

МІРОШНИЧЕНКО В.Р.

ОСОБЛИВОСТІ ОКРЕМИХ МЕТОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ПУБЛІЧНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ У СФЕРІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

METHODS OF ACTIVITY OF PUBLIC ADMINISTRATION BODIES IN THE FIELD OF ADMINISTRATIVE AND LEGAL SUPPORT OF TAX SECURITY OF UKRAINE

У статті розглянуті особливості застосування різних методів в діяльності органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки України. Відображено особливості методів переконання, примусу, стимулювання, сервісної групи методів, нагляду та контролю. Наголошено, що у загальному метод переконання закріплений у положенні Податкового кодексу України – забезпечення інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики. Деталізація зазначеного методу знайшла своє відображення в Положеннях про Державну податкову службу України та Державну митну службу України, зокрема, організація у засобах масової інформації роз'яснювальної роботи, надання консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства з питань податкової та митної справи, забезпечення проведення консультацій з громадськістю з питань реалізації державної податкової та митної політики тощо. Визначено, що після методу переконання, якщо не було досягнуто результатів, застосовується метод примусу, в межах якого розглянуто заходи обтяжуючі (майнові) (арешту майна платника податків та реалізація майна, що перебуває в податковій заставі) та стимулюючі (зупинення видаткових операцій та арешт коштів та інших цінностей, що перебувають у банку), а також здійснено їх відмежування.

Окремо проаналізовано метод заохочення (стимулювання) та сервісну групу методів. Проведено відмежування методу заохочення (стимулювання) від стимулюючого заходу примусу (як методу). Підкреслено, що останній з них стимулює створення умов для можливості виконання органом публічної адміністрації своїх функцій у випадку порушення платником податків встановлених правил поведінки. Серед методів стимулювання виділено спеціальний податковий режим, усунення подвійного оподаткування, податкову пільгу, перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк. Зроблено висновок, що лише органічне поєднання окремих методів з врахуванням особливостей соціально-економічних процесів, що відбуваються у суспільстві, здатне забезпечити ефективну діяльність органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки України.

Ключові слова: податкова безпека, методи діяльності публічної адміністрації, переконання, примус, стимулювання, нагляд, контроль.

The article examines the peculiarities of the application of various methods in the activity of public administration bodies in the field of ensuring tax security of Ukraine. Features of methods of persuasion, coercion, stimulation, service group methods, supervision and control are reflected. It is emphasized that in general, the method of persuasion is enshrined in the provision of the Tax Code of Ukraine – provision of informing the public about the implementation of the state tax and customs policy. The detailing of the specified method was reflected in the Regulations on the State Tax Service of Ukraine and the State Customs Service of Ukraine, in particular, the organization of explanatory work in the mass media, the provision of advice on the practical application of certain legislation on tax and customs matters, ensuring the conduct of consultations with the

public on implementation of state tax and customs policy, etc. It was determined that after the method of persuasion, if results were not achieved, the method of coercion is used, within the scope of which aggravating (property) measures are considered (seizure of the property of the taxpayer and realization of property under tax lien) and stimulating (stopping of expenditure transactions and seizure of funds) and other valuables held by the bank, and their delimitation was also carried out.

The method of encouragement (stimulation) and the service group of methods were analyzed separately. A distinction was made between the method of encouragement (stimulation) and the stimulating measure of coercion (as a method). It is emphasized that the last of them stimulates the creation of conditions for the possibility of the public administration body performing its functions in the event of a taxpayer's violation of the established rules of conduct. Among the methods of stimulation, a special tax regime, elimination of double taxation, tax relief, postponement of the deadline for payment of tax and collection or its part established by the tax legislation to a later date are highlighted. It was concluded that only an organic combination of individual methods, taking into account the peculiarities of socio-economic processes taking place in society, can ensure the effective activity of public administration bodies in the field of ensuring tax security of Ukraine.

Key words: *tax security, public administration methods, persuasion, coercion, stimulation, supervision, control.*

Вступ. Діяльність органів публічної адміністрації спирається на поєднання певних форм та методів, оптимальне співвідношення яких робить цей процес ефективним. Не виключення і діяльність у сфері забезпечення податкової безпеки України. До того ж сьогодні потребує нових підходів до обрання їх комплексу, адже метод поза формою – це лише можливість у руках суб'єкта здійснювати свій вплив на об'єкт. Форма дає уявлення про характер діяльності, ті шляхи, якими органи публічної адміністрації впливають на об'єкт, а метод показує, якими прийомами і способами вони реалізують свої повноваження [1, с. 183-184].

