 ст.86 ПКУ стосовно можливості врахування при винесенні податкового повідомлення-рішення поданих платником податків заперечень на акт перевірки, то можливо припустити, що у керівника контролюючого органу наявний вільний розсуд щодо винесення податкового повідомлення-рішення, оскільки він повинен оцінити акт перевірки у якості носія доказової інформації на предмет виявлення порушення платником податків вимог податкового, валютного та іншого законодавства, та визнання обґрунтованими заперечень платника податків. Однак на практиці, досить поширеними є випадки необґрунтованої

відповіді контролюючого органу на заперечення на акт перевірки, яка зводиться виключно до цитування положень, вже зазначених в акті без надання правової оцінки доданим до заперечень доказам в спростування виявлених «порушень». Напевно, в першу чергу, це пояснюється тим, що підготовкою відповіді на заперечення займаються безпосередньо представники державної влади, які, власне, і здійснювали перевірку, адже в інакшому випадку такого роду прояв «суперечення самому собі» можуть розцінити як «некомпетентність займаній посаді». Як результат даний державний службовець отримує змогу трактувати своє право як можливість, а не як обов'язок вчинити певні дії, тобто прийняти або не прийняти податкове повідомлення-рішення. Відзначимо, що вільний розсуд посадової особи повинен реалізуватись, при цьому, через призму законності, що полягає у чіткому формулюванні його видів. Критерієм у цьому випадку є ступінь нормативної визначеності владних приписів. Враховуючи викладене, цілком логічним виступає запитання: «яке рішення повинен винести керівник контролюючого органу у разі визнання акту перевірки таким, що не відповідає нормативно встановленим вимогам та/або визнання ним обґрунтованими заперечень платника податків на акт перевірки? Норми ПКУ відповіді щодо можливого варіанта рішення не надають» [16, с. 126].

Порядком № 916 визначено, що у результаті розгляду скарги контролюючий орган приймає одне з таких рішень:

- 1) повністю задовольняє скаргу платника податків та скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується;
- 2) частково задовольняє скаргу платника податків та в окремій частині скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується;
- 3) залишає скаргу без задоволення, а рішення контролюючого органу, яке оскаржується, без змін;
- 4) збільшує суму грошового зобов'язання;
- 5) залишає скаргу без розгляду повністю або частково у разі якщо:

- скаргу не підписано особою, яка подала скаргу чи її представником, або до скарги не додано належним чином оформлених та завірених документів, які підтверджують повноваження представника на її підписання;
- скаргу подано із пропуском строку крім випадків, передбачених пунктом 5 розділу III цього Порядку;
- скарга надійшла до контролюючого органу, який не уповноважений її розглядати;
- до прийняття рішення по скарзі від платника податків, який її подав, надійшла заява про її відкликання (відмову від скарги) повністю чи частково;
- платник податків оскаржив до суду рішення контролюючого органу;
- платником податків до контролюючого органу раніше було подано скаргу з цього ж питання [31].

Таким чином, розсуд суб'єкта публічної адміністрації (у даному випадку контролюючого органу у сфері оподаткування) супроводжує цього суб'єкта протягом усієї адміністративної процедури – як до відкриття провадження по справі і під час нього – до ухвалення підсумкового адміністративного акта за наслідками реалізації такої процедури [53, с. 25].

Зважаючи на викладене, є доцільним встановлення меж у реалізації свободи вибору при прийнятті рішення за результатами розгляду справ про податкове правопорушення, що може бути досягнуто за допомогою внесення змін до Податкового кодексу України відповідно до яких за результатами перевірки керівник контролюючого органу може прийняти або податкове повідомлення-рішення (за наявності факту вчинення податкового правопорушення платником податків) або ж рішення про відсутність у діяннях платника податків складу податкового правопорушення. На нашу думку, дане положення стане одним із кроків до розумного обмеження дискреції у діяльності фіскальних органів та зменшенню кількості податкових спорів на розгляді судових органів.

2.3. Порівняння стандартів адміністративної процедури з нормами, що визначають порядок розгляду справ про порушення податкового законодавства

Порядок розгляду справ про порушення податкового законодавства визначаються як Податковим кодексом України (фінансова відповідальність), так і загальними положеннями Кодексу України про адміністративні правопорушення та Кодексу адміністративного судочинства України (адміністративна відповідальність). Саме тому здійснимо спроби порівняння стандартів адміністративної процедури з усіма законодавчими актами. Щодо стандартів, то для порівняння будемо використовувати принципи, викладені у Програмі підтримки вдосконалення врядування та менеджменту (програма SIGMA) та у Резолюції (77) 31 про захист особи відносно актів адміністративних органів, прийнятої Комітетом Міністрів від 28 вересня 1977р. на 275-му засіданні заступників міністрів.

Одним з істотних принципів адміністративних заходів, визначений програмою SIGMA є принцип законності. У контексті розмежування та розгляду співвідношення категорій «право» і «закон» варто зазначити, що «закон» дедалі частіше розуміють не закон у строгому, спеціальному сенсі (як акт верховної влади і джерело вищої юридичної сили), а як офіційне джерело юридичних норм [54, с. 2]. Якщо абстрагуватися від приватних, пов'язаних з типом праворозуміння, розбіжностей у численних дефініціях, законність розуміють як фундаментальну юридичну категорію, що є критерієм правового життя суспільства і громадян. Це «комплексне політико-правове явище, що відображає правовий характер організації суспільного життя, органічний зв'язок права і влади, права і держави» [55, с. 274]; законність також розглядають як «принцип, метод та режим суворого, неухильного дотримання, виконання норм права всіма учасниками суспільних відносин» [56, с. 209]. У законності концентровано виражена властивість права щодо протистояння сваволі в процесі впорядкування

суспільних відносин. У правовій державі законність (правозаконність) є гарантією правомірності застосованого примусу [54, с. 3]. Це явище у повному обсязі може існувати тільки за демократичних правових режимів, які здатні забезпечити прийняті закони, адекватні сутності права [57, 26-32].

Даний принцип включає «надійність і передбачуваність, також згадується як правова визначеність або юридична безпека актів і рішень державно-адміністративних органів. Цьому принципу властиво, щоб адміністративні заходи здійснювалися відповідно до передбачених правила і пояснювальних критеріїв, встановленими судами, не враховуючи будь-які інші підстави, щоб не було суперечностей між законом і адміністративною діяльністю» [29].

Даний принцип не входить до системи засад податкового законодавства, передбаченої ст. 4 Податкового кодексу України, проте визначений у ст. 21, яка визначає обов'язки та відповідальність посадових і службових осіб контролюючих органів. Відповідно до неї посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані: дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами [30].

Кодекс України про адміністративні правопорушення безпосередньо містить окрему статтю 7, присвячену забезпеченню законності при застосуванні заходів впливу за адміністративні правопорушення. «Ніхто не може бути підданий заходу впливу в зв'язку з адміністративним правопорушенням інакше як на підставах і в порядку, встановлених законом.

Проведення в справах про адміністративні правопорушення здійснюється на основі суворого додержання законності» [19].

Кодекс адміністративного судочинства у ст. 2 визначає, що «у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють, чи прийняті (вчинені) вони на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією та законами України» [18].

Тобто, можна зробити висновок, що принцип законності, рекомендований міжнародними стандартами, передбачається у законодавстві про податкові порушення. Проте, тлумачення цього принципу у нас відрізняється від дійсного змісту, закладеного європейськими стандартами. У рекомендаціях SIGMA це відповідність стандартам адміністративної процедури, у першу чергу, це зв'язаність правом діяльності публічної адміністрації.

Наступним принципом програми SIGMA є наявність законної компетенції державних органів, які мають право приймати рішення. В даному контексті компетенція означає «юридичне повноваження приймати рішення з питання, що з правової точки зору дозволяє адміністрації не тільки приймати рішення з питання, але також накладає на неї відповідальність» [29].

Податковий кодекс України не закріплює даного принципу, проте він передбачається нормами КУПАП та КАСУ. Відповідно до ст. 7 КУПАП «застосування уповноваженими на те органами і посадовими особами заходів адміністративного впливу провадиться в межах їх компетенції, у точній відповідності з законом. Додержання вимог закону при застосуванні заходів впливу за адміністративні правопорушення забезпечується систематичним контролем з боку вищестоящих органів і посадових осіб, правом оскарження, іншими встановленими законом способами» [19]. За ст. 2 КАСУ «у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють, чи прийняті (вчинені) вони з використанням повноваження з метою, з якою це повноваження надано» [18].

Відповідно до програми SIGMA за загальним правилом адміністративна діяльність повинна бути прозорою і відкритою, і лише у виняткових випадках певні питання повинні зберігатися в таємниці. Відкритість і прозорість необхідні для захисту особистих прав. Одним із способів, що сприяють прозорості, є: «зобов'язання обґрунтовувати причини того чи іншого адміністративного рішення, адже це сприяє реалізації права зацікавленою стороною на відшкодування шкоди за допомогою апеляції» [29].

Принцип прозорості та відкритості закріплений також у Резолюції (77) 31 про захист особи відносно актів адміністративних органів та визначається як «доступ до інформації». «За своїм запитом, відповідна особа, до прийняття адміністративного акта, належним чином отримує інформацію про всі існуючі факти, що стосуються прийняття такого акта» [34].

Реалізація даного принципу у Податковому кодексу України відображена у ст. 17 серед прав платників податків: «безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами; оприлюднювати на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, перелік уповноважених осіб контролюючого органу та переданих таким особам функцій у випадках, передбачених цим Кодексом» [30].

Принцип прозорості та відкритості безпосередньо передбачений ст. 2 КАСУ як основна засада адміністративного судочинства [18]. Проте, законом визначається саме «гласність і відкритість судового процесу та його повне фіксування технічними засобами». Європейський суд з прав людини у пункті 56 рішення по справі «Шагін проти України» зазначає, що «забезпечення відкритості судового розгляду становить основоположний принцип, закріплений у пункті 1 статті 6 Конвенції про захист прав людини та її основоположних свобод. Такий публічний характер судового розгляду гарантує сторонам у справі, що правосуддя не здійснюватиметься таємно, без публічного контролю; це також один із засобів підтримання довіри до судів. Здійснення правосуддя і, зокрема, судовий процес набувають легітимності завдяки гласності.

Забезпечуючи прозорість здійснення правосуддя, гласність, таким чином, сприяє реалізації мети пункту 1 статті 6, а саме – справедливому судовому розгляду, забезпечення якого є одним з основоположних принципів демократичного суспільства у значенні Конвенції» [18]. В даному випадку, акцентується увага на саме судовому процесі, а не на усьому адміністративному судочинстві. При цьому адміністративне судочинство визначається як «діяльність адміністративних судів щодо розгляду і вирішення адміністративних справ у порядку, встановленому цим Кодексом. А судовий процес визначається як правовідносини, що складаються під час здійснення адміністративного судочинства». Тобто, адміністративне судочинство визначається як діяльність, а судовий процес через правовідносини. Саме тому, вважаємо, що проголошення принципу гласності і відкритості тільки судового процесу не може бути засадою усього адміністративного судочинства.

Наступним принципом програми SIGMA є те, що адміністративні заходи повинні бути мотивовані і схвалені належним компетентним державним органом. «Адміністративне рішення повинно супроводжуватися описом причин, які обумовлюють підстави і достатній ступінь обґрунтування, що могло б дозволити зацікавленій стороні підготувати апеляційну скаргу щодо адміністративного рішення. Ось чому в рішенні повинно бути детально вказано і обґрунтовано, чому аргумент або доказ, представлене стороною, було чи не було прийнято» [29].

Виклад мотивів як принцип адміністративної процедури визначений також у Резолюції (77) 31 про захист особи відносно актів адміністративних органів. Якщо адміністративний акт є таким, що за своїм характером несприятливо впливає на права, свободи або інтереси особи, така особа отримує інформацію про мотиви на яких він ґрунтується. Інформація про мотиви зазначається в акті або передається відповідній особі, за її запитом, у письмовій формі протягом розумного строку» [34].

Порівнюючи із нашим законодавством, можна зробити висновок, що у Податковому кодексі вмотивованість рішень контролюючих органів не виокремлено як окрему засаду. Натомість, у деяких нормах зустрічається правова

конструкція «мотивоване рішення». Наприклад, ст. 46 Податкового кодексу України визначено, що у разі необхідності платник податків може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до такої декларації, які складені за довільною формою, що вважатиметься невід'ємною частиною податкової декларації. Таке доповнення подається з поясненням мотивів його подання». Статтею 56 ПК України визначається, що «контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку». За ст. 184 ПК України «у разі відсутності законних підстав для анулювання реєстрації контролюючий орган протягом 10 календарних днів після надходження заяви платника податку про анулювання реєстрації подає такому платникові податку вмотивовану письмову відмову в анулюванні реєстрації з поясненнями із зазначеного питання». Згідно із ст. 299 ПК України «у разі відмови у реєстрації платника єдиного податку контролюючий орган зобов'язаний надати протягом двох робочих днів з дня подання суб'єктом господарювання відповідної заяви письмову вмотивовану відмову, яка може бути оскаржена суб'єктом господарювання у встановленому порядку». Відповідно до ст. 38 ПК України «у разі відмови контролюючого органу у застосуванні положень цього підпункту контролюючий орган зобов'язаний видати вмотивоване рішення у строк не пізніше одного місяця з дати отримання відповідного повідомлення від платника податків/податкового агента, в якому зазначаються підстави та докази такої відмови» [30].

Проте, варто акцентувати на тому, що дане регламентування вмотивованості рішень за податковим законодавством є скоріше винятком, ніж загальною позицією. Так, у більшості випадків контролюючі органи можуть виносити рішення, у яких обґрунтування мотивів не є обов'язковою частиною. Наприклад, ст. 116 ПК України передбачено, що «у разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства,

контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення - рішення». За ст. 130 ПК України «у разі якщо керівник (заступник керівника або уповноважена особа) контролюючого органу відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені статтею 56 цього Кодексу, пеня не нараховується протягом таких додаткових строків, незалежно від результатів адміністративного оскарження» [30].

Така ситуація не сприяє однозначній практиці винесення рішень контролюючими органами та дотриманню стандартів адміністративної процедури за світовими стандартами.

КУПАП зовсім не вживає поняття «вмотивованість» або «обґрунтованість рішень». КАСУ серед основних засад адміністративного судочинства визнає «обґрунтованість дій суб'єктів владних повноважень до адміністративних органів, тобто з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення (вчинення дії) (п. 3 ч. 3 ст. 2 КАСУ)» [18].

Принцип правової визначеності є наступним важливим принципом, передбачений програмою SIGMA та одним з істотних елементів принципу верховенства права, який має різні прояви, адже, по-перше, є одним з визначальних принципів «належного урядування» (встановлення процедури і її дотримання), по-друге, частково співпадає з принципом законності в частині чіткості і передбачуваності закону.

Для захисту правової визначеності важливо, щоб громадяни і державні органи могли легко визначати, коли і за яких умов адміністративні рішення вступають в силу. Ось чому в більшості випадків адміністративний акт набирає чинності після його оприлюднення. «Тільки у випадках, коли в адміністративному акті є очевидна і незаперечна помилка, акт повинен визнаватися недійсним і не повинен породжувати правових наслідків. Сама по собі вимога щодо простого оприлюднення акта для породження правових наслідків не означає, що адміністративний акт може суперечити закону. На перший погляд, цей принцип

може здатися дивним, але він необхідний для підтримки правової визначеності, оскільки чітке визначення дати настання правових наслідків адміністративного акта має бути ясним і видимим» [29].

Принцип правової визначеності передбачений у ст. 8 КУПАП. «Особа, яка вчинила адміністративне правопорушення, підлягає відповідальності на підставі закону, що діє під час і за місцем вчинення правопорушення. Закони, які пом'якшують або скасовують відповідальність за адміністративні правопорушення, мають зворотну силу, тобто поширюються і на правопорушення, вчинені до видання цих законів. Закони, які встановлюють або посилюють відповідальність за адміністративні правопорушення, зворотної сили не мають. Провадження в справах про адміністративні правопорушення ведеться на підставі закону, що діє під час і за місцем розгляду справи про правопорушення» [19]. Даний принцип також реалізований у Податковому кодексі України як «стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» [30].

На практиці, прикладом порушення зазначеного принципу є рішення Європейського суду з прав людини у справі, «Щокін проти України» (заяви №23759/03 та №37943/06) [51], яке відповідно до статті 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» підлягають застосуванню судами як джерела права [49]. Зокрема, цим рішенням було встановлено порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції [50], оскільки органи державної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати податку

Так, постановою Верховного Суду від 18.01.2018 по справі 804/1241/17 (К/9901/1648/17) касаційну Лівобережної об'єднаної державної податкової інспекції м. Дніпра Головного управління ДФС у Дніпропетровській області було

залишено без задоволення, адже «визначення позивачу податкового зобов'язання з транспортного податку з фізичних осіб у 2015 році є протиправним та таким, що суперечить принципу стабільності, визначеному ст. 4 ПК України, оскільки запроваджені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» зобов'язання щодо сплати транспортного податку з фізичних осіб виникають у платників податків лише після 01.01.2016 року» [52].

Вищевказані принципи стосуються підпорядкування державного управління закону. Але інший загальний принцип адміністративного процесу говорить про те, коли і яким чином громадянин може попросити адміністрацію вжити заходів відповідно до закону. Держава повинна гарантувати кожному дане право на застосування адміністративних заходів, і зазвичай це є конституційним правом. Будь-який громадянин може зажадати від адміністрації вжити заходів, коли порушені його права. Згідно з останніми тенденціями, особам, які опинилися прямо або побічно порушеними таким чином, надається право подати заяву або скаргу.

Даний принцип продубльований у Резолюції (77) 32 як право бути вислуханим. «Щодо будь-якого адміністративного акта, який за своїм характером може несприятливо впливати на права, свободи або інтереси особи, така особа може пред'явити факти й аргументи та, у відповідних випадках, докази, що будуть ураховані адміністративним органом. У відповідних випадках особу, якої це стосується, повідомляють у належний час і способом, прийнятний для справи» [34].

З цього приводу Податковий кодекс України серед прав платників податків виокремлює «право бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в

порядку, встановленому цим Кодексом; оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію; вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків» [30].

У КАСУ серед основних засад адміністративного судочинства передбачено «прийняття рішень з урахуванням права особи на участь у процесі прийняття рішення» [**Error! Reference source not found.**].

Важливо акцентувати увагу на тому, що необхідним є не тільки декларація права особи, але й процедурна можливість реалізації цього права протягом усієї адміністративної діяльності, особливо, можливості досудового оскарження рішень контролюючих органів. На жаль, у нашому законодавстві, забезпечення реалізації цього права не передбачено.

Додатково резолюцією (77) 32 визначаються й інші принципи адміністративної процедури, зокрема допомога та представництво. «Особі може надаватися допомога або забезпечуватися представництво в адміністративній процедурі» [34].

Вважаємо реалізацією цього принципу положення ст. 17 ПК України, за яким платнику податків надано право представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника.

Останнім принципом резолюції (77) 32 є «зазначення засобів правового захисту. Якщо адміністративний акт, наданий у письмовій формі, несприятливо впливає на права, свободи або інтереси особи, то в ньому зазначаються звичайні засоби правового захисту проти такого впливу, а також строки для їх використання». Статтею 56 ПК України передбачено, що «рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. У разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень

контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення» [34].

Ст. 7 КУПАП передбачається, що «додержання вимог закону при застосуванні заходів впливу за адміністративні правопорушення забезпечується правом оскарження» [19].

КАСУ основними засадами (принципами) адміністративного судочинства визначає «забезпечення права на апеляційний перегляд справи та забезпечення права на касаційне оскарження судового рішення у випадках, визначених законом» [**Error! Reference source not found.**].

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновки, що серед законодавства України з питань розгляду податкових правопорушень (Податковий кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення та Кодекс адміністративного судочинства України) лише Кодекс адміністративного судочинства України містить перелік засад адміністративного процедури, які є наближеними до стандартів програми SIGMA та резолюції (77) 32. При цьому, правозастосування цих принципів та окремих норм адміністративної діяльності здійснюється окремо, а основним є норми адміністративної діяльності органу, а не права та основоположні свободи особи. Кодекс України про адміністративні правопорушення не містить переліку засад процедури з розгляду адміністративних правопорушень, що є проявом ще радянської нормотворчості. Податковий кодекс України містить перелік засад податкового законодавства, який відноситься більше до матеріальних норм, ніж до процесуальних, тому засади адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення (у контексті фінансової відповідальності) розкидані по всьому законодавчому акту, що не сприяє ефективному здійсненню адміністративних процедур.

Разом з тим, основною проблемою є те, що тлумачення більшості принципів за нашим законодавством суттєво відрізняється від дійсного змісту, закладеного світовими стандартами. Зокрема, у нас принцип законності означає

дотримання норм чинного законодавства, а у рекомендаціях SIGMA це, у першу чергу, зв'язаність діяльності публічної адміністрації правом, а не законом. Також, декларування принципів та прав особи без передбачення процедурної можливості реалізації цього права на протязі усієї адміністративної діяльності нівелює їх зміст. Саме тому, вважаємо, що існуюча ситуація потребує комплексного внесення змін до усього податкового законодавства.

2.4. Напрями розвитку адміністративної процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства

На підставі порівняльного аналізу законодавства з питань розгляду податкових правопорушень (Податковий кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення та Кодекс адміністративного судочинства України) зі світовими стандартами адміністративної процедури (рекомендації програми SIGMA, резолюція (77) 32, було зроблено висновок, що у законодавстві України відсутня система принципів здійснення адміністративної процедури.

Неузгодженість даного питання у спеціальному законодавстві доповнює відсутність єдиного закону України «Про адміністративну процедуру», проект якого розробляється вже протягом 20 років [32]. З лютого 2018 р. на базі Міністерства юстиції відбулося 6 засідань робочої групи, де обговорили більшу частину законопроекту. Члени робочої групи досягли узгодженої позиції щодо загальних положень проекту: предмету регулювання та сфери дії законопроекту, термінів та принципів адміністративної процедури; учасників адміністративного провадження та осіб, які сприяють розгляду справи, їх правосуб'єктності; положень щодо документування та строків адміністративного провадження; адміністративного провадження за заявою особи та за ініціативою органу влади,

основних вимог до прийнятого адміністративного акта. Проте, остаточного варіанту тексту закону досі не вироблено.

Вважаємо, що прийняття даного закону є вимогою сьогодення і основою для реформування адміністративного права та адміністративного законодавства. Є необхідність у прийнятті базового закону у даній сфері, який повинен виконувати роль рамочного нормативно-правового акту по відношенню до законодавства, яке регламентує окремі види адміністративних процедур. Мова йде про те, що даний закон буде фактично основою для внесення змін до нормативних актів, які регламентують діяльність органів публічної влади.

У доповненні до цього, вважаємо за необхідне, у спеціальних законах щодо адміністративної процедури у різних галузях законодавства також передбачити статтю із засадами здійснення конкретної адміністративної процедури із урахуванням положень Закону України «Про адміністративну процедуру» та світових стандартів.

У контексті розгляду справ про порушення податкового законодавства, такі зміни вважаємо за необхідне внести до Податкового кодексу України, доповнивши перелік засад податкового законодавства у ст. 4 принципами вмотивованості рішень та врахування позиції платника податків у разі винесення рішення контролюючого органу, яке за своїм характером може несприятливо впливати на права, свободи або інтереси особи (реалізація права бути вислуханим за резолюцією (77) 32. Виходячи із цього, можна запропонувати внести зміни до ч.1 ст. 4 Податкового кодексу України, виклавши її у наступній редакції:

«4.1. Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

4.1.1. загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

4.1.2. рівність усіх 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;

4.1.3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4.1.4. презумпція правомірності рішень платника податку 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 контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

4.1.5. фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

4.1.6. соціальна справедливість - установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

4.1.7. економічність оподаткування - установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

4.1.8. нейтральність оподаткування - установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

4.1.9. стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

4.1.10. рівномірність та зручність сплати - установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

4.1.11. єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку;

4.1.12. вмотивованість рішень контролюючого органу, а саме обов'язковість зазначення обґрунтування та мотивів винесення рішення за конкретним випадком;

4.1.13. врахування позиції платника податків - у разі винесення рішення контролюючого органу, яке за своїм характером може несприятливо впливати на права, свободи або інтереси особи, така особа може пред'явити факти й аргументи та, у відповідних випадках, докази, що будуть ураховані контролюючим органом».

Щодо КУПАП, то у законі повністю відсутня система принципів та основоположних засад, якими мають керуватися органи, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення.

Виходячи із цього та з урахуванням світових стандартів адміністративної процедури, можна запропонувати наступний перелік засад розгляду справ про адміністративні правопорушення:

- законності - ніхто не може бути підданий заходу впливу в зв'язку з адміністративним правопорушенням інакше як на підставах і в порядку, встановлених законом;
- правова компетенція - застосування уповноваженими на те органами і посадовими особами заходів адміністративного впливу провадиться в межах їх компетенції;
- правова визначеність - особа, яка вчинила адміністративне правопорушення, підлягає відповідальності на підставі закону, що діє під час і за місцем вчинення правопорушення;
- вмотивованість рішень - рішення органів, уповноважених на розгляд справ про адміністративні правопорушення мають містити обґрунтування та докази прийняття саме такого рішення;

- участь особи у розгляді справи про адміністративне правопорушення щодо неї - особа може пред'явити факти й аргументи та, у відповідних випадках, докази, що будуть ураховані адміністративним органом;
- можливість оскарження рішення у справах про адміністративне правопорушення.

Виокремлені засади можуть бути закріплені у Розділі I «Загальні положення» КУПАП. Варто також акцентувати увагу на тому, що законодавче закріплення принципів без зміни усього нормативно-правового акту буде лише декларативним, саме тому для якісної зміни адміністративної процедури, необхідне комплексне внесення змін до усіх законодавчих актів.

У контексті обраної теми з урахуванням практики роботи у системі податкових органів, хочеться наголосити також на проблемі оскарження бездіяльності посадових осіб контролюючих органів у процедурі розгляду справ про податкові правопорушення.

Офіційне тлумачення частини другої ст. 55 Конституції України було дане Конституційним Судом України. Відповідно до Рішення Конституційного Суду України «Щодо офіційного тлумачення частини другої статті 55 Конституції України та статті 248-2 Цивільного процесуального кодексу України» від 25 листопада 1997 р. № 6-зп частину другу ст. 55 Конституції України необхідно розуміти так, що «кожен громадянин України, іноземець, особа без громадянства має гарантоване державою право оскаржити в суді загальної юрисдикції рішення, дії чи бездіяльність будь-якого органу державної влади, органу місцевого самоврядування, посадових і службових осіб, якщо вважають, що ці рішення, дії чи бездіяльність порушують їхні права і свободи або перешкоджають здійсненню цих прав і свобод» [37].

У податковій сфері конституційне право на судовий захист реалізується ст. 17 Податкового Кодексу України, яка визначає загальний перелік прав платників податків. Зокрема, відповідно до п. 17.1.7 зазначеної статті «платник податків має право оскаржувати в порядку, встановленому Податковим Кодексом України,

рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення» [30].

Питаннями реалізації права платників податків на оскарження рішень і дій контролюючих органів займалися такі науковці: Ю. Гаруста, М. Кучерявенко, О. Петрушевська, О. Сударенко, Н. Ісаєва та інші, проте питання адміністративної процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства нині залишається повно і всебічно не з'ясованим.

Статтею 56 Податкового Кодексу України визначено, що «рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку» [30].

Так, за загальним правилом процедура оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових органів є дворівневою – скарга подається податковому органу вищого рівня.

Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів у місті Києві та областях, міжрегіональних територіальних органів.

Скарги на рішення контролюючих органів у місті Києві, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи.

Як бачимо, до сих пір не врегульованим є питання реалізації права платника податків на оскарження бездіяльності посадових осіб контролюючих органів, адже стаття 56 ПКУ визначає виключно порядок оскарження рішень контролюючих органів.

Щодо проявів бездіяльності з боку контролюючих органів, то наявність даної проблеми вказує достатня кількість фактів, адже ряд норм ПКУ, враховуючи непоодинокі випадки порушень податкового законодавства з боку контролюючих органів шляхом бездіяльності (юридично значима бездіяльність), містять положення щодо реалізації принципу «мовчазної згоди», зміст якої розкривається в статті 1 Закону України «Про дозвільну систему» [38, с. 136].

Натомість, рішення центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, прийняте в результаті розгляду скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку.

Тож, для врегулювання питання з визначення правового механізму оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, їх посадових осіб слід статтю 56 ПКУ доповнити положеннями, що забезпечать можливість платникам податків оскаржувати бездіяльність контролюючих органів в адміністративному порядку.

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок, що вироблення єдиного підходу щодо адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення є першочерговим завданням при реформуванні даної сфери. При цьому, спочатку необхідно розробити систему принципів адміністративної процедури, а вже потім у відповідності до цих принципів вносити зміни до інших норм податкового законодавства. Не менш важливим вважаємо також прийняття окремого Закону України «Про адміністративну процедуру», який буде виконувати роль рамочного нормативно-правового акту по відношенню до законодавства, яке регламентує окремі види адміністративних процедур.

Висновки до Розділу 2

У цьому розділі було проаналізовано теоретичні та практичні положення щодо адміністративної процедури на прикладі розгляду справ про порушення податкового законодавства.

Зокрема, було зроблено висновок, що досліджувана адміністративна процедура має комплексний характер та визначається трьома законодавчими актами, а також Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх

розгляду контролюючими органами – як підзаконним нормативним актом, при цьому, вибір того чи іншого «регулятивного акта», залежить від виду адміністративної відповідальності та суті спору.

Так, у випадку притягнення особи до фінансової відповідальності, мають застосовуватися положення Податкового кодексу України. Для оскарження цього рішення особа може звернутися до адміністративного суду у порядку КАСУ, або ж до контролюючого органу вищого рівня. При цьому, рішення центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, прийняте в результаті розгляду скарги платника податків, є остаточним (таким, що не має ставитися під сумнів) і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню. Крім того, констатовано, що не підлягають адміністративному оскарженню: грошові зобов'язання, самостійно визначені платником податків; рішення контролюючих органів, які вже оскаржені платником податків у судовому порядку.

У випадку наявності складу адміністративного правопорушення – в залежності від виду порушення справа може розглядатися контролюючим органом відповідно до КУПАП або місцевим загальним судом у порядку КАСУ.

Право фіскального органу на здійснення розгляду справи про податкове правопорушення є дискреційним повноваженням, що безсумнівно сприяє ефективності податкового контролю. Однак, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції і порядок її здійснення, з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання. При цьому, наявність «законної мети» є одним із аспектів принципу законності разом із «необхідністю у демократичному суспільстві». У зв'язку з цим існує потреба в розумному обмеженні дискреційних повноважень органів ДФС, адже наявний їх обсяг, на сьогодні, не створює тієї ідеальної «формули», яка б сприяла дотриманню балансу публічних та приватних інтересів у податковій сфері.

На підставі порівняльного аналізу норм, що визначають адміністративну процедуру розгляду справ про податкові правопорушення, зі світовими стандарти,

було зроблено висновок, що основною проблемою є те, що тлумачення більшості принципів за нашим законодавством суттєво відрізняється від дійсного змісту, закладеного світовими стандартами. Зокрема, у нас принцип законності означає дотримання норм чинного законодавства, а у рекомендаціях SIGMA це, у першу чергу, зв'язаність діяльності публічної адміністрації правом, а не законом. Також, декларування принципів та прав особи без передбачення процедурної можливості реалізації цього права на протязі усієї адміністративної діяльності нівелює їх зміст. Саме тому, вважаємо, що існуюча ситуація потребує комплексного внесення змін до усього податкового законодавства.

Виходячи із чого, було здійснено спроби визначити систему принципів адміністративної процедури у Податковому кодексі України та Кодексі України про адміністративні правопорушення. При цьому, було акцентовано увагу не тільки на їх законодавчому закріпленню, а на приведені усього нормативно-правового акту до них.

У контексті обраної теми з урахуванням практики роботи у системі податкових органів, було наголошено також на проблемі оскарження бездіяльності посадових осіб контролюючих органів у процедурі розгляду справ про податкові правопорушення та подано відповідні пропозиції.

ВИСНОВКИ

У даному дослідженні було здійснено порівняльний аналіз принципів адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення з принципами, що висуваються до адміністративних процедур за рекомендаціями програми SIGMA та резолюції (77) 32 про захист особи відносно актів адміністративних органів. Дотримуємося підходу, за якого основною адміністративного законодавства має бути адміністративна процедура, стандарти до якого мають бути реалізованими у окремому базовому законодавчому акті про адміністративну процедуру. При цьому, спеціальне законодавство щодо окремих адміністративних процедур має узгоджуватися із основним законом. З урахуванням цього, можна зробити наступні висновки:

1. Розглядаючи підходи до визначення поняття адміністративної процедури, було зроблено висновок, що вони різняться із європейськими стандартами даної процедури. Зокрема, за європейськими рекомендаціями у рамках програми SIGMA адміністративна процедура не є матеріальною категорією, а є середовищем дотримання сукупності загальних принципів адміністративного права. Разом з тим, у сучасній вітчизняній теорії права більшістю вчених ототожнюються такі поняття як «адміністративна діяльність», «адміністративний процес», «адміністративне провадження», «адміністративна процедура», «адміністративна послуга».

2. У контексті адміністративної процедури розгляду справ про порушення податкового законодавства було зроблено висновок, що власне процедурі розгляду справ про порушення податкових правопорушень присвячена лише робота Ю. В. Бондарука. Проте, це дослідження було здійснено у 2008 році, а тому його висновки не можуть бути реалізованими за сучасних умов та потребують подальшого дослідження. Виходячи із цього, вважаємо, що категорія «адміністративної процедури» має більш практичну цінність, ніж теоретичну, визначаючи при цьому сукупність принципів діяльності адміністративного органу. Це означає, що введення до адміністративного податкового законодавства

поняття «адміністративної процедури» без зміни усталеного радянського підходу до даного поняття не змінить існуючої системи адміністративної діяльності. Важливим є забезпечення дотримання принципів неупередженості та нейтральності, а також чітке окреслення меж допустимої діяльності адміністративного органу.

3. Визначаючи основні відмінні ознаки адміністративної процедури розгляду порушення податкового законодавства як різновиду адміністративної процедури, було застосовано системно-діяльнісний підхід.

Зокрема, визначаючи процедуру порушення податкового законодавства до різновиду публічно-адміністративної діяльності, можемо зробити висновок, що їй властиві усі її ознаки. Вона включає наступні елементи: цілі, завдання, функції, засоби, способи або методи, принципи або норми, продукти. У подальшому будемо дотримуватися зазначеного підходу.

4. При визначенні основних положень порядку розгляду порушення податкового законодавства, було зроблено висновок, що адміністративна процедура розгляду справ про порушення податкового законодавства має комплексний характер та визначається трьома законодавчими актами, а також Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами – як підзаконним нормативним актом, при цьому, вибір того чи іншого «регулятивного акта», залежить від виду адміністративної відповідальності та суті спору.

Так, у випадку притягнення особи до фінансової відповідальності, мають застосовуватися положення Податкового кодексу України. Для оскарження цього рішення особа може звернутися до адміністративного суду у порядку КАСУ, або ж до контролюючого органу вищого рівня. При цьому, рішення центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, прийняте в результаті розгляду скарги платника податків, є остаточним (таким, що не має ставитися під сумнів) і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню. Крім того, констатовано, що не підлягають адміністративному оскарженню: грошові зобов'язання,

самостійно визначені платником податків; рішення контролюючих органів, які вже оскаржені платником податків у судовому порядку.

У випадку наявності складу адміністративного правопорушення - в залежності від виду порушення справа може розглядатися контролюючим органом відповідно до КУПАП або місцевим загальним судом у порядку КАСУ.

5. Щодо дискреційних повноважень податкових органів, то право фіскального органу на здійснення розгляду справи про податкове правопорушення є дискреційним повноваженням, що безсумнівно сприяє ефективності податкового контролю. Однак, закон має з достатньою чіткістю визначати межі такої дискреції і порядок її здійснення, з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання. У зв'язку з цим існує потреба в розумному обмеженні дискреційних повноважень органів ДФС, адже наявний їх обсяг, на сьогодні, не створює тієї ідеальної «формули», яка б сприяла дотриманню балансу публічних та приватних інтересів у податковій сфері.

6. Здійснюючи порівняння стандартів адміністративної процедури з нормами, що визначають порядок розгляду справ про порушення податкового законодавства, було зроблено висновок, що серед законодавства України лише Кодекс адміністративного судочинства України містить перелік засад адміністративної процедури, які є наближеними до стандартів програми SIGMA та резолюції (77) 32. При цьому, Кодекс України про адміністративні правопорушення не містить переліку засад процедури з розгляду адміністративних правопорушень, що є проявом ще радянської нормотворчості. Податковий кодекс України містить перелік засад податкового законодавства, який відноситься більше до матеріальних норм, ніж до процесуальних, тому засади адміністративної процедури розгляду справ про податкові правопорушення (у контексті фінансової відповідальності) розкидані по всьому законодавчому акту, що не сприяє ефективному здійсненню адміністративних процедур. Вважаємо, що існуюча ситуація потребує законодавчого врегулювання.

Разом з тим, основною проблемою є те, що тлумачення більшості принципів за нашим законодавством суттєво відрізняється від дійсного змісту, закладеного світовими стандартами. Зокрема, у нас принцип законності означає дотримання норм чинного законодавства, а у рекомендаціях SIGMA це, у першу чергу, зв'язаність діяльності публічної адміністрації правом, а не законом. Також, декларування принципів та прав особи без передбачення процедурної можливості реалізації цього права на протязі усієї адміністративної діяльності нівелює їх зміст. Саме тому, вважаємо, що існуюча ситуація потребує комплексного внесення змін до усього податкового законодавства.

7. Виходячи із чого, було здійснено спроби визначити систему принципів адміністративної процедури у Податковому кодексі України та Кодексі України про адміністративні правопорушення. При цьому, було акцентовано увагу не тільки на їх законодавчому закріпленню, а на приведені усього нормативно-правового акту до них.

У контексті обраної теми з урахуванням практики роботи у системі контролюючих органів, було наголошено також на проблемі оскарження бездіяльності посадових осіб контролюючих органів у процедурі розгляду справ про податкові правопорушення та подано відповідні пропозиції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Агафонов С. И.* Административные процедуры и их реализация в деятельности органов внутренних дел Российской Федерации : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право ; финансовое право ; информационное право». М., 2008. 24 с.
2. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України /авт.- упоряд. В. П. Тимощук. К.: Факт, 2003. 496 с.
3. Адміністративне право України : навч. посіб. : [у 2 т.] / [Галуцько В. В., Олефір В. І., Пихтін М. П. та ін.] / за заг. ред. В. В. Галуцька. Херсон : ПАТ «Херсонська міська друкарня» 2011. Т. 1 : Загальне адміністративне право. 320 с.
4. Адміністративне право України : підручник / Т. О. Коломоєць, Ю. В. Пиріжкова, Н. О. Армаш та ін. ; за заг. ред. Т. О. Коломоєць. К. : Істина, 2009. 480 с.
5. *Бахрах Д. Н.* Административное право : учебник [для вузов] / Д. Н. Бахрах, Б. В. Россинский, Ю. Н. Стариков. 3-е изд., пересмотр. и доп. М. : Норма, 2007. 816 с.
6. *Беспалова А. О.* Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2015. 27 с.
7. *Бондарук Ю. В.* Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2008. 13 с.
8. *Воронкова О. М.* Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування. Збірник наукових праць Нац. ун-ту Держ. податкової служби України. 2011. № 2. С. 42–52.
9. *Галіцина Н.В.* Адміністративна процедура як інститут адміністративного процесу. Форум права. 2010. № 4. С. 163–177.
10. *Гусаров С.* Визначення понять адміністративної процедури та адміністративного процесу в адміністративному праві України. Вісник Акад. упр. МВС. 2008. № 3. С. 6–18.

11. *Даль В. И.* Толковый словарь живого ISSN 1995-6134 176 великого русского языка : в 4 т. М. : Рус. яз., 1980. Т. 3. 588 с.
12. *Демський Е. Ф.* Адміністративне процесуальне право України : навчальний посібник для вузів. К. : Юрінком Інтер, 2008. 495 с.
13. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. К. : Факт, 2003. 384 с.
14. Деякі питання реформування державного управління України: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 р. № 474-р. Офіційний вісник України. 2016 р. № 55. стр. 36.
15. *Евгеньева А. П.* Словарь русского языка : в 4 т. 2-е изд. испр. и доп. М. : Рус. яз., 1984. 614 с.
16. *Золотарьова М. К.* Щодо окремих питань застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів Державної фіскальної служби України. Форум права. 2015. № 1. С. 123–128.
17. *Ісаєва Н. К.* Оскарження рішень податкових органів та їх посадових осіб у контексті конституційних прав людини і громадянина в Україні. Часопис Київського університету права. 2013. № 3. С. 113-116.
18. Кодекс адміністративного судочинства від 6 липня 2005 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, 37. Ст. 446.
19. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 № 8073-Х. *Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР)* 1984. додаток до № 51. ст.1122.
20. Конституція України: Закон України від 28.06.1996. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141;
21. *Кузьменко О. В.* Теоретичні засади адміністративного процесу : монографія. К. : Атіка, 2005. 352 с.
22. *Кунєв Ю. Д.* Визначення сутності та змісту основних митно-правових понять: митна справа, митне законодавство. Вісник Академії митної служби України. Сер. : Право. 2013. № 1. С. 7-13.

23. *Кунєв Ю. Д., Баязітов Л. Р.* Адміністративна процедура: загальна проблематизація праворозуміння та правозастосування. Вісник академії митної служби України. Право. 2015. С. 79–93.

24. *Лагода О. С.* Адміністративна процедура: теорія і практика застосування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Ірпінь, 2007. 21 с.

25. *Мацелик М. О.* Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2005. 22 с.

26. *Миколенко О. І.* Місце адміністративного процедурного права в системі юридичних знань та системі права України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Запоріжжя, 2011. 40 с.

27. *Новиков А. М.* Методология / А. М. Новиков, Д. А. Новиков. М. : СИНТЕГ, 2007. 668 с.

28. *Ожегов С. И.* Словарь русского языка. М. : Рус. яз., 1987. 750 с.

29. Перелік контрольних питань із загального закону про адміністративні процедури: рекомендації програми SIGMA. Сприяння покращенню в управлінні та менеджменту.

30. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. ст.112.

31. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : наказ М-ва фінансів України від 21.10.2015 № 916, зареєстр. в М-ві юстиції України 23.12.2015 № 1617/28062. Офіц. веб-портал Верховної Ради України. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>;

32. Проект Закону України «Про адміністративну процедуру» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://old.minjust.gov.ua/file/42462.docx>

33. *Ратников В. В.* Административная процедура аккредитации в сфере высшего образования : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук:

спец. 12.00.14«Административное право; финансовое право; информационное право». Челябинск, 2012. 23 с.

34. Резолюція (77) 31 про захист особам відносно актів адміністративних органів. URL: <http://uchebana5.ru/cont/2458299-p78.html>

35. Рекомендація Комітету Міністрів Ради Європи № R (80) 2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень / прийнята Комітетом Міністрів 11 березня 1980 року на 316-й нараді заступників міністрів. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України. К. : Факт, 2003. С. 469-479.

36. *Ремнев В. И.* Социалистическая законность в государственном управлении. М., 1979. 301 с.

37. Рішення Конституційного Суду України від 25 листопада 1997 року № 6-зп «Щодо офіційного тлумачення частини другої статті 55 Конституції України та статті 248-2 Цивільного процесуального кодексу України». URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-97>

38. *Сударенко О.* Право платника податків на оскарження бездіяльності податкових органів. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2017. № 5 (94). С.134-147.

39. *Талапина Э. В.* Административные процедуры и право. Журнал российского прав. 2002. № 4. С. 3–13.

40. *Тарасова В. А.* Процедурная форма деятельности органов социального обеспечения. Советское государство и право. 1973. № 11. С.111–115.

41. *Филатова А. В.* Регламенты и процедуры в сфере реализации государственного контроля (надзора) : монография под ред. Н. М. Кониной. Саратов : Науч. кн., 2009. 208 с.

42. *Шмідт-Ассманн Е.* Загальне адміністративне право як ідея врегулювання: основні засади та завдання систематики адміністративного права. К.: К.І.С., 2009. 552 с.

43. Юридичні терміни : тлумачний словник / В. Г. Гончаренко, П. П. Андрушко, Т. П. Базова та ін. ; за ред. В. Г. Гончаренка. К. : Либідь, 2003. 320 с.

44. Юдин Э. Г. Системный подход и принцип деятельности. Методологические проблемы современной науки. М. : Наука, 1978. 392 с.
45. Якимов А. Ю. Административно-юрисдикционный процесс и административно-юрисдикционное производство. Государство и право. 1999. № 3. С. 5–10.
46. Постанова Верховного Суду від 20.06.2018 року по справі №818/48/16(К/9901/19250/18). URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/75007202>
47. Постанова Верховного Суду від 26.10.2018 року по справі №2а/1970/3775/12 (№К/9907/447/18м). URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77423570>
48. Рішення Європейського суду з прав людини від 10.12.2009 року по справі «Шагін проти України» (Заява № 20437/05). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_612
49. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23.02.2006 № 3477-IV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2006, № 30, ст.260.
50. Про ратифікацію Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2,4,7 та 11 до Конвенції: Закон України 17.07.1997 № 475/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 1997, № 40, ст.263.
51. Рішення Європейського суду з прав людини від 14.10. 2010 року по справі «Щокін проти України» (Заяви № 23759/03 та № 37943/06). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858
52. Постанова Верховного Суду від 18.01.2018 по справі 804/1241/17 (К/9901/1648/17). URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/71692929>
53. Бевзенко В.М., Панова В.Г. Сутність та підстави втручання адміністративного суду в розсуд суб'єкта публічної адміністрації: монографія / В.М. Бевзенко, Г.В. Панова; за заг. ред. В.М. Бевзенка. – К.: ВД «Дакор», 2018. – 232 с.

54. *Оніщенко Н.* Принцип законності: природа та сутність в умовах демократичних змін // Віче. – 2012. – № 12. – С. 3.

55. *Бобровник С.В.* Законність // Великий енциклопедичний юридичний словник / За ред. акад. НАН України *Ю.С.Шемшученка*. – К.: Юридична думка, 2007. – С. 274.

56. Теория права и государства: [учебник] / [под ред. В. В. Лазарева]. — М.: Новый юрист, 1996. — 472 с.

57. *Малеин Н.С.* О законности в условиях переходного периода // Теория права: новые идеи. – М.: Изд-во ИГиП РАН, 1995. – Вып. 4. – С. 26-32.