

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

О.О. Бандурка

**УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ
СЛУЖБОЮ В УКРАЇНІ:
ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ**

Видавництво

Національного університету внутрішніх справ

Харків – 2004

Рекомендовано до друку
вченою радою Національного
університету внутрішніх справ
00.00.2004 р., протокол № 00

Рецензенти:

Бандурка О.О.

Управління державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2004. – 482 с.

Монографію присвячено дослідженню організаційно-правових питань управління державною податковою службою в Україні, визначенню її призначення, завдань, функцій, структури та правового статусу, аналізу завдань, структури та повноважень податкової міліції, форм управління в державній податковій службі, специфіки роботи з її персоналом, а також шляхів удосконалення управління державною податковою службою.

Для науковців, практичних працівників, викладачів, докторантів, аспірантів і студентів вищих навчальних закладів, всіх, хто цікавиться проблемами управління у сфері оподаткування.

© О.О.Бандурка

Зміст:

	Стор.
Вступ.....	6
Розділ 1. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБОЮ В УКРАЇНІ.....	10
1.1. Державна податкова служба як об'єкт державного управління.....	10
1.2. Сутність, особливості та функції управління державною податковою службою.....	25
1.3. Система управління державною податковою службою.....	41
1.4. Інформаційне забезпечення управління державною податковою службою.....	56
Розділ 2. ФУНКЦІОНАЛЬНО-ОРГАНІЗАЦІЙНА СТРУКТУРА ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ.....	67
2.1. Призначення, завдання та функції державної податкової служби.....	67
2.2. Державна податкова адміністрація України.....	89
2.3. Місцеві органи державної податкової служби.....	107
Розділ 3. ПРАВОВИЙ СТАТУС ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ.....	121
3.1. Сутність та структура правового статусу державної податкової служби.....	121
3.2. Обов'язки державної податкової служби.....	130
3.3. Права державної податкової служби.....	140
3.4. Відповідальність державної податкової служби.....	161
Розділ 4. ПОДАТКОВА МІЛІЦІЯ ЯК СТРУКТУРНИЙ ПІДРОЗДІЛ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ.....	176

4.1. Поняття, завдання та структура податкової міліції в Україні.....	176
4.2. Повноваження та основні напрямки діяльності податкової міліції.....	199
Розділ 5. ФОРМИ УПРАВЛІННЯ В ДЕРЖАВНІЙ ПОДАТКОВІЙ СЛУЖБІ.....	
5.1. Поняття та види правових актів управління державної податкової служби.....	219
5.2. Особливості розробки, прийняття та виконання правових актів управління в державній податковій службі.....	244
5.3. Організаційні форми управління в державній податковій службі.....	268
Розділ 6. РОБОТА З ПЕРСОНАЛОМ В ДЕРЖАВНІЙ ПОДАТКОВІЙ СЛУЖБІ.....	
6.1. Поняття та структура персоналу державної податкової служби.....	287
6.2. Державно-службові відносини в державній податковій службі.....	305
6.3. Соціально-правовий захист персоналу державної податкової служби.....	337
6.4. Дисципліна та відповідальність службовців державної податкової служби.....	359
Розділ 7. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБОЮ.....	
7.1. Розвиток функцій, організаційних структур та форм управління державною податковою службою в процесі її модернізації.....	377
7.2. Поліпшення роботи з персоналом органів державної податкової служби як засіб удосконалення її діяльності.....	397

7.2. Проблеми удосконалення структури та правового статусу податкової міліції.....	409
7.4. Зарубіжний досвід управління податковими органами та можливості його використання в Україні.....	420
Висновки.....	445
Список використаних джерел.....	453

ВСТУП

Шлях до Європейського співтовариства, який обрала і поступово реалізує Україна, пролягає через створення ринкової економіки, підвищення до європейського рівня життя народу, прийняття законів, що відповідали б міжнародним стандартам, формування державного апарату, який забезпечував би належну реалізацію державної політики у різних сферах. За таких умов особливого значення набуває здійснення сучасної податкової політики, яка має забезпечити належний соціально-економічний розвиток країни. Провідне місце в системі державних інститутів здійснення цієї політики займають органи податкової служби, які несуть основний тягар виконання державно-управлінських функцій у сфері оподаткування. Отже, забезпечення належного рівня здійснення державного управління у зазначеній сфері нерозривно пов'язано із рівнем виконання своїх завдань та функцій самою державною податковою службою, тобто воно значною мірою залежить від того, наскільки відповідає сучасним вимогам управління цією державною структурою.

В умовах поглиблення ринкових перетворень змінюються не тільки принципи взаємодії суб'єктів господарської діяльності, але й увесь комплекс господарчих, економічних відносин. Ось чому ситуація, що склалася, потребує реформування податкової системи, результатом якої має стати перетворення державної податкової служби в ефективну службу нового зразка, яка посилить віру суспільства і приватного бізнесу у прозорість, об'єктивність, надійність та добросовісність державної податкової служби.

За таких умов виникає потреба у глибокому науковому дослідженні організаційно-правових засад управління державною податковою службою в Україні. Аналіз методологічних засад управління зазначеною службою, визначення функціонально-організаційної структури податкової служби в Україні, сутності та змісту її правового статусу, поняття, структури та статусу податкової міліції як особливого структурного підрозділу державної податкової служби, характеристика форм управління в державній податковій

службі, системи робота з персоналом в цій службі, визначення шляхів удосконалення управління нею мають не тільки теоретичне, а й велике практичне значення.

Загальним проблемам державного управління в літературі приділяється загалом достатня увага. В працях В.Б. Авер'янова, О.Ф. Андрійко, М.І. Ануфрієва, Г.В. Атаманчука, О.М. Бандурки, Д.М. Бахраха, Ю.П. Битяка, А.С. Васильєва, В.М. Гаращука, І.П. Голосніченка, Є.В. Додіна, Р.А. Калюжного, С.В. Ківалова, В.К. Колпакова, А.Т. Комзюка, Л.В. Ковалюка, В.Я. Малиновського, Н.Р. Нижник, В.П. Петкова, О.І. Остапенка, О.П. Рябченко, Ю.М. Старилова, М.М. Тищенко, В.В. Цветкова, В.К. Шкарупи, О.Н. Ярмиша та інших вчених аналізуються проблеми становлення і розвитку державного управління, визначаються його сутність і система, особливості здійснення в окремих сферах і галузях, перспективи його удосконалення тощо. Разом з тим недостатньо дослідженими залишаються питання управління такою важливою державною структурою як державна податкова служба. Можна назвати лише окремі праці, зокрема, В.Т. Білоуса, О.П. Дзісяка, В.І. Полюховича, Т.В. Сараскіної та ін., присвячені зазначеним проблемам. Як результат єдина теорія управління державною податковою службою до нашого часу відсутня, незважаючи на її необхідність для науки і практики.

Враховуючи таку необхідність, автор ставив перед собою мету комплексно дослідити методологічні, організаційні і правові питання здійснення управління державною податковою службою в Україні, виробити рекомендації щодо його удосконалення. Виходячи з цього, в роботі зроблено спробу вирішити ряд завдань:

- визначити методологічні засади управління державною податковою службою в Україні, для чого охарактеризувати цю службу як об'єкт державного управління, з'ясувати сутність, особливості, функції та систему управління державною податковою службою;

- з'ясувати функціонально-організаційну структуру державної податкової служби шляхом аналізу призначення, завдань і функцій

податкової служби та її складових – Державної податкової адміністрації України і місцевих органів – адміністрацій та інспекцій;

- визначити правовий статус державної податкової служби, зокрема, його сутність та структуру, обов'язки державної податкової служби, її права та відповідальність;

- проаналізувати особливості правового статусу податкової міліції як особливого структурного підрозділу державної податкової служби, визначити її поняття, завдання, структуру, повноваження та основні напрямки діяльності;

- охарактеризувати форми управління в державній податковій службі, з'ясувати поняття та види правових актів управління зазначеної служби, особливості їх розробки, прийняття та виконання, а також організаційні форми управління, які використовуються в податковій службі;

- визначити особливості роботи з персоналом в державній податковій службі, зокрема, поняття та структуру цього персоналу, поняття та види державно-службових відносин в податковій службі, систему заходів соціально-правового захисту персоналу, а також забезпечення дисципліни і відповідальності службовців державної податкової служби;

- виробити рекомендації щодо розвитку функцій, організаційних структур та форм управління державною податковою службою в процесі її модернізації, поліпшення роботи з її персоналом, удосконалення структури та правового статусу податкової міліції, а також можливостей використання в Україні зарубіжного досвіду управління податковими органами.

Наукова новизна запропонованої праці полягає в тому, що системно організаційно-правові питання управління державною податковою службою в Україні у вітчизняній управлінській і правовій науці не досліджувались, хоча в цьому є гостра потреба. Монографія саме і є однією з перших спроб комплексно, з використанням сучасних методів пізнання, урахуванням новітніх досягнень правової теорії управління дослідити зазначені проблеми та сформулювати авторське бачення шляхів їх вирішення. Одержані

результати становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес: у науково-дослідній сфері вони можуть бути основою для подальшої розробки проблем теорії управління; їх може бути використано для підготовки і уточнення ряду законодавчих та підзаконних актів, покращення практичної діяльності органів державної податкової служби, а також у навчальному процесі та правовому всеобучі. Книга розрахована на науковців, практичних працівників державної податкової служби, викладачів, докторантів, аспірантів, курсантів, студентів та слухачів вищих навчальних закладів, всіх, хто цікавиться проблемами управління у сфері оподаткування.

Розділ 1

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБОЮ В УКРАЇНІ

1.1. Державна податкова служба як об'єкт державного управління

Становлення незалежної Української держави викликало необхідність створення і розвитку ряду найважливіших інструментів влади, без яких держава існувати просто не може. Одним із них є податки, які визнаються основною невід'ємною ознакою держави¹. Як справедливо зазначається в літературі, виконання державою комплексу завдань, пов'язаних із забезпеченням її існування, ефективного функціонування та пристосування до різноманітних змін об'єктивного і суб'єктивного характеру, викликало появу широкого арсеналу методів державного регулювання економічних процесів², важливе місце серед яких займає податкова політика. У правовій державі оподаткування є формою участі приватної власності, окремих громадян і організацій у суспільному житті. Варто наголосити, що серед загалом небагатьох основних обов'язків громадян ст. 67 Конституції України³ називає також сплату податків і зборів у порядку і розмірах, встановлених законом.

Податки і збори – це обов'язкові внески до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, що здійснюються платниками у порядку і на умовах, визначених законами України про оподаткування⁴. Вони становлять реальну суму грошових засобів, які мобілізуються державою для

¹ Общая теория государства и права / Отв. ред. М.Н.Марченко. – М.: Юристъ, 2000. – С. 43.

² Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – С. 45.

³ Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст.141.

⁴ Все про податки: Довідник / М.Я. Азаров, В.Д. Кольга, В.А. Онищенко. – К.: Експерт-Про, 2000. – С. 5.

покриття своїх витрат. Через податкову політику відбувається перерозподіл створеного у суспільстві продукту, зосередження його частини в руках держави з метою задоволення суспільних потреб. Але в той же час через податкову політику держава здійснює регулювання пропорцій відтворення, управління експортно-імпортною діяльністю, стимулює або стримує темпи зростання виробництва, інфляції і цін, здійснює антимонопольну політику. Податковий механізм сприяє перерозподілу доходів громадян, забезпечує соціальний захист неіснуючих, є регулятором особистих доходів населення. Недоліки податкової політики можуть призвести до різкого зниження надходжень в бюджет, можуть порушити баланс міжбюджетних відносин, погіршити показники платіжного балансу країни або призвести до посилення соціальної напруги в суспільстві. Ось чому державне управління у сфері оподаткування – не просто складова сфери управління, але одна із найбільш соціально значущих сфер управлінських дій¹.