Питання, пов'язані з особливостями застосування органами публічної адміністрації у своїй діяльності різних форм та методів, розглядала низка вчених серед яких Вишневський М.В., Волинець В.В., Галуцько В.В., Горбач О.В., Гурковський М.П., Дембіцька С.Л., Дорошенко Д.П., Єсімов С.С., Журавель Я.В., Коломоець Т.О., Колпаков В.К., Короєд С.О., Кузьменко О.В., Курило В.І., Ліпський В.В., Пастух І.Д., Рогозіннікова К.С., Сергєєв С.О., Смілий І.А. та інші. Проте, проблематика щодо використання окремих методів в ході забезпечення податкової безпеки України потребує додаткового висвітлення.

Метою статті є висвітлення особливостей окремих методів діяльності органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки України та розроблення шляхів їх вдосконалення з врахуванням процесів, що відбуваються сьогодні у суспільстві.

Результати дослідження. Під методами діяльності публічної адміністрації розуміється спосіб, прийом практичної реалізації її суб'єктами завдань і функцій у повсякденній діяльності на основі закріпленої за ними компетенції, у встановлених межах та у встановленій формі [2, с. 483]. Загалом методи діяльності впливають із загальної мети діяльності органів публічної адміністрації. Так, метою діяльності зазначених органів у сфері забезпечення податкової безпеки є розроблення та впровадження такої системи заходів, що здатна забезпечити стійкість та збалансованість податкової системи держави до внутрішніх і зовнішніх загроз. При цьому кожен орган публічної адміністрації може застосовувати відповідні методи лише з врахуванням тих меж повноважень, які закріплені у чинному законодавстві.

Основним та визначальним в організації фіскальних правовідносин між контролюючими органами та платниками податків визнають метод переконання [3, с. 100]. Він ґрунтується на авторитеті держави, Конституції та законів України, свідомому ставленні громадян до своїх обов'язків [4, с. 93]. Ми підтримуємо точку зору, що метою його застосування є формування усвідомлення та внутрішнього визнання суспільством того, що чинні нормативні приписи відповідають інтересам громадян і держави, справедливо захищаючи права, свободи та інтереси людини і громадянина; зі свого боку спільнота має реальні важелі впливу, які зумовлюють можливість зміни та удосконалення встановлених нормативних приписів [5, с. 82].

Метод переконання у сфері забезпечення податкової безпеки полягає у впливі на свідомість та поведінку платників податків з метою формування у них правомірної поведінки щодо обрахування та сплати податків, розуміння необхідності добровільно та сумлінно виконувати вимоги податкового законодавства. Він полягає у проведенні роз'яснювальної роботи серед населення щодо добровільної сплати податків, створення такої думки у суспільстві, яка б не давала би можливості платнику вагатися чи сплачувати податки, чи ні.

Метод переконання в діяльності органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки України реалізується в різних формах, зокрема: правове виховання, постійне інформування населення про зміни в податковому законодавстві та відповідних підзаконних нормативно-правових актах, агітаційно-роз'яснювальна робота серед населення, застосування заходів заохочення до добросовісних платників податків, робота з правопорушниками, особами з так званих груп ризику, поширення та популяризація передового досвіду боротьби з порушеннями податкового законодавства [3, с. 100].

Сьогодні наявні всі підстави для того, щоб розглядати переконання як один із загальних та базових методів впливу на податкові відносини в умовах зміни акцентів взаємовідносин держави та платників податків з метою забезпечення їх відповідності вимогам законодавства [6, с. 55]. Метод переконання закріплений у ст. 19-1 ПК України, а саме, забезпечення інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики. Зазначений метод деталізований у Положеннях про Державну податкову службу України та Державну митну службу України [7], де зазначено що служби формують власну інформаційну політику та їх територіальних органів, інформують суспільство про показники роботи, напрями та підсумки їх діяльності, організовують у засобах масової інформації роз'яснювальну роботу, пов'язану із застосуванням законодавства з питань, що належать до компетенції служб, надають консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства з питань податкової та митної справи, забезпечують проведення консультацій з громадськістю, зокрема через громадську раду, з питань реалізації державної податкової та митної політики. Водночас, сьогодні відсутня налагоджена та чітко побудована інформаційна політика зазначених органів, а також відсутні відповідні комунікаційні стратегії з визначеними місією, цілями та ключовими тезами. Така ситуація негативно впливає на результати застосування методу переконання, а також не дозволяє створити умови для забезпечення податкової безпеки держави.

Ще одним недоліком застосування методу переконання у формі інформування та роз'яснювання відзначають відсутність єдиної практики оцінки громадської думки на рівні центральних органів державної виконавчої влади, що спонукає до висновку про незабезпечення належним чином побудови двостороннього зв'язку із громадськістю. Чинним законодавством передбачений обов'язок органу виконавчої влади здійснювати вивчення громадської думки [8], а після отримання підсумкової інформації про результати вивчення громадської думки та її узагальнення забезпечити її врахування під час прийняття органом виконавчої влади остаточного рішення з питань, що потребували вивчення громадської думки. Крім того, в територіальних органах ДПС України працюють регулярні «гарячі лінії» для надання консультацій платникам податків, а також здійснюється моніторинг коментарів та відгуків платників податків. Проте, всі ці заходи, як показують результати опитування респондентів, не демонструють свою ефективність.

Наступним розповсюдженим методом діяльності органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки України є метод примусу. Примус – метод впливу держави на свідомість і поведінку осіб, що допускають протиправні вчинки і при цьому виступає допоміжним методом, тобто «застосовується на основі переконання й лише після переконання» [9, с. 132].

Заходи примусу у сфері забезпечення податкової безпеки України доцільно класифікувати за спрямованістю негативного впливу на заходи обтяжуючі (майнові), які безпосередньо спрямовані на зменшення майнового капіталу платника податків (арешт коштів на рахунку платника податків, арешт майна, товарів і реалізація майна, що перебуває в податковій заставі) та стимулюючі (зупинення видаткових операцій та арешт коштів та інших цінностей, що знаходяться у банку) [10, с. 206]. І якщо обтяжуючі спрямовані безпосередньо на стягнення заборгованості платника податків, то стимулюючі заходи примусу спрямовані на стимулювання платника податків забезпечити реалізацію контролюючими органами своїх повноважень щодо застосування інших заходів примусу. Тобто, якщо платник податків не допускає контролюючі органи до реалізації їх законних повноважень, до нього можуть бути застосовані зазначені заходи з метою припинення створення цих перешкод [10, с. 208].

Слід зазначити, що арешт, як захід примусу з точки зору методу діяльності публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки України, відноситься тільки до арешту майна платника податків. Цей арешт, відповідно до п.94.4 ст. 94 ПК України, накладається контролюючим органом на будь-яке майно платника податків (крім грошових коштів) та полягає у забороні платнику податків вчиняти щодо свого майна реалізацію прав розпорядження або користування його майном. На відміну від цього арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу. Тобто арешт грошових коштів можна визнати опосередкованим заходом примусу як методу діяльності публічної адміністрації.

Ще один захід примусу – реалізація майна, що перебуває в податковій заставі. Відповідно до п. 95.1 ст. 95 ПК України контролюючий орган здійснює продаж майна платника податків, який має непогашений податковий борг, яке перебуває у податковій заставі. Під час продажу майна на товарних біржах він укладає відповідний договір з брокером (брокерською конторою), яка вчиняє дії з продажу такого майна за дорученням контролюючого органу на умовах найкращої цінової пропозиції.

Стимулюючі заходи, на відміну від обтяжуючих заходів, безпосередньо спрямовані не на стягнення податкового боргу з платника податків, а на його заохочення забезпечити реалізацію податковими органами власних повноважень щодо застосування інших заходів примусу [11, с. 63-65]. Ці заходи дозволяють уникнути або попередити перешкоди, що потенційно можуть виникнути під час стягнення контролюючими органами з платників податків податкової заборгованості. До зазначених заходів відносяться зупинення видаткових операцій (п. 20.1.32 ст. 20 ПК України, п. 89.4 ст. 89, п. 91.4 ст. 91 ПК України) та арешт коштів та інших цінностей, що перебувають у банку (пп. 20.1.32 п. 20.1 ст. 20, абз. 2 п. 94.6.2 ст. 94 ПК України) [10, с. 239].

Органи публічної адміністрації, як суб'єкти забезпечення податкової безпеки держави, реалізують владні повноваження шляхом примусу платників податків та податкових агентів до виконання приписів правових норм. При цьому примус як метод діяльності публічної адміністрації у сфері адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України застосовується виключно на правовій основі, спеціально уповноваженими на те державними органами, тільки до конкретних суб'єктів права в зв'язку з їх участю у податкових правовідносинах.

Отже, зазначений метод застосовується, зазвичай, після переконання, якщо відповідні заходи не спричинили зворотній зв'язок і досягнення результатів, що були поставлені суб'єктом владних повноважень [12, с. 360], зокрема, не відбулося вчасне нарахування або перерахування податкових зобов'язань.

Слід погодитись, що методи переконання та примусу – реагування уповноважених суб'єктів на протиправність поведінки платників податків та податкових агентів у спосіб, визначений законодавством, і в міру, продиктовану обставинами [13, с. 156].

Також серед методів діяльності органів публічної адміністрації у сфері адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України можна виділити метод заохочення (стимулювання) та сервісну групу методів. При цьому слід чітко розрізняти метод заохочення (стимулювання) та стимулюючий захід примусу (як методу). Другий з них, як зазначено вище, стимулює створення умов для можливості виконання органом публічної адміністрації своїх функцій у випадку порушення платником податків встановлених правил поведінки.

Метод стимулювання полягає у спонуканні платників податків до дії, застосуванні матеріальних і моральних стимулів, пропаганді позитивного досвіду й наданні різних пільг і нагород суб'єктам, які безпосередньо беруть участь або сприяють ефективному здійсненню функцій держави [14, с. 40]. До методів стимулювання відносяться спеціальний податковий режим (ст. 11 ПК України), усунення подвійного оподаткування (ст. 13), податкова пільга (ст. 30), перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк (ст. 32).

Сервісна група методів виявляється як у наданні адміністративних послуг (реєстрація платника єдиного податку, включення неприбуткового підприємства (установи, організації) до Реєстру неприбуткових установ та організацій, реєстрація платником ПДВ тощо), усних та письмових податкових консультацій, так і у створенні електронних сервісів, функціонуванні інформаційно-довідкового департаменту тощо. До особливої категорії сервісних засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин відносять оприлюднення (оновлення) на офіційному веб-порталі ДПС наборів відкритих даних про платників податку на додану вартість, стан заборгованостей та сплати податків до бюджету, підприємства з ознаками фіктивності тощо [6, с. 55].

Наступна група методів – нагляд та контроль – здійснення контрольно-наглядових заходів з метою забезпечення дотримання податкового законодавства, що забезпечить досягнення належного рівня податкової безпеки держави. Контроль в діяльності суб'єктів публічної адміністрації – діяльність, яку спрямовано на своєчасне виявлення та ліквідацію факторів, що заважають ефективному здійсненню функцій держави та місцевого самоврядування, унеможливаючи забезпечення належного рівня забезпечення публічних інтересів [15, с. 3]. В ході контролю здійснюються наступні кроки: отримання об'єктивної інформації про стан дотримання законності у податковій сфері, її дослідження щодо наявності ознак порушення податкового законодавства та припинення фактів його порушення, встановлення детермінант, що сприяють вчиненню значених правопорушень, запобігання вчиненню нових порушень податкового законодавства, а також виявлення осіб, що сприяють або вчиняють порушення податкового законодавства. Наведений перелік кроків, що дозволяють реалізувати загальну мету контролю у досліджуваній сфері, не є виключним. Органи публічної адміністрації, залежно від об'єктивних обставин, що утворюються у певний проміжок часу, здійснюють низку інших кроків, що дозволяють забезпечити податкову безпеку держави.

Загальні способи здійснення контролю у сфері забезпечення податкової безпеки окреслені у ст. 62 ПК України, до яких відносяться ведення обліку платників податків, перевірок дотримання податкового законодавства, моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб або працівників платника податків. Також здійснюється контроль за суміжними сферами, зокрема, – готівковим та безготівковим обігом, що надає можливість виявити порушення та запобігти несплаті податків [16, с. 181].

Водночас, особливості економічних процесів, що відбуваються у суспільстві в умовах воєнного часу обумовили певні зміни в застосуванні методів контролю з боку органів публічної влади. Йдеться про те, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України не розпочинаються податкові перевірки, а розпочаті перевірки зупиняються [17]. Водночас, дозволено проводити камеральні перевірки декларацій або уточнювальних розрахунків, до яких подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, а також усі фактичні перевірки.

Висновок. Розвиток українського суспільства крокує шляхом наближення до європейських цінностей. Сьогодні набувають поширення такі методи діяльності органів публічної адміністрації, що мають потужний і ефективний потенціал впливу на поведінку людей, зокрема, диференційоване оподаткування, антимонопольне регулювання, видача ліцензій на право здійснення тієї чи іншої господарської діяльності, державний контроль (нагляд), тощо. Зазначені методи сприяють посиленню ролі органів публічної адміністрації у реалізації заходів, що спрямовані на дотримання прав, свобод та інтересів людини та громадянина, гарантованих Конституцією України. Наслідком цього є покращення ефективності забезпечення податкової безпеки України.

Список використаних джерел:

1. Гурковський М.П., Єсімов С.С. Основні форми та методи діяльності поліції у сфері забезпечення конституційних прав і свобод людини та громадянина України. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2016. № 4. С. 171–186.
2. Курс адміністративного права України : підручник / В. Колпаков, О. Кузьменко, І. Пастух та ін. ; за ред. В. Коваленка. Київ :ЮрінкомІнтер, 2012. 808 с.
3. Сергєєв С. О. Методи переконання та примусу у фіскальних правовідносинах між податковими органами та платниками податків. *Право і Безпека*. 2005. № 5. С. 99–102.
4. Волинець В.В. Засоби переконання та стимулювання (заохочення) у забезпеченні зобов'язань за трудовим договором. *Форум права*. 2009. № 1. С. 92–98.
5. Журавель Я.В. Деякі питання застосування методу переконання у публічному адмініструванні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2020. № 2. С. 81–84.
6. Rogozinnikova K.S. Методи адміністративно-правової охорони податкових відносин: теоретико-правове дослідження. *Право і безпека*. 2019. № 4 (75). С. 53–58.
7. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06 бер. 2019 р. № 227. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.
8. Про забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики : Постанова Кабінету Міністрів від 03 лист. 2010 р. № 996. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-2010-%D0%BF#Text>.

9. Дембiцька С.Л. Переконання як психологiчний метод застосування адмiнiстративного примусу. *Право i суспiльство*. 2015. № 3(3). С. 131–135.
10. Дорошенко Д.П. Примус у податковому правi : дис. ... д-ра юрид. наук. Спецiальнiсть 12.00.07 – Адмiнiстративне право i процес; фiнансове право; iнформацiйне право. Х., 2019. 424 с.
11. Дорошенко Д. П. Обтяжуючi та стимулюючi заходи податковоправового примусу: до розмежування понять. *Науковий вiсник Мiжнародного гуманiтарного унiверситету. Серiя: «Юриспруденцiя»*. 2017. № 28. С. 63–65.
12. Смилий I.А. Форми та методи дiяльностi Державної мiграцiйної служби України щодо протидiї адмiнiстративним правопорушенням iноземцiв. *Публiчне право*. 2013. № 2. С. 355-361.
13. Вишневський М.В. Методи адмiнiстративної дiяльностi суб'єктiв публiчної адмiнiстрацiї, що здiйснюють адмiнiстративно-правове регулювання дiяльностi апарату суду в Україні. *Науковий вiсник Мiжнародного гуманiтарного унiверситету. Сер.: Юриспруденцiя*. 2018. № 36. Т. 1. С. 155-159.
14. Рудик П.А. Основи теорiї держави : навчальний посiбник. Київ: Вид-во «Алерта». 2013. 208 с.
15. Кiвалов С. В. Контроль як напрям дiяльностi суб'єктiв публiчної адмiнiстрацiї. *Правове життя сучасної України : у 3 т. : матерiали Мiжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 15 трав. 2020 р.)*. Одеса : Гельветика, 2020. Т. 2. С. 3-6.
16. Лiпський В.В. Податковий контроль: загальна характеристика. *Науковий вiсник Ужгородського нацiонального унiверситету. Серiя «Право»*. 2016. Вип. 38. Т. 1. С. 180-183.
17. Про внесення змiн до Податкового кодексу України та iнших законодавчих актiв України щодо дiї норм на перiод дiї воєнного стану : Закон України вiд 15 бер. 2022 р. № 2120-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.