Стратегічною метою податкової політики на сучасному етапі є створення в Україні стабільної і ефективної податкової системи, яка б забезпечила достатній обсяг надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів, ефективно функціонування економіки держави, справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків, а також створення умов для подальшої інтеграції України у світове співтовариство. Важливе місце у здійсненні цієї політики займають органи державної податкової служби, які забезпечують фінансовий інтерес держави у сфері сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) шляхом здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, боротьби з податковими правопорушеннями та притягнення до відповідальності осіб, які вчинили зазначені правопорушення. Зокрема, у 2003 році надходження до Державного бюджету України по закріплених за державною податковою службою України платежах склали 26,6 млрд. грн., до Зведеного бюджету України органами

¹ Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 2 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М: «Статут», 2002. – С. 406.

державної податкової служби мобілізовано 46,1 млрд. грн.

Всебічне і повне з'ясування призначення державної податкової служби України, діяльності щодо виконання останньою покладених на неї сьогодні завдань та функцій, перспектив подальшого її розвитку вимагає неодмінного погляду у минуле, на часи зародження та становлення державної податкової служби молодій Українській державі.

Ми вважаємо, що історичний аналіз становлення державної податкової служби необхідно розпочинати з моменту виникнення незалежної держави Україна, оскільки саме на цьому етапі відбулося реформування старих та формування принципово нових державних інституцій, до яких належить і податкова служба України. Зазначимо, що іноді подібні дослідження деякі автори розпочинають ще з прадавніх часів і пояснюють такий крок тим, що тільки при такому підході можна відповісти на запитання, чому податкова служба України існує саме в такому вигляді? Чому до складу податкової служби входять воєнізовані підрозділи (податкова міліція)? Чому органи податкової служби наділені такими широкими повноваженнями, в тому числі і правом на застосування примусу¹?

Але чи насправді аналіз подій тисячолітньої давнини може дати відповіді на ці запитання? Вважаємо, що ні, оскільки у далекому історичному минулому практично були відсутні теперішні технології справляння податків. Саме сучасний розвиток нашого суспільства, країни змусив законодавця наділити державну податкову службу широким колом повноважень, створити у її складі відповідні підрозділи. При цьому, звісно, накопичений в розбудові податкової служби історичний досвід, за умови його відповідного узагальнення та критичного осмислення може бути

¹ Руснак Ю. Історико-правовий аспект становлення та розвитку державної податкової служби в Україні // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2001. – № 2. – С. 207-216.

врахований під час подальшої розбудови податкових органів України¹.

Становлення сучасної державної податкової служби України, на нашу думку, неодмінно пов'язане із виникненням і розвитком системи оподаткування, щодо якої податкова служба мала виконувати забезпечувальну, а у деяких випадках і організуючу роль. Отже, в першу чергу кілька слів необхідно сказати і про зародження системи оподаткування в Україні, у сфері якої власне і функціонує податкова служба.

Першим законодавчим актом, який визначив нову систему оподаткування, став Закон Української РСР „Про систему оподаткування”, прийнятий Верховною Радою УРСР 25 червня 1991 року². Наступним нормативним актом був прийнятий 21 лютого 1992 року Закон України „Про оподаткування доходів підприємств і організацій”³, яким було впроваджено механізм стягування податку на прибуток та податку на додану вартість.

Період 1992-1993 років в Україні проходив у жвавих дискусіях щодо перспектив розвитку податкової системи та складових податкової служби і системи оподаткування. Щодо системи оподаткування сформувався кілька концепцій її розвитку. Перша відображала позицію Комісії з питань економічної реформи і управління народним господарством Верховної Ради України, в основу якої було покладено оподаткування обсягів виробництва, за якими за звітний період надходила оплата на рахунок продавця, з системою диференційованих ставок, залежно від сфери і виду діяльності.

Друга ґрунтувалась на пропозиціях Головної державної податкової інспекції Міністерства фінансів і Міністерства економіки України. Система оподаткування була представлена податком на прибуток (при єдиній ставці на рівні 30-35 %), пільгами для коштів, які спрямовувались на інвестиційні

¹ Жвалюк В.Р. Організаційно-правові засади податкової служби в Українських губерніях в другій половині XIX ст.: загальні тенденції розвитку // Вісник юридичного інституту МВС України. – 2000. – № 1. – С. 267-274.

² Про систему оподаткування: Закон Української РСР від 25 червня 1991 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 39. – Ст. 509.

³ Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21 лютого 1992 р. // Голос України. - 1992. - 18 березня.

цілі; зменшенням ставки податку на додану вартість до 20 % і скасуванням пільг по ньому; чітким розмежуванням податків на загальнодержавні та місцеві; переходом в оподаткуванні фізичних осіб до структурного річного доходу як об'єкта оподаткування.

Третя концепція, запропонована Українським союзом промисловців і підприємців, була схожа на другу, але з більшим врахуванням інтересів товаровиробників¹.

В основу податкової системи було покладено і закріплено пакетом Декретів Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року та 11 січня 1993 року другу концепцію². Це призвело до оновлення всієї системи оподаткування, що, в свою чергу, сприяло визначенню нових напрямків становлення державної податкової служби.

1994-1995 роки також відзначалися оновленням податкової системи. Запроваджується податок на промисел. Чітко формується система місцевих податків і зборів. Найзначніші зміни в цей період були запроваджені Законом України „Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР „Про

¹ Кравченко Ю. Реформування податкової служби України: ідеологія, реалії та перспективи // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 4. – С. 18-23.

² Про податок на додану вартість: Декрет Кабінету Міністрів № 14-92вщ від 26 грудня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 10. - Ст. 78; Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Кабінету Міністрів № 15-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 17. - Ст.184; Про оплату праці: Декрет Кабінету Міністрів № 23-92 від 31 грудня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 11. – Ст. 93; Про внесення змін і доповнень до Закону України „Про банки і банківську діяльність”: Декрет Кабінету Міністрів № 38-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 24. - Ст. 184; Про внесення змін і доповнень до Закону України „Про оплату праці”: Декрет Кабінету Міністрів № 39-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 24. - Ст. 273; Про порядок використання прибутку державних підприємств, установ і організацій: Декрет Кабінету Міністрів № 48-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 27. - Ст. 290; Про Єдиний митний тариф України: Декрет Кабінету Міністрів № 4-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 12. - Ст. 107; Про квотування і ліцензування експорту товарів (робіт і послуг): Декрет Кабінету Міністрів № 6-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 12. – Ст. 109.

систему оподаткування”¹ від 2 лютого 1994 року; Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року²; Законом України „Про державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов’язкових платежів” від 22 грудня 1994 року³.

Якісно новий етап у розвитку податкової системи і її складових – податкової служби і системи оподаткування – розпочався в 1996-1997 роках з прийняттям Указу Президента України „Про заходи щодо реформування податкової політики” від 31 липня 1996 року⁴.

На сьогодні головним завданням у питанні подальшого реформування податкової системи України є прийняття Податкового кодексу України, який має стати єдиним нормативним документом, що регулюватиме відносини щодо сплати податків, міститиме чіткі визначення всіх елементів податків і зборів, встановлюватиме права та обов’язки платників податків і податкових органів. Це полегшить як становище платників податків, так і надасть можливість податковим органам чітко виконувати свої функції.

Одночасно з реформуванням податкової системи розвивались і продовжують розвиватися і органи держави, які покликані забезпечувати надходження до бюджету запроваджених у країні податків, зборів та інших обов’язкових платежів. Одним з таких органів (сукупністю органів) стала державна податкова служба України як орган фінансового контролю, який забезпечує регулярне надходження коштів у державні фонди фінансових

¹ Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР „Про систему оподаткування”: Закон України від 2 лютого 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 21. – Ст.130.

² Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

³ Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов’язкових платежів: Закон України від 22 грудня 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.

⁴ Про заходи щодо реформування податкової політики: Указ Президента України від 31 липня 1996 року № 621/96 // Урядовий кур’єр. -1996. - 6 серпня.

ресурсів¹.

Виникнення Державної податкової служби в Україні пов'язується з прийняттям 12 квітня 1990 року Радою Міністрів УРСР постанови за № 74 „Про створення державної податкової служби в Українській РСР”. Відповідно до зазначеного нормативного акта в системі Міністерства фінансів УРСР створювалася державна податкова служба в складі: Державної податкової інспекції Міністерства фінансів УРСР; державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах.

Положення зазначеної постанови були закріплені законодавчо Верховною Радою УРСР у прийнятому 4 грудня 1990 року Законі „Про державну податкову службу в Українській РСР”². Відповідно до ст. 1 зазначеного Закону податкова служба створювалася при Раді Міністрів УРСР у складі Головної державної податкової інспекції Української РСР і Державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах. Одним з головних завдань податкової служби стає повний облік всіх платників податків та інших обов'язкових платежів у бюджет. Очолював податкову службу Начальник Головної державної податкової інспекції, який призначався Радою Міністрів УРСР. Начальники податкових інспекцій на місцях призначались на посаду вищестоящими податковими інспекціями, але за поданням відповідних виконавчих комітетів місцевих рад.

Разом з тим була чітко сформована виконавча вертикаль, яка забезпечувала необхідну єдність і цілеспрямованість процесу управління з боку вищестоящих органів. В свою чергу, це було першою спробою створення її як самостійного органу держави. Але такий статус залишався недовго.

¹ Савченко Л.А., Мазур І.А. Принципи діяльності органів державної податкової служби // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення. Збірник наукових праць. Ірпінь. 2000. – С. 234-236.

² Про державну податкову службу в Україні: Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.

Відповідно до Закону України від 7 липня 1992 року¹, яким було внесено зміни до Закону „Про державну податкову службу в Україні”, податкова служба в Україні знову створюється при Міністерстві фінансів і стає його складовою частиною.

Прийняття зазначених законодавчих актів зумовило і активний розвиток підзаконного нормативного матеріалу, присвяченого податковій службі. Так, 5 жовтня 1992 року Кабінет Міністрів України прийняв постанову „Питання державної податкової служби в Україні”², якою було визначено новий штат керівного складу Головної державної податкової інспекції України, визначено спеціальні звання працівників податкових інспекцій. В складі Головної державної податкової інспекції України створювалося також управління податкових розслідувань та відповідні підрозділи при державних податкових інспекціях в Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

Продовженням розвитку структури податкової служби стало прийняття 24 липня 1993 року постанови Кабінету Міністрів України „Про вдосконалення діяльності державної податкової служби та зміцнення її матеріально-технічної бази”³, відповідно до якої Головній державній податковій інспекції доручалося з урахуванням світового досвіду провести перебудову структури податкових інспекцій за функціональним принципом.

Зазначений процес продовжився у 1993 році з прийняттям чергового Закону України „Про внесення змін до Закону України „Про Державну

¹ Про внесення змін до Закону України „Про Державну податкову службу в Україні”: Закон України від 7 липня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 39. – Ст. 575.

² Питання державної податкової служби в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 5 жовтня 1992 р. № 559 // Збірник постанов Кабінету Міністрів України. – 1992. – № 12.

³ Про вдосконалення діяльності державної податкової служби та зміцнення її матеріально-технічної бази: Постанова Кабінету Міністрів України від 24 липня 1993 року № 570 // Збірник постанов Кабінету Міністрів України. – 1993. – № 3.

податкову службу в Україні”¹, у якому було визначено, що податкова служба функціонує при Міністерстві фінансів України і підпорядковується йому. При цьому начальник Головної ДПП є заступником міністра фінансів, який разом із своїми заступниками призначається Кабінетом Міністрів України. Зазначений нормативний акт вніс також зміни і до організаційної структури самих податкових інспекцій, у межах яких на рівні Головної податкової інспекції та податкових інспекцій Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя утворювалися колегії.

У цей же період почався процес формування податкової міліції в Україні, який пов’язується з утворенням спеціальних підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування у складі державної служби боротьби з економічною злочинністю кримінальної міліції системи Міністерства внутрішніх справ. Зазначені підрозділи здійснювали оперативно-розшукові заходи, пов’язані із встановленням фактів приховування прибутків від оподаткування². Утворення зазначених спеціальних підрозділів було зумовлено об’єктивною реальністю і стало продовженням цілком закономірного процесу залучення державних озброєних органів до участі в стягненні податків і забезпечення їх надходження силовими методами³.

Враховуючи активізацію ролі та значущість спеціальних підрозділів у боротьбі з правопорушеннями в сфері оподаткування, Міністерством внутрішніх справ України було видано наказ від 27 жовтня 1994 р. № 618 „Про першочергові заходи щодо створення в системі МВС України підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування”. Цим наказом затверджувалося Положення про Управління

¹ Про внесення змін до Закону України „Про Державну податкову службу в Україні”: Закон України від 24 грудня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 15. – Ст. 84.

² Про утворення Державної служби боротьби з економічною злочинністю: Постанова Кабінету Міністрів України // Зібрання Постанов Уряду України. - 1994. – № 2. – Ст. 30.

³ Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис... канд. юрид. наук. – Х., 2001. – С. 66.

по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування. Зазначене Управління було визнано самостійним оперативним підрозділом у складі кримінальної міліції МВС України, яке організовувало і здійснювало передбачені законом заходи, спрямовані на викриття кримінального приховування прибутків від оподаткування та приховування валютної виручки.

Визначальним у становленні державної податкової служби України став 1996 рік, а саме 22 серпня, коли був виданий Указ Президента України „Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій”¹. Створення Державної податкової адміністрації України (далі – ДПА України) було обумовлено об’єктивною необхідністю.

По-перше, не виконувалась головна мета збирання податків – забезпечення своєчасних надходжень до бюджету коштів, необхідних для фінансування державних видатків. По-друге, податкова служба діяла в основному як фіскально-конфіскаційний орган, спрямовуючи свої зусилля на легальний бізнес. По-третє, податкова служба використовувалась як інструмент вирішення складних соціально-економічних проблем.

Тобто податкова інспекція вичерпала свої можливості і вже не могла повною мірою виконувати поставлені перед нею завдання. Через кризовий стан в економіці, зростання в значній її частині кримінального потенціалу, недосконале законодавство, застарілі методи роботи податкової інспекції викликали проблеми, вирішення яких вимагало кардинальних змін у роботі і принципово нових підходів. Це стосувалось і підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування, які діяли автономно в системі Міністерства внутрішніх справ України.

Крім того, як зазначає В.Т. Білоус, необхідність реформування податкової служби була обумовлена: значним ростом кількості суб’єктів

¹ Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій: Указ Президента України від 22 серпня 1996 року № 760/96 // Урядовий кур’єр. – 1996. – 29 серпня.

господарювання; залученням в економіку країни іноземних інвестицій та створенням підприємств іноземних держав, що вимагало переходу до використання світових норм і методів в оподаткуванні; все більшою концентрацією оподатковуваних оборотів у фізичних осіб при домінуючому раніше оподаткуванні підприємств; необхідністю створення єдиного інформаційного простору для державного контролю за товарно-грошовими потоками в країні, високим рівнем криміногенної „тінізації” економіки¹.

Отже, Державна податкова адміністрація України та державні податкові адміністрації на місцях були створені з метою посилення контролю за справлянням податків, зборів та інших обов'язкових платежів, зміцнення виконавчої дисципліни серед працівників податкових органів.

Відповідно до зазначеного Указу Президента України Державна податкова адміністрація України вийшла з підпорядкування Міністерства фінансів України і стала самостійним центральним органом виконавчої влади.

В ст. 6 Указу від 22 серпня 1996 року „Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” було визначено також, що Державній податковій адміністрації України підпорядковуються підрозділи Міністерства внутрішніх справ України по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування. Зазначена перебудова внутрішньої структури податкової служби вимагала проведення додаткової роботи щодо її вдосконалення, наслідком чого стало видання 30 жовтня 1996 року Президентом України Указу „Питання Державних податкових адміністрацій”, яким глава держави зобов'язав Кабінет Міністрів України затвердити структуру Державної податкової адміністрації України з утворенням в її складі Головного управління податкової поліції.

На виконання зазначеного Указу 15 листопада 1996 р. Кабінетом

¹ Білоус В.Т. Управління податковою службою в Україні: Дис. ... канд. наук з держ. упр. ня. – К., 1998. – С. 15.

Міністрів України була прийнята постанова „Про забезпечення діяльності державної податкової адміністрації України”, якою визначалася нова гранична чисельність працівників Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій, а також кількість вищих керівних посад Державної податкової адміністрації України та кількісний склад її колегії. Одним з перших заступників Голови Державної податкової адміністрації України став начальник податкової поліції. В місцевих державних податкових адміністраціях начальники податкових поліцій стають заступниками голів податкових адміністрацій відповідних рівнів.

Таким чином, на цьому етапі податкова поліція України стала складовою частиною державної податкової служби України, яка, на жаль, на той час не отримала належно оформлених повноважень. Справа в тому, що на підрозділи податкової поліції було покладено широке коло завдань, пов'язаних з викриттям фактів кримінального ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, хабарництва серед працівників податкової служби, розшуком суб'єктів підприємницької діяльності, які переховуються від слідства, суду та тих, що ухиляються від сплати податків тощо. Виконання зазначених завдань викликало необхідність проведення працівниками податкової поліції оперативно-розшукових заходів, дізнання, попереднього слідства, на що законодавчих повноважень останні не мали. Так, органи податкової поліції не були віднесені, відповідно до Кримінально-процесуального кодексу України, ні до органів дізнання, ні до органів попереднього слідства; Закон України „Про оперативно-розшукову діяльність” не наділяв останніх також правом і на проведення відповідних оперативно-розшукових заходів. Вихід із зазначеної ситуації був лише один, він полягав у необхідності законодавчого наділення органів податкової поліції зазначеними вище повноваженнями, як того вимагав п. 14 ст. 92 Конституції України.

Наслідком цього стало прийняття 5 лютого 1998 року Верховною

Радою України Закону України „Про державну податкову службу в Україні” у новій редакції¹ та Закону України „Про внесення змін і доповнень до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв’язку з утворенням податкової міліції”².

Відповідно до зазначених нормативних актів до системи органів державної податкової служби увійшли: Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах. У складі органів державної податкової служби почали функціонувати відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями кримінального характеру (податкова міліція). В такому вигляді зазначена система існує і в наш час.

Таким чином, стає зрозумілим, що процес становлення державної податкової служби України був досить тривалим, супроводжувався частими змінами законодавства та зміною орієнтирів діяльності держави і суспільства в цілому. На сьогодні можна з впевненістю сказати, що в кінці 90-х рр. минулого століття вдалося побудувати таку систему органів податкової служби України, яка на той час могла виконувати покладені на неї завдання, забезпечувати фінансову безпеку країни та благополуччя її населення. Але залишилося ще чимало питань, які потребують свого вирішення.

В літературі визначалися заходи, які необхідно було здійснити на той час з метою перетворення державно-управлінської діяльності податкової служби з адміністративно-владної у діяльність, що забезпечує пріоритет прав людини у її відносинах з державою і зорієнтована на надання громадянам

¹ Про внесення змін до Закону України „Про державну податкову службу в Україні”: Закон України від 5 лютого 1998 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 29. – Ст.190.

² Про внесення змін і доповнень до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв’язку з утворенням податкової міліції: Закон України від 5 лютого 1998 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 26. – Ст.149.

управлінських послуг. Зокрема, пропонувалося:

- встановити фінансову відповідальність податкових органів за застосування фінансових санкцій без належних підстав;
- передбачити адміністративну відповідальність посадових осіб податкових органів;
- встановити чіткі умови та порядок надання платникам податків відстрочок і розстрочок на умовах податкового кредиту;
- регламентувати на рівні закону періодичність, тривалість податкових перевірок, що мають право здійснювати органи податкової служби та податкової міліції;
- позбавити податкові органи права вилучати реєстраційні посвідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) з наступною передачею матеріалів щодо порушення органам, які видали ці документи¹.

Про якість роботи державної податкової служби України, ступінь довіри до неї з боку населення, а також основні чинники, що негативно впливають на авторитет цих органів свідчать результати соціологічних опитувань громадян, які регулярно проводяться підрозділами громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи державних податкових адміністрацій. Опитування понад 43569 респондентів різного віку, проведене протягом квітня-червня 2004 року, засвідчило, що 44,9 % платників податків оцінюють діяльність органів державної податкової служби щодо налагодження партнерських відносин з платниками податків як добру, 11,4 % – дуже добру, 41,2 % – задовільну і лише 2,5 % – незадовільну. На запитання: „Чи доводилося вам у податкових органах спостерігати випадки неухважності, тяганини, грубощів, стояти в чергах?” 53,8 % опитаних відповіли – „ніколи”; 26,6 % зазначили, що іноді це з ними траплялося; 4,3 % громадян відповіли: „так, досить часто” і 2,2 % опитуваних відповіли „так, постійно” (не змогли відповісти 13,1 % респондентів). Результати опитування засвідчили: 59,8 %

¹ Полюхович В.І. Державна податкова служба в Україні: організація і діяльність; Теньков С.О. Коментар до Закону України „Про державну податкову службу в Україні” // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 1999. – № 3. – С. 27-28.

платників податків вважають, що органи державної податкової служби своєчасно та якісно розглядають звернення громадян; задовільно оцінюють рівень розгляду звернень 10,4 %, а 6,6 % опитаних вважають, що відповіді на запитання носять формальний характер і не вирішують питання по суті звернення, 2,4 % були змушені звертатися повторно або за допомогою до органів податкової служби вищого рівня (20,8 % респондентів не змогли відповісти на це запитання)¹.

Отже, одним із пріоритетних напрямків роботи органів державної податкової служби має стати налагодження партнерських відносин з платниками податків у процесі податкового адміністрування. Сьогодні державна податкова служба спрямовує свою роботу саме на вдосконалення системи адміністрування податків, спрощення механізму оподаткування, чіткого визначення прав і обов'язків платників податків, а також забезпечення всіх учасників податкових відносин повною інформацією про те, хто, коли, і за яких обставин має обов'язки щодо сплати податків, що має забезпечити прозорість і зрозумілість податкового законодавства, зробити його доступним для всіх платників податків. Саме на вирішення цих завдань спрямовується здійснення стратегічного плану її модернізації, результатом якого стане трансформація нинішньої податкової служби, створення ефективної, надійної, дієвої, професійної структури європейського зразка, покликаної зміцнити довіру суспільства до податківців та сприяти розвитку підприємництва. Це сприятиме також прискоренню інтеграції України до світового співтовариства взагалі та Європейського Союзу, зокрема.

Державна податкова служба становить складну систему, до складу якої входить значна кількість органів та підрозділів. Відомо, що впорядкування зв'язків між елементами будь-якої системи є необхідною умовою її існування і функціонування. Будь-яка спільна діяльність людей викликає необхідність погодження, координації, упорядкування і цілеспрямування індивідуальних та групових зусиль і волі, тобто відповідного управління.

¹ Голуб Н. Громадська оцінка роботи податківців // Уряд. кур'єр. – 2004. – 15 липня.

Управління державною податковою службою є різновидом державного управління, покликаним забезпечити взаємодію органів і підрозділів цієї служби як єдиного цілого з метою виконання поставлених перед ними державою завдань у сфері оподаткування. З цією метою має бути забезпечено створення цілісної, ефективної і гнучкої системи управління, перехід на сучасні технології вироблення, прийняття і реалізації управлінських рішень. Реальне виконання зазначених завдань неможливе без глибокого теоретичного осмислення функціонально-структурної побудови державної податкової служби, її правового статусу, форм та методів управління нею, особливостей роботи з персоналом тощо. Тобто існує нагальна необхідність у розробці теорії управління державною податковою службою України, яка в наш час практично відсутня.

1.2. Сутність, особливості та функції управління державною податковою службою

Як вже зазначалося, управління державною податковою службою є видом чи напрямком державного управління, тобто йому властиві насамперед риси останнього. Проблемам державного управління як в цілому, так і в окремих сферах в літературі (причому, не тільки юридичній) приділялося і приділяється досить багато уваги, що свідчить про його багатогранність і необмеженість для дослідження¹.

¹ Авер'янов В.Б. Теоретичні засади вирішення проблем державного управління в Україні. – Наукова доповідь. – К., 1995; Атаманчук Г.В. Теория государственного управления: курс лекций. – М.: Юрид. лит., 1997; Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. – Харків: Ун-т внутр. справ, 1998; Державне управління в Україні: організаційно-правові засади: Навчальний посібник / Н. Р. Нижник, С. Д. Дубенко, В. І. Мельниченко та ін. / За заг. ред. Н.Р. Нижник. - К.: Вид-во УАДУ, 2002; Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003; Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003; Цветков В. В. Державне управління: основні фактори ефективності (політико-правовий аспект). - Х.: Вид-во «Право», 1996 та ін.

У вітчизняній та зарубіжній літературі ще не склалося сталого і загально визнаного поняття державного управління. Одні його трактують з точки зору суті, реального змісту, інші – форм, яких воно набирає і в яких функціонує. В наш час увагу науковців все частіше привертає проблема визначення поняття державного управління та розуміння його сутності і призначення в умовах реформування суспільства та держави. Причому, досить часто висловлюються діаметрально протилежні точки зору: від визнання необхідності і навіть посилення значення державного управління до тверджень про те, що сам термін має зникнути із юридичного лексикону¹. До того ж, існують значні розбіжності в розумінні державного управління представниками різних галузей науки, зокрема, різний зміст в цей термін вкладають юристи (насамперед адміністративісти), філософи, економісти, політологи, соціологи та інші науковці. Використовуються також різні терміни для позначення державного втручання в суспільні процеси – „державне управління”, „державне регулювання”, „адміністрування” тощо. Протягом останніх років дуже активно аналізується поняття державного управління в адміністративно-правовій науці з метою уточнення предмета адміністративного права. Все це вимагає проведення подальших досліджень, спрямованих на уточнення цього поняття та визначення меж його використання, на що автор вже звертав увагу².

В більшості випадків дослідники державного управління починають з'ясування його сутності із визначення терміна „управління”. Управління є складним і універсальним суспільним феноменом, необхідною функцією суспільного життя. Наука трактує управління як функцію організованих систем, що забезпечує збереження їх структури, підтримку режиму діяльності, досягнення поставленої мети. Метою управління є організація

¹ Адміністративне право України: Підручник / За заг. ред. С.В.Ківалова. – Одеса: Юридична література, 2003. – С. 162-163; Рыжов В. С. К судьбе государственного управления // Государство и право. – 1999. – № 2. – С. 14-22.

² Бандурка О.О. Державне управління: деякі проблеми уточнення поняття та визначення меж його використання //

спільної діяльності людей, їх окремих груп та організацій, забезпечення координації взаємодії між ними, а його суттю – здійснення керуючого впливу на відповідні об'єкти¹. Подібне визначення цілком можна поширити і на управління державною податковою службою.

Відомо також, що впорядкування зв'язків між елементами будь-якої системи є необхідною умовою її існування і функціонування і досягається за допомогою двох основних способів: саморегуляції та управління. Саморегуляція характерна тим, що вона здійснюється без застосування зовнішніх сил, завдяки програмі, закладеній природою, на основі дії її об'єктивних законів². Необхідність здійснювати управління з'являється там, де потрібно об'єднати і скоординувати зусилля двох і більше людей. Саме тоді, коли в первісному суспільстві з'явилися перші елементи суспільної організації і суспільної праці (наприклад, необхідність полювання чи спільного захисту від ворога), з'явилася особлива функція управління, яка виникає в результаті певних суспільних потреб і самої природи суспільної праці.

Отже, будь-яка спільна діяльність людей – виробництво чи дозвілля, політика чи освіта, охорона правопорядку в державі чи захист прав і свобод окремого громадянина – викликає необхідність погодження, координації, упорядкування і цілеспрямовання індивідуальних та групових зусиль і волі, тобто відповідного управління. У ході історичного розвитку суспільства і виробництва, при ускладненні економічних, політичних та соціальних умов життя людей, актуальність чіткого, наукового управління суспільством зростає. Без системи управління людське суспільство неможливе, як неможливе воно без матеріального виробництва³.

Тому держава як всеохоплююча організація, яка покликана відображати

¹ Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003. – С. 146-147.

² Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – С. 17.

³ Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. – Харків: Ун-т внутр. справ, 1998. – С. 10-11.

і забезпечувати загальні інтереси і потреби¹, об'єктивно має потребу у здійсненні діяльності щодо управління різноманітними питаннями, що виникають у процесі життєдіяльності і становлять спільний інтерес для всієї спільноти або, іншими словами, публічний інтерес: сприяння розвитку економіки, забезпечення збору податків та обороноздатності країни, розвитку науки, освіти, культури, надання соціальної допомоги тощо. Все це обумовлює об'єктивну необхідність і соціальну цінність державного управління, тобто управління, яке здійснюється різними органами держави.

Звернемо увагу на висловлену в літературі думку про те, що мета всеосяжного визначення державного управління поки що не досягнута також і в працях зарубіжних вчених і навряд чи досяжна взагалі, але пов'язано це не з недостатністю наукових зусиль, а із самою сутністю управління, яке настільки багатозначне (у плані завдань, функцій, форм і методів діяльності), що все це неможливо охопити однією дефініцією, але можна визначити за допомогою описання його типових ознак. Тут же наводяться типові ознаки державного управління, сформульовані в адміністративному праві Німеччини. По-перше, державне управління – це управління соціальне, точніше, один з його видів. Отже, воно здійснюється в соціумі, тобто в суспільному житті і охоплює питання як співтовариства в цілому, так і його окремих членів.

По-друге, зі сказаного випливає, що державне управління має бути пов'язаним із публічним інтересом. Проте, саме поняття „публічні інтереси” не є абсолютно точно окресленим і раз і назавжди заданим, а залежить від вимог часу і часто несе в собі протилежності. Більше того, в умовах сучасної плюралістичної держави досить часто буває складно встановити, що належить до публічних інтересів, а що – ні, оскільки вони можуть іноді збігатися з приватними інтересами, а іноді суперечити їм.

По-третє, державне управління – це насамперед активна, спрямована в

¹ Загальна теорія держави і права / За редакцією В.В. Копейчикова. – К.: Юрінком, 1997. – С. 20.

майбутнє (можна сказати, творча) діяльність. Найкраще цей момент може бути проілюстрований на прикладі виконання законів. Те, що законодавство закріплює абстрактно, загалом, державне управління має втілити „в життя”, але це не просто виконання законів, а творча, організуюча діяльність, яка здійснюється в рамках закону і орієнтована на основні цілі, визначені політичним керівництвом. Саме за ознакою підзаконності державне управління відрізняється від судової діяльності, оскільки суди застосовують закони, вирішуючи конкретні спірні випадки, вони виступають не зі своєї ініціативи, як „незацікавлена третя сторона”.

По-четверте, державне управління спрямоване на упорядкування конкретних випадків, реальних суспільних відносин, і цим воно відрізняється від законодавчої діяльності, за допомогою якої здійснюється загальне і абстрактне регулювання, адресоване невизначеному колу осіб. Звичайно, цю ознаку не можна абсолютизувати, оскільки іноді акти адміністрації можуть бути спрямовані далеко в часі і у просторі і адресовані широкому колу осіб, а закони можуть бути прийняті з приводу зовсім конкретного окремого випадку¹.

Безумовно, наведені ознаки мають загальний характер, вони властиві державному управлінню незалежно від місця чи сфери його здійснення, хоча їх перелік не можна визнати вичерпним. Зокрема, у вітчизняних джерелах до таких ознак відносять також те, що державне управління здійснюється шляхом об'єднання, узгодження, координації, регулювання, контролю, а також через владно-регулюючі та примусові заходи держави; це систематична, неперервна діяльність, спрямована на збереження соціальної системи, її зміцнення та розвиток; воно має універсальний характер в часі і просторі, тобто здійснюється завжди і будь-де, де функціонують людські колективи; суб'єкти державного управління використовують наявні у них правові та фактичні можливості для застосування позасудового, тобто

¹ Мицкевич Л.А. Понятие государственного управления в административном праве Германии // Государство и право. – 2002. – № 6. – С. 85-90.

адміністративного примусу; у віданні органів державного управління знаходиться фактична державна міць: правові, інформаційні, економічні, технічні, ідеологічні, організаційні ресурси, якими вони розпоряджаються; наявність великого державного апарату; підконтрольний характер діяльності¹.

Разом з тим зауважимо, що в наш час не всі із перерахованих ознак можна беззаперечно визнати властивими державному управлінню. Нові завдання і функції держави перехідного періоду зумовлюють і новий зміст її управлінської діяльності і, отже, визначають нові форми, методи управління, систему та структуру органів державного управління. Раніше домінуючими були положення, за якими державне управління розглядалося як управління людьми. І для цього було досить підстав, оскільки державне управління як політична та владно-примусова діяльність, що одержала ці якості від держави – політичної організації, вважалося чисто політичною категорією, покликаною впливати лише на поведінку людей в потрібному для пануючого класу напрямі. Але тим самим затушовувались ознаки управління як специфічного виду суспільної діяльності. Зрозуміло, управлінський вплив спрямований насамперед на поведінку людей. Однак держава управляє не тільки людьми, а й речовими елементами виробничого та духовного життя людини – природними, матеріальними і фінансовими ресурсами, територіями, матеріальними об'єктами культури, тобто усіма тими „речами”, які перебувають у її розпорядженні. Поступове роздержавлення та демонополізація економіки, запуск ринкового механізму саморегулювання все ж не звільняють державу від необхідності здійснювати широкі економічні, соціально-культурні та інші загальні і спеціальні функції, а зобов'язує виконувати їх в інших формах і за допомогою інших методів, ніж раніше: сприянням утворенню ринку капіталу, житла, цінних паперів, прогнозуванням, податковою, кредитною і дотаційною політикою, пільговим

¹ Адміністративне право України: Підручник / За заг. ред. С.В.Ківалова. – Одеса: Юридична література, 2003. – С. 163-164.

квотуванням, заохоченням науково-технічного прогресу тощо, тобто державне регулювання економіки не має нічого спільного з директивними методами командно-адміністративного управління. Владно-примусовий характер державного управління в ринкових умовах якісно змінюється, хоч і зберігає свою принципову природу (мається на увазі владна природа, оскільки її витокami є державна воля). Здійснення загальних функцій, обслуговування суспільних потреб не виключає застосування владнорегулюючих і примусових заходів державного управління, але вони становлять лише допоміжну основу змісту цієї діяльності¹.

Окремо необхідно зупинитись на співвідношенні понять „державне управління” і „виконавча влада”, оскільки органи державної податкової служби належать саме до цієї гілки державної влади. Як зазначається в літературі, останнім часом той вид діяльності, який за радянських часів визначався як „державне управління”, деякі дослідники помилково почали механічно визначати як процес (або форму, засіб тощо) практичної реалізації (здійснення) виконавчої влади. Це цілком допустимо в деяких випадках, але неприйнятне для потреб цілісного доктринального оцінювання такого співвідношення². Варто погодитися з думкою В.Б.Авер'янова, що виконавча влада, з одного боку, реалізується не тільки у формі державного управління, а й у різноманітних формах державної діяльності, які також є предметом адміністративно-правової науки. З іншого боку, сфера державного управління не обмежується тільки діяльністю органів виконавчої влади. В контексті співвідношення понять „виконавча влада” і „державне управління” останнє слід розглядати як одну із центральних категорій адміністративно-правової науки, що характеризує окремий вид державної діяльності, яка здійснюється різними органами держави (насамперед органами виконавчої влади) і потребує застосування засобів владно-організуючого впливу на

¹ Державне управління в Україні. (Навчальний посібник). За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Ін-т держ. і права ім. В.М. Корецького, 1999. – С. 11-12.

² Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – С. 14.

суспільно значущі процеси в інтересах їх впорядкування і цілеспрямованого розвитку¹.

Разом з тим незрозумілою є позиція зазначеного автора, коли він виключає із кола управлінських відносин реалізацію багатьох повноважень виконавчої влади, зокрема, у частині нормотворчої діяльності, надання адміністративних послуг, стягування податків чи інших зборів, застосування заходів адміністративного примусу щодо правопорушників тощо. Як уявляється, в усіх цих випадках мова також іде про державне управління, тільки це управління специфічне. Наприклад, в адміністративному праві Німеччини залежно від способів державно-владного впливу на громадян традиційно розмежовують зобов'язуючий державно-владний вплив (втручання) і позитивне (дозволяюче) управління щодо надання публічних послуг громадянам².

В останніх наукових працях підкреслюється переважання в адміністративно-правовій сфері не управлінських ознак, а ознак так званої „публічно-сервісної” діяльності, тобто діяльності держави і органів місцевого самоврядування щодо забезпечення такого порядку їх взаємодії з населенням, конкретними приватними (фізичними і юридичними) особами, за якого останні здатні ефективно реалізовувати свої права і законні інтереси.

На перший погляд тут виникає певне протиріччя: як зазначалося, держава є всеохоплюючою організацією, покликаною відображати і забезпечувати загальні інтереси і потреби, здійснювати управління різноманітними питаннями, які виникають у процесі життя і становлять спільний інтерес для всієї спільноти або, іншими словами, публічний інтерес. Виникає запитання, чи в умовах сьогодення, побудови правової держави, головним призначенням якої є забезпечення прав і свобод громадян, переважання ринкових відносин в економіці, доцільно говорити про публічні інтереси, інтереси держави і суспільства? Очевидно, що відповідь має бути

¹ Там само. – С. 15-16.

² Мицкевич Л.А. Понятие государственного управления в административном праве Германии // Государство и право. – 2002. – № 6. – С. 85-90.

позитивною, адже необхідність забезпечення загальних інтересів аж ніяк не суперечить інтересам приватним, оскільки останні також охоплюються публічними інтересами. До таких публічних інтересів належить, наприклад, акумулювання коштів у бюджетах різних рівнів, які потім використовуються для забезпечення різних суспільних потреб.

Кілька слів варто сказати також щодо співвідношення понять „державне управління” і „державне регулювання”. З точки зору лексики і регулювання, і управління означають приблизно одне й те ж – керівництво, впорядкування, підпорядкування, спрямування, вплив¹. В суспільних науках термін „регулювання” вживається в більш широкому розумінні, ніж термін „управління”. Першим позначається родове поняття, другим – видове. Останнім часом подібне розуміння все частіше переноситься і на правові відносини щодо керівництва різними об’єктами, особливо економічними процесами. Однак таке трактування неприйнятне, принаймні, щодо сфери дії права. Відомо що під правовим регулюванням слід розуміти впорядкування суспільних відносин за допомогою правових засобів впливу. Між тим загальна мета управління – впорядкування суспільних відносин – може бути досягнута не тільки за допомогою правового регулювання, але й шляхом організації соціальних процесів і керівництва людьми, які здійснюються і в організаційних формах. У цьому розумінні поняття „державне управління”, безумовно, більш широка категорія, ніж „правове регулювання”. Але оскільки правове регулювання розглядається як один з методів управління, є всі підстави, не ототожнюючи державне управління з правовим регулюванням, наголосити саме на управлінській природі правового регулювання в цілому.

Погоджуючись загалом з необхідністю позначення державного керівництва економікою терміном „державне регулювання”, все ж слід мати на увазі, що мова і в цьому випадку йде про державне управління, яке може

¹ Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ „Перун”, 2002. – С. 1020-1021, 1300.

здійснюватися із різним ступенем впливу. Р. Штобер з цього приводу говорить про глобальне і часткове, безпосереднє і непряме управління економікою. Як необхідне розглядається часткове управління економікою. Таке управління поширюється на певні галузі господарства, політичні сфери, економічні ситуації чи економічні регіони. Про безпосередній вплив мова йде тоді, коли держава здійснює одностороннє втручання в господарсько-правовий статус за допомогою правових актів (накази, заборони, обкладання податками). Непрямим вплив є в тому випадку, коли державні заходи мають викликати зміну ринкової поведінки, що, проте, залежить від волі учасників ринку. Дана технологія управління надає суб'єкту господарювання свободу прийняття правового рішення, яка, в свою чергу, управляється всього лиш певними рамковими умовами¹. Отже, державне регулювання є специфічним способом, формою, методом державного управління, характеризує рівень його демократичності.

Таким чином, владно-примусовий характер державного управління в ринкових умовах якісно змінюється, зберігаючи, проте, свою принципову природу (мається на увазі природа влади, оскільки її виток є державна воля), але не є вже його головною і визначальною рисою. Виконання загальних функцій, обслуговування суспільних потреб не виключає застосування владнорегулюючих і примусових заходів державного управління, однак вони не є переважним змістом цієї діяльності.

Державне управління диференціюється за різними критеріями, зокрема, за видом органів публічної влади, які його здійснюють, за територією, на яку поширюється управлінський вплив, за об'єктами управління, якими є відповідні сфери і галузі суспільного життя, а також конкретні державні і недержавні структури, тощо. Важливим є поділ державного управління залежно від його спрямованості щодо суб'єкта управління на власні структури і на зовнішню сферу.

¹ Штобер Р. Общее хозяйственно-административное право: Основы и принципы. Экономическая конституция / Пер. с 11-го нем. перераб. изд. – Мн.: Издательство Европейского гуманитарного университета, 2000. – С. 242.

Як зазначається в літературі, державне управління має органічно поєднувати дві функції: внутрішньо-організаційну, зміст якої полягає в упорядкуванні відносин всередині структур, які покликані організовувати виконання законів всіма іншими суб'єктами, і власне виконавчо-розпорядчу. Звідси робиться висновок, що державне управління здійснюється і на рівні внутрішньоорганізаційної діяльності органів державної влади, відповідно в ній можна виділити два основних компоненти: внутрішньо-організаційну діяльність і профілюючу функціональну (тобто зовнішню) діяльність, причому реалізація другої неможлива без першої¹.

Ми акцентуємо на цьому увагу, оскільки предметом нашого дослідження є саме специфіка управління внутрішньоорганізаційною діяльністю органів державної податкової служби. Варто зазначити, що проблемам організації та змісту державного управління в зазначеній службі до нашого часу науковці приділяли недостатньо уваги. Можна назвати лише поодинокі праці, присвячені цим питанням², яких недостатньо для ґрунтовного висвітлення всіх аспектів функціонування державної податкової служби України. До того ж у більшості зазначених праць увага переважно зосереджувалась на зовнішньо-управлінській діяльності її органів, внутрішньоорганізаційні (внутрішньосистемні, внутрішньоапаратні) ж відносини, що виникають в цих органах, в них аналізуються мало. Ці відносини мають за мету забезпечення здійснення основних завдань та функцій органів державної податкової служби, тобто вони мають сприяти діяльності цих органів щодо адміністрування податків.

Зазначеним обумовлено особливості внутрішньоорганізаційних

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – С. 21-22.

² Білоус В.Т. Управління податковою службою в Україні: Дис. ... канд. наук з держ. упр. ня. – К., 1998; Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001; Полюхович В.І. Державна податкова служба в Україні: організація і діяльність; Теньков С.О. Коментар до Закону України „Про державну податкову службу в Україні” // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 1999. – № 3; Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2000 та ін.

відносин, а відтак і особливості управління державною податковою службою. Отже, перша така особливість полягає в тому, що зазначені відносини виникають поза сферою безпосереднього здійснення її органами контрольної та правоохоронної функцій у сфері оподаткування. Відповідно і управління ними стосується виконання цих функцій лише опосередковано. Разом з тим виділення такої особливості є досить умовним, оскільки функції внутрішнього і зовнішнього управління, як зазначалося, досить взаємопов'язані.

Внутрішньоорганізаційна діяльність державної податкової служби регулюється нормами не тільки адміністративного, але і інших галузей права, зокрема, цивільного, фінансового, трудового тощо, що також можна назвати особливістю цього виду управління.

Ще однією особливістю цих відносин є їх суб'єктний і об'єктний склад. Ці відносини виникають переважно між самими органами, підрозділами та працівниками державної податкової служби. Їх зовнішніми учасниками є інші органи державної влади, які здійснюють повноваження щодо керівництва податковою системою (маються на увазі Верховна Рада України, Президент та Уряд України) або здійснюють контроль і нагляд за їх діяльністю (суд, прокуратура, контрольно-наглядові органи). В цих відносинах не беруть участь платники податків, за винятком тих випадків, коли вони подають скарги на рішення чи дії органів податкової служби або її службовців. Об'єктами управління тут є самі органи, підрозділи та конкретні працівники податкової служби. Причому, одні й ті ж органи чи службовці можуть одночасно бути і об'єктами, і суб'єктами управління.

Певний інтерес становить визначення видів внутрішньоорганізаційних відносин, в яких безпосередньо виявляється зміст управління. Так, залежно від суб'єктного складу їх учасників ці відносини поділяються на ті, що виникають в діяльності органів державної податкової служби за участю її структур, органу законодавчої влади, Президента України, інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, громадян (наприклад,

Кабінет Міністрів України призначає на посади або звільняє з посад заступників Голови Державної податкової адміністрації України); за характером юридичних зв'язків – субординаційні (виникають між вищестоящими і нижчестоящими органами, керівниками та іншими працівниками, характеризуються правомочністю одного суб'єкта використовувати розпорядчі, контрольні повноваження щодо інших учасників відносин) і координаційні (відносини між окремими непідпорядкованими один одному органами, підрозділами та працівниками податкової служби, які виникають у їх спільній діяльності, забезпечують її ефективність); за цільовим призначенням – на організаційні, пов'язані з вирішенням позитивних питань організації діяльності органів державної податкової служби, та на юрисдикційні, тобто такі, що виникають у зв'язку притягненням до дисциплінарної чи матеріальної відповідальності їх службовців; за змістом внутрішньоорганізаційні відносини поділяються на матеріальні і процесуальні.

Нарешті, особливості управління державною податковою службою виявляються у його меті, функціях, формах і методах. Щодо останніх мова йтиме пізніше, наразі ж зупинимось на меті і функціях управління податковою службою.

Отже, визначення мети, для досягнення якої здійснюється управління, є вихідним пунктом всієї управлінської діяльності і необхідною передумовою ефективності системи управління. Ніщо не може так негативно вплинути на всю діяльність системи, як невірне цілепокладання. Мета – це майбутній бажаний стан об'єкта впливу чи кінцевий бажаний результат процесу управління. Навіть найдосконаліше забезпечення і найкращі умови праці викличуть даремні витрати ресурсів і людських сил, якщо мета буде нереальна, незаконна, помилкова. Інакше кажучи, метою управління є заздалегідь визначений, запрограмований стан системи, досягнення якого в процесі управління дозволяє вирішити проблему. Мета управління з точки зору суб'єкта – це найбільш ефективне досягнення результату об'єктом, а з

точки зору об'єкта – це є бажаний його стан або бажаний результат його функціонування, отриманий шляхом вирішення поставлених керівництвом (але самостійно засвоєних) завдань. В цьому плані мета управління з боку суб'єкта і об'єкта управління не завжди співпадає¹.

Державне управління, частиною якого є управління в органах державної податкової служби, забезпечується виконанням ряду функцій, під якими традиційно розуміють конкретні напрямки управлінської діяльності². Управління є серією безпосередніх, взаємопов'язаних дій, спрямованих на досягнення мети. Г.В. Атаманчук під функціями управління розуміє саме конкретні види управлінських „впливів” держави, які відрізняються один від одного за предметом, змістом та іншими параметрами³. Ці дії, кожна з яких є окремим процесом, значною мірою визначають успіх діяльності структури.

Є й інші визначення функцій державного управління. Так, на думку В.Я. Малиновського – це складові змісту управлінської діяльності, що характеризуються певною самостійністю, однорідністю, складністю та стабільністю владно-організуючого впливу суб'єкта управління, спрямованого на забезпечення життєво значущих потреб об'єкта управління⁴.

Отже, визначення змісту функцій управління має дискусійний характер і в юридичній, політичній, соціологічній літературі висвітлюються по-різному. Не ставлячи за мету спеціальний аналіз таких характеристик, слід зауважити, що більшість авторів все ж схиляється до того, що функції – це окремі напрямки управлінської діяльності, пов'язані між собою єдиною кінцевою метою, заради досягнення якої і здійснюється процес управління⁵.

Функцій державного управління існує досить багато, що обумовлює

¹ Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х.: „Основа”, 1999. – С. 14-16.

² Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Харків: Право, 2000. – С. 115.

³ Атаманчук Г.В. Теория государственного управления: курс лекций. – М.: Юрид. лит., 1997. – С. 120.

⁴ Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003. – С. 202.

⁵ Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х.: „Основа”, 1999. – С. 17.

необхідність проведення їх наукових класифікацій. Наприклад, в менеджменті залежно від ступеня їх вияву виділяють загальні та конкретні (часткові) функції управління. До першої групи включають функції прогнозування, планування, організування, мотивування, контролювання і координування (регулювання), а до другої – управління інноваціями, управління фінансами, управління персоналом та ін.¹

В.Я. Малиновський функції державного управління поділяє на три групи – основні, загальні і допоміжні або забезпечуючі. До першої групи функцій він відносить політико-адміністративні, що забезпечують функціонування державного механізму та стабільність конституційно встановлених суспільних відносин; економічні, котрі уособлюють господарсько-організаційну діяльність держави; соціальні, які покликані реалізовувати державну соціальну політику; гуманітарні – спрямовані на функціонування та розвиток духовно-інтелектуальної сфери (освіти, науки і культури). До загальних функцій державного управління, що покликані забезпечувати універсальні види діяльності суб'єктів управління, – стратегічне планування, функцію прийняття управлінських рішень, функцію організації діяльності, функцію мотивації, контрольну функцію. До допоміжних (забезпечуючих) функцій державного управління, що впливають із внутрішньої технології управлінської праці, – управління людськими ресурсами, бюджетну функцію, юридично-судову функцію, діловодство і документування, зв'язки з громадськістю². Як видно з наведеного, розуміння ним загальних і допоміжних функцій суттєво не відрізняється від наведеного вище.

Важливим, як уявляється, є поділ функцій управління на зовнішні і внутрішні, якого дотримується, зокрема, Г.В. Атаманчук. Він також, як інші автори, виділяє загальні (організація, планування, регулювання, кадрове забезпечення, контроль) і спеціальні (забезпечення законності, підготовка і

¹ Стадник В.В., Йохна М.А. Менеджмент: Посібник. – К.: Академвидав, 2003. – С. 18-20.

² Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003. – С. 209.

підвищення кваліфікації державних службовців, комп'ютеризація, інформаційне забезпечення) функції¹. Зрозуміло, що в науковій літературі сформульовано також інші точки зору щодо управлінських функцій, проте ми не ставимо за мету всі їх дослідити, тим більше, що вони є більш-менш схожими.

Як уявляється, наведений аналіз функцій державного управління в більшості випадків можна застосувати також до управління державною податковою службою, особливо це стосується поділу функцій на зовнішні і внутрішні, загальні і спеціальні. Про спеціальні функції управління державною податковою службою мова піде в наступних розділах, зараз же зупинимось на загальних внутрішніх його функціях (зовнішні функції виявляються в здійсненні податковою службою управління сферою оподаткування, що не належить до предмета нашого дослідження).

Отже, найпершою із управлінських функцій є організаційна, оскільки для будь-якої системи важливо не тільки визначити напрямки її руху до мети, а й створити умови для постійного відтворення кожного її елемента, зв'язків між ними, забезпечити життєдіяльність власних структур². Управління тим чи іншим процесом зазвичай починається з того, що він виділяється як певне утворення і йому придається відповідна організація, пов'язана з реалізацією актуальних цілей. Якщо немає організації людей, об'єднаних загальною метою, то нічого і планувати, тому що планування є накресленням шляхів руху даної організації до поставленої перед нею мети. Коли створена організація і є плани її соціальної активності, то виникає необхідність у регулюванні – встановленні правил поведінки кожного члена організації в її рамках і передбачених планових параметрах. Під вимоги, що впливають з цілей організації, планів їх досягнення і норм поведінки, підбирається персонал, здатний усе намічене здійснити. Виникає динаміка управління, що

¹ Атаманчук Г.В. Теория государственного управления: курс лекций. – М.: Юрид. лит., 1997. – С. 123-125.

² Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х.: „Основа”, 1999. – С. 18.

має потребу в постійному відстеженні (контролі). Усі зазначені загальні функції управління можна зобразити і в іншій послідовності, оскільки їх розташування диктується конкретною управлінською ситуацією¹.

Слід зауважити, що всі функції в процесі управління взаємопов'язані й здійснюються одночасно. Ефективне виконання функцій значною мірою залежить від раціонального розподілу їх між виконавцями. Керівник повинен вміти найбільш доцільно розподілити між підлеглими працівниками апарату управління обов'язки і повноваження, компетенцію, обсяги роботи, функції. При цьому керівник має врахувати багато факторів, зокрема, таких як досвід і професійна підготовка, наявність спеціальних знань і навичок, особисті якості, стан здоров'я виконавця, здатність його виконувати дані функціональні обов'язки і т. ін.

Отже, викладене дозволяє зробити висновок про те, що управління державною податковою службою в Україні – це здійснення повсякденного керуючого впливу на систему цієї служби в цілому та окремі її елементи з метою забезпечення максимальної ефективності її діяльності щодо адміністрування податків.

1.3. Система управління державною податковою службою

Державне управління, в тому числі і державною податковою службою, є явищем системним, воно включає ряд елементів, тісно взаємопов'язаних між собою. Адже система (від грецького *systema* – ціле, складене з частин; *сполука*) – це і є безліч елементів, які перебувають у відносинах і зв'язках один з одним, утворюють певну цілісність, єдність². У сучасному науковому знанні розробка проблематики, пов'язаної з дослідженням і конструюванням

¹ Атаманчук Г.В. Теория государственного управления: курс лекций. – М.: Юрид. лит., 1997. – С. 125-126.

² Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М.Прохоров. – изд. 4-е. – М.: Сов. энциклопедия, 1987. – С. 1215.

різних систем, здійснюється в рамках системного підходу, загальної теорії систем, різних спеціальних теорій систем, у кібернетиці, системному аналізі тощо. При визначенні поняття системи враховується його найтісніший взаємозв'язок з поняттями цілісності, структури, зв'язку, елемента, відносин, підсистем тощо. Поняття системи має надзвичайно широку сферу застосування – практично кожен об'єкт може бути розглянутий як система.

Системність – об'єктивна властивість усіх складних об'єктів, з якими доводиться мати справу в процесі управління. Особливий інтерес становить поняття „соціальна система”. Вона визначається як структурний елемент соціальної реальності, певне цілісне утворення, основними елементами якого є люди, їх зв'язки і взаємодія. Це – об'єднання людей, які спільно реалізують деяку програму чи мету і діють на основі певних норм, процедур і правил. На відміну від загального поняття „система”, соціальна система має ряд додаткових значущих ознак: ієрархія статусів елементів, наявність у системі механізмів самоврядування, самосвідомість об'єктів і суб'єктів управління, система цінностей, формальні і неформальні відносини та ін.¹

Управління в рамках науки кібернетики розглядається саме як функція організованих систем, які забезпечують цілісність їх структури, підтримання режиму функціонування згідно із закладеною програмою. Управління в такому розумінні є атрибутом певного класу систем. У загальному вигляді управління щодо будь-яких систем можна уявити як виявлення (шляхом передавання каналами прямого зв'язку командної інформації) впливу управляючої підсистеми на керовану. Звідси каналами зворотного зв'язку в управляючу підсистему надходить інформація про її стан. Крім того, ці підсистеми мають також інформаційні зв'язки з навколишнім середовищем. Управляюча та керована підсистеми, канали прямого та зворотного зв'язку, а також навколишнє середовище створюють систему управління².

¹ Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М: «Статут», 2002. – С. 24.

² Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник / За ред. канд. юрид. наук Ю.Ф. Кравченка. – К.: Нац. акад. внутр. справ України, 1999. – С. 11-12.

Системність державного управління в юридичній літературі часто розкривається досить поверхово, хоча така його властивість і визнається¹. В.К. Колпаков зазначає, що державне управління має численні особливості, які дістають вияв у основних компонентах його системи (суб'єкті, об'єкті, керуючому впливі) та інтегративних властивостях, що притаманні йому як системному управлінню². Не зовсім зрозумілою є думка В.Я. Малиновського, який вважає, що будь-яка система, у тому числі й управлінська, розглядається в сукупності двох невід'ємних складових – суб'єкта та об'єкта³, адже тут же він продовжує, що управлінський вплив суб'єктів здійснюється відносно об'єктів державного управління, тобто виділяє і третій його елемент.

Як уявляється, варто погодитися з Г.В. Атаманчуком, що система державного управління покликана обов'язково охоплювати: а) організацію і функціонування суб'єкта управління – керуючу систему; б) структуру взаємозв'язків керуючої системи із суспільною системою – керованими об'єктами; в) компоненти суспільної системи чи їх окремі прояви, що створюють у взаємозв'язку структуру керованої системи і безпосередньо сприймають державно-керуючі впливи або беруть участь у їх формуванні⁴. Тобто тут под змістом управління розуміється не тільки керівний вплив, але і зворотні зв'язки, які відображають рівень, глибину, адекватність сприйняття керованими об'єктами керуючих впливів компонентів суб'єкта державного управління.

Отже, основними компонентами управлінської системи є:

1) суб'єкт управління, тобто джерело керівного впливу, той, хто

¹ Адміністративне право України: Підручник / За заг. ред. С.В. Ківалова. – Одеса: Юридична література, 2003. – С.161; Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П. Битяка. – Харків: Право, 2000. – С. 12-15.

² Колпаков В.К. Адміністративне право України: Підручник. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – С. 17.

³ Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003. – С. 160.

⁴ Атаманчук Г.В. Теория государственного управления: курс лекций. – М.: Юрид. лит., 1997. – С. 92.

здійснює управління, виконує функції керівництва і впливу на об'єкт з метою приведення його в новий, бажаний для суб'єкта стан;

2) об'єкт управління, тобто те, що функціонує під керівним впливом, на що спрямовано вплив суб'єкта;

3) зміст управління, тобто взаємозв'язки керуючої системи із керованим об'єктом, які включають керівний вплив або комплекс цілеспрямованих і організуючих команд, засобів, прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється вплив на об'єкт і досягаються реальні зміни в його стані, і зворотні зв'язки, що відображають обґрунтованість організації і діяльності кожного керуючого компонента.

Наведений аналіз системи державного управління цілком стосується і його конкретного виду – управління державною податковою службою. Зупинимось детальніше на характеристиці зазначених складових чи елементів управління державною податковою службою.

Головною рисою суб'єкта державного управління є наявність у нього певної компетенції і владних повноважень, які дають змогу втілювати свою волю у формі управлінських рішень, керівних команд, обов'язкових до виконання. Владний вплив, що виходить від суб'єкта до об'єкта управління, дозволяє підпорядковувати волю і діяльність останнього волі першого, що є необхідною умовою досягнення цілей і вирішення завдань, визначених суб'єктом управління¹.

В.К. Колпаков головною особливістю суб'єкта вважає те, що ним є держава у цілому. В управлінському процесі вона представлена системою спеціальних, як правило, державних органів. Особливості останніх як безпосередніх суб'єктів державного управління, такі: по-перше, вони формуються державою (з волі держави), по-друге, наділені державно-владними повноваженнями, по-третє, здійснюють управлінські функції від

¹ Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003. – С. 160.

імені держави¹. Проте тут варто погодитися з авторами, які розуміння поняття „суб’єкта державного управління”, яке виключає можливість виконання ролі суб’єкта посадовими особами, визнають неповним. Адже політичні діячі (наприклад, члени Кабінету Міністрів України), посадові і службові особи (керівники органів виконавчої влади) наділені відповідними владними повноваженнями, а тому об’єктивно не можуть бути виключені з переліку суб’єктів державного управління. Тому суб’єктами управління однозначно є не лише органи виконавчої влади, а й їх керівний склад².

Вище вже зазначалося, що управління державною податковою службою переважно є внутрішньосистемним, тому в ньому чітко розділити суб’єктів і об’єкти управління досить важко. Зважаючи на те, що об’єктами державного управління є система, на яку спрямовується владний вплив суб’єктів управління, у внутрішньосистемному управлінні відповідні органи чи службовці в одних випадках є суб’єктами впливу, а в інших – його об’єктами. Провідне місце в підсистемі суб’єктів управління державною податковою службою належить її керівникам різних рівнів, тому на його аналізі варто зупинитися дещо детальніше.

Як зазначається в літературі, керівник повинен вміти виробляти стратегію управління, консолідувати зусилля своїх підлеглих на розв’язання важливих завдань управління, використовуючи при цьому свою владу. Керівник органу є водночас суб’єктом як внутрішньоорганізаційних, так і зовнішніх управлінських відносин. Керівник органу повинен організувати роботу всіх структурних підрозділів і забезпечити його діяльність загалом. Об’єктами впливу керівника є не тільки матеріальні та фінансові засоби, а й відповідний трудовий колектив. Керівник репрезентує очолюваний ним орган і здійснює його представництво у зовнішніх відносинах без спеціальних доручень, а відповідно до повноважень керівної посади. Таким

¹ Колпаков В.К. Адміністративне право України: Підручник. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – С. 17-18.

² Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003. – С. 160.

чином, до основних управлінських функцій, виконання яких повинен здійснювати керівник, належать: функції організації, координації й планування діяльності, ухвалення управлінських рішень та впровадження їх у життя, контроль за їх виконанням та персональна відповідальність за організацію діяльності державного органу.¹

Отже, багато в чому робота органу чи підрозділу залежить від керівника. Реальний вплив керівника на діяльність органу, підрозділу ґрунтується не тільки на його офіційних повноваженнях, але й на особистому авторитетові, тобто має дві складові: формального керівника та неформального лідера. Найоптимальнішим є тип керівника з високим офіційним, професійним та особистим статусом².

Проте на державну податкову службу здійснюється і зовнішній вплив – з боку Верховної Ради України, а також Президента та Кабінету Міністрів України. Цей вплив нічим не відрізняється від управління іншими державними структурами. Так, Верховна Рада визначає систему та основи правового статусу податкової служби, Президент призначає на посаду керівника Державної податкової адміністрації України, затверджує Положення про неї. Дещо ширше в законодавстві визначено повноваження Уряду України щодо управління державною податковою службою. Зокрема, Законом України „Про державну податкову службу в Україні” передбачено, що Кабінет Міністрів затверджує чисельність і склад колегії Державної податкової адміністрації України, її структуру; призначає на посади і звільняє з посад заступників Голови Державної податкової адміністрації, визначає їх кількість; визначає видатки на утримання органів державної податкової служби, порядок використання цих коштів; затверджує положення про спеціальні звання посадових осіб органів державної податкової служби та порядок їх присвоєння, розмір надбавок за звання;

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – С. 60-62.

² Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. – Харків: Ун-т внутр. справ, 1998. – С. 100-101.

визначає порядок присвоєння спеціальних звань старшого і середнього начальницького складу податкової міліції; затверджує опис і зразки форменого одягу, знаків розрізнення начальницького складу податкової міліції; встановлює форми і розміри матеріального забезпечення осіб начальницького складу податкової міліції, включаючи грошове утримання, тощо. Здійснення таких повноважень в адміністративно-правовій літературі одержало назву загального керівництва, яке Президент і Кабінет Міністрів України здійснюють щодо всіх сфер і галузей управління.

Все ж безпосереднє управління державною податковою службою здійснюється всередині самої цієї служби у відносинах між її структурними елементами. Ця служба, як і будь-яка державна структура, сама є системою, між структурними елементами якої існують різні взаємозв'язки. Цілісність визнається важливою властивістю соціальних систем. У цій якості система виступає як елемент соціальної реальності. У той же час вона сама внутрішньо представлена елементами, зв'язки і взаємодії між якими упорядковані, формалізовані. Цілісність характеризується не тільки просторовими ознаками, але головним чином силою зчеплення, зв'язків між елементами системи, насамперед між суб'єктом і об'єктом управління. Цілісність системи зберігається доти, поки енергія зв'язків елементів усередині системи перевищує енергію зв'язків цих же елементів з елементами інших систем, наприклад, плинність кадрів у трудових організаціях тощо. Відчуженість елемента від системи, її керівників діє на стан системи руйнівню¹.

Як справедливо зазначає О.П. Дзісяк, представлення державної податкової служби в Україні у вигляді системи, по-перше, фіксує відокремленість певної групи державних органів, що входять до її складу, від усіх інших видів органів; по-друге, окреслює цілком визначений її суб'єктний склад; по-третє, підтверджує наявність у сукупності цих суб'єктів

¹ Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М: «Статут», 2002. – С. 24.

(державних органів) певних системних ознак, зокрема, таких як: єдність цільового призначення, функціональна самодостатність, ієрархічність внутрішньої організації, субординаційність взаємозв'язків між структурними ланками тощо¹.

Відповідно до ст. 1 Закону „Про державну податкову службу в Україні” до системи органів державної податкової служби належать: Державна податкова адміністрація України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах. У складі органів державної податкової служби створюються відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (податкова міліція). Державна податкова адміністрація України залежно від кількості платників податків та інших місцевих умов може утворювати міжрайонні (на два і більше районів), об'єднані (на місто і район) державні податкові інспекції та у їх складі відповідні підрозділи податкової міліції.

Поведінка системи в цілому обумовлюється не стільки властивостями її елементів, скільки властивостями структури, тобто тим, як розташовані і як взаємодіють елементи системи (статусні і функціонально-рольові аспекти). У структурності як властивості системи особливе значення має взаємодія елементів „по вертикалі”. Ступінь досконалості ієрархічної вертикалі – одна з ключових проблем організації в апараті управління всіх рівнів.

У ст. 4 зазначеного Закону визначаються субординаційні зв'язки між органами державної податкової служби різного рівня, зокрема, передбачено, що державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі підпорядковуються Державній податковій адміністрації України, а державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні та

¹ Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – С. 77.

об'єднані державні податкові інспекції – відповідним державним податковим адміністраціям в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі.

Характеризуючи управлінський апарат як систему органів, В.Б. Авер'янов наголошує на тому, що доцільно спиратися на загальнонаукове тлумачення структури системи як її внутрішньої будови, що складається з елементів та взаємозв'язків між цими елементами. Між тим у науковій літературі часто-густо не враховується відмінність понять структури управлінського апарату (який є поєднанням конкретних суб'єктів управління) і структури системи управління (як поєднання суб'єктів і об'єктів управління). Але необхідність розмежування цих понять впливає з нетотожності самих явищ, що структуруються. Наприклад, поняття структури системи управління зазвичай застосовується як до керівної, так і до керованої підсистем (тобто до суб'єктів і об'єктів управління). Проте насправді поняття структури керівної підсистеми є вужчим за обсягом, оскільки охоплює побудову лише суб'єктів управління, яка об'єднує багато конкретних, локальних організаційних структур (або інакше – структурних форм) цих суб'єктів. Але поряд з власне органами виконавчої влади в управлінському апараті діють такі нероздільно пов'язані з ними організаційні утворення, які прийнято називати «апаратом органу». Головним призначенням апарату органу є створення усіх необхідних умов для ефективної реалізації органом наданих йому повноважень, хоча й сам по собі «апарат» виконує певні владно-розпорядчі дії, які, однак, мають виключно внутрішньоорганізаційні спрямованість і характер¹.

Державна податкова служба є системним утворенням, в той же час її органи є складовою крупнішою системи – системи виконавчої влади і публічної влади в цілому. У зв'язку з цим ч. 4 ст. 4 Закону „Про державну податкову службу в Україні” визначає основи їх взаємодії з іншими

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – С. 55-56.

державними органами, зокрема, встановлено, що вони координують свою діяльність з фінансовими органами, органами Державного казначейства України, органами Служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державними митною та контрольно-ревізійною службами, іншими контролюючими органами, установами банків, а також з податковими службами інших держав.

В літературі термін „органи податкової служби” інколи відмежовують від поняття „податкові органи”. Стверджується, зокрема, що „податкові органи у вузькому розумінні – це система податкових адміністрацій, які здійснюють контроль тільки за надходженням до бюджету податкових платежів. Податкові органи в широкому розумінні контролюють та забезпечують надходження в бюджет всіх відрахувань, що законодавець включає в податкову систему як сукупність податків, зборів, платежів. У даному випадку система податкових органів охоплює вже і митні органи, і органи казначейства, і податкову міліцію. Таким чином, в широкому розумінні система податкових органів включає до себе: 1) Державну податкову адміністрацію України; 2) митні органи України; 3) органи казначейства; 4) податкову міліцію”¹. Як уявляється, тут мова йде не про податкові органи, а про органи, які здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів різних обов’язкових платежів, тобто управління у сфері оподаткування. Необхідно також зауважити, що Державна податкова адміністрація України є лише однією із ланок в системі органів державної податкової служби. Необґрунтовано також окремим органом названо податкову міліцію, адже вона входить до зазначеної системи. Тому податковими органами слід вважати органи державної податкової служби². Зауважимо, що види зазначених органів визначено у законодавчому порядку, про що мова йшла вище.

¹ Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Харків: Право, 2000. – С. 375.

² Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2000. – С. 11.

Говорячи про державну податкову службу як об'єкт управління, варто мати на увазі, що це об'єкт, так би мовити, глобальний, загальний, конкретному ж управлінському впливу піддаються конкретні об'єкти. Зазначене управління є соціальним, а оскільки соціальне – це взаємодія двох чоловік у мікросистемах управління і взаємодія соціальних груп у макросистемах, об'єктом управлінської праці залишається людина, її взаємодія з організацією (системою управління) у цілому. Предметом же управлінської праці є свідомість, поведінка і діяльність людини, її соціальні властивості як елемента системи управління. Робота керівника з виконавцем – це завжди не тільки наказ і вимога його виконання, але ще і пояснення цілей управління, змісту прийнятих рішень, культивування соціально значущих цінностей і норм організаційної поведінки, це привнесення у свідомість образу майбутнього (наприклад, „організаційна культура”) і ряд інших управлінських процедур. Цілеспрямована, професійно грамотна робота керівника з цим предметом сприяє розвитку особистості виконавця, формує особистісну настанову співробітника на меті організації, підвищує усвідомлення ним причетності і необхідності даній організації – у підсумку мотивує його трудову і соціальну активність. Результатом (продуктом) праці керівника, таким чином, стає збільшення інтелектуального, морального й організаційного потенціалу конкретної системи управління¹.

Іншим важливим предметом управлінської праці є інформація. Значення цього предмета в практиці управління важко переоцінити, оскільки інформація виконує найважливішу соціальну функцію – орієнтує поведінку людей, істотно визначає їх організаційну поведінку. У сучасному світі постійно зростає стійка потреба людей в інформації з широкого кола питань. Проблема в тому, що нерідко керівники недооцінюють соціально-управлінську значущість інформації². Погоджуючись із наведеною думкою, зазначимо також, що інформацію не можна розглядати лише як предмет

¹ Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М: «Статут», 2002. – С. 29.

² Там само. – С. 30.

управління, оскільки вона стосується всієї системи управління, всіх її складових. Детальніше про це мова піде у наступному підрозділі.

Отже, третю складову управління державною податковою службою становить його зміст. Змістом управлінських відносин визнається особлива діяльність людей, що виступає у вигляді взаємодії суб'єктів та об'єктів управління. Сторони цих відносин, вступаючи у взаємне спілкування, формують тим самим зміст управлінських відносин. Між ними існує тісна взаємодія, що здійснюється за допомогою прямих (від суб'єкта до об'єкта) і зворотних (від об'єкта до суб'єкта) зв'язків¹.

До з'ясування сутності терміна „взаємодія” необхідно підходити із загальнонаукових позицій. Так, у філософії взаємодія розглядається як категорія, що відображає процеси впливу різноманітних об'єктів один на одного, їх взаємну обумовленість, зміни стану, взаємоперехід, а також породження одним об'єктом іншого. Взаємодія становить вид безпосереднього або опосередкованого, зовнішнього або внутрішнього відношення зв'язку². Отже, для категорії „взаємодія” властивою є наявність фактичних та стійких зв'язків, які дозволяють об'єктам впливати один на одного і у процесі яких відбувається взаємна зміна взаємодіючих сторін. У той же час взаємодію можна розглядати і як управлінську категорію, тобто як форму зв'язку елементів системи, за допомогою якої вони, взаємно доповнюючи один одного, створюють умови для успішного функціонування всієї системи в цілому.

Проте характер взаємодії суб'єкта і об'єкта управління все ж найбільш виразно виявляється в управлінському впливі. Як зазначає Г.В. Атаманчук, питання про прямі і зворотні зв'язки в системі державного управління заслуговує найпильнішого вивчення, тому що багатьма воно навмисне заплутано. Деякі дослідники бачать ці зв'язки прямими, жорсткими,

¹ Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003. – С. 162-163.

² Философский энциклопедический словарь / Под ред. П.Н. Федосеева, С.М. Ковалева. – М.: Сов. энциклопедия, 1980. – С. 81.

деспотичними, без яких, на їх думку, неможливо забезпечити управління суспільними процесами. Інші стверджують, що в цих зв'язках панує сваволя егоїстичного „я хочу”, яка ігнорує керуючі впливи, а зворотним зв'язкам додає хаотичний характер у вигляді нескінченних вимог і дорікань¹. І далі він зазначає, що як би хто не трактував державне управління, у ньому обов'язково повинні бути представлені керуючі впливи, що пронизують і підкоряють собі різноманітні елементи (і компоненти) державного управління. Якщо керуючий вплив, породжений у будь-якому державному органі, не доходить до людини в керованому об'єкті і не впливає на її поведінку і діяльність, то державне управління як таке не реалізується. Забери систему керуючих впливів – і управління з боку держави розвалиться на окремі частини й елементи (уже не підсистеми і не ланки), що почнуть діяти розрізнено, суперечливо, у конкурентній, а то і конфліктній боротьбі².

Актуальність прямих вертикальних зв'язків разом з тим не суперечить широкій автономії (свободі і самостійності) компонентів державного управління і встановленню між ними змістовних горизонтальних взаємозв'язків. Наявність сильних горизонтальних взаємозв'язків саме і додає системі державного управління закінчений пірамідальний вигляд з могутньо розвиненими нижніми прошарками.

Аналіз визначень взаємодії, які використовуються в теорії та практиці управління, дозволяє виділити такі її ознаки: взаємодія – це діяльність; наявність кількох (не менше двох) суб'єктів взаємодії; узгодженість заходів за метою, місцем, часом, методами; спрямованість функціонування взаємодіючих суб'єктів; наявність нормативної (правової) бази взаємодії; стан, який займають суб'єкти взаємодії в ієрархії системи; зміст завдань, які вирішуються суб'єктами взаємодії; спільна діяльність.

Поряд із зазначеною категорією існує ще і поняття „координація”, співвідношення якої із взаємодією ще не знайшло свого остаточного

¹ Атаманчук Г.В. Теория государственного управления: курс лекций. – М.: Юрид. лит., 1997. – С. 96.

² Там само. – С. 97.

вирішення. Так, на думку одних авторів, взаємодія та координація – це слова-синоніми, які означають узгодженість; на думку інших, взаємодія – це більш широке поняття, ніж координація; на думку третіх, навпаки, більш широким поняттям є координація; четверті вважають координацію організацією взаємодії. Є й інші точки зору¹. Але при цьому необхідно зазначити, що питання вироблення чітких понять взаємодії та координації щодо діяльності будь-якого державного органу, в тому числі і органів державної податкової служби має не тільки теоретичне, але й чисто практичне значення, оскільки проблема взаємодії в органах податкової служби є загальною, і від того, який зміст ми вкладаємо в поняття взаємодії, і, відповідно, в поняття координації, буде залежати розгляд питань про механізм їх виявлення, принципи, класифікацію, нормативне регулювання, практичні рекомендації щодо удосконалення взаємодії та координації і ряду інших.

Досить ґрунтовне з'ясування співвідношення зазначених термінів було проведено авторами монографічного дослідження „Організація управління персоналом в органах внутрішніх справ”, з результатами якого можна цілком погодитися і використати їх у наших потребах, визначивши координацію в органах державної податкової служби як управлінську діяльність, спрямовану на узгодження функціонування елементів системи цих органів в режимі, який забезпечує найбільш ефективне досягнення поставлених перед системою цілей, тобто координація і полягає в організації, насамперед правовими засобами, взаємодії між елементами системи (координація – це організація взаємодії)².

Отже, відносини між суб'єктами і об'єктами можуть мати як субординаційний, так і координаційний характер. Тому цей характер можна назвати діалектичним: оскільки об'єкт має свої власні потреби та інтереси,

¹ Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник / За ред. канд. юрид. наук Ю.Ф. Кравченка. – К.: Національна академія внутрішніх справ України, 1999. – С. 498.

² Сущенко В.Д., Смирнов А.М., Коваленко О.І., Смирнов А.А. Організація управління персоналом в ОВС. – К.: Академія внутрішніх справ, 1999. – С. 308.

що впливають із закономірностей його існування та розвитку, то суб'єкт управління зобов'язаний їх враховувати. Коли ж об'єкт не наділений відповідними правами для задоволення своїх потреб, з одного боку, і з іншого – за відсутності в суб'єкта обов'язків враховувати ці інтереси та потреби, управління може набути характеру сваволі, а його функції можуть перетворитись у фактор дезорганізації¹.

Зміст державного управління безпосередньо пов'язаний з його принципами, які є основоположними засадами, керівними настановами управлінської діяльності. В працях з адміністративного права аналізуються принципи державного управління як глобального явища, як загальнодержавної діяльності, до яких відносять демократизм, законність, гласність тощо². Проте для внутрішньосистемного управління більше значення мають принципи, сформульовані в теорії організації. Найбільш відомі з них – це організаційні принципи Г. Файоля, одного з основоположників теорії управління. Він сформулював такі принципи: розподіл праці; єдність мети і керівництва; співвідношення централізації і децентралізації; повноваження і відповідальність; ланцюг команд; справедливість; дисципліна; винагорода персоналу; єдність дій; підпорядкування головному інтересу; порядок; стабільність; ініціатива; корпоративний дух³. Є й багато інших більш чи менш відомих систем принципів управління, які в сукупності виконують нормативно-орієнтовну функцію, свідчать про рівень культури управління⁴.

Нарешті, аналіз змісту державного управління неможливий без визначення його методів, тобто тих засобів, прийомів, за допомогою яких

¹ Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003. – С. 164.

² Школик А. Принципи управлінської діяльності // Вісник Львів. ун-ту Серія юридична. – 2000. – Вип. 35. – С. 214-219; Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П. Битяка. – Харків: Право, 2000. – С. 9-10; Колпаков В.К. Адміністративне право України: Підручник. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – С. 22-32.

³ Мильнер Б.З. Теория организации: Учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002. – С. 24.

⁴ Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М.: «Статут», 2002. – С. 39.

здійснюється управлінський вплив. В управлінні використовуються різноманітні методи. Так, з точки зору діяльності суб'єкта управління на всіх етапах управлінського процесу виділяють чотири загальні групи методів: підготовки, прийняття, організації і контролю за виконанням управлінських рішень¹. За характером впливу на виконавців розрізняють чотири основні типи методів управління: економічні, адміністративні, оперативно-розпорядчі, соціально-психологічні і правові². Виділяють також методи прямого (безпосереднього) та непрямого (опосередкованого) впливу – це, наприклад, адміністративні, матеріального і морального стимулювання праці тощо.

Таким чином, систему управління державною податковою службою утворюють суб'єкти, якими є як зовнішні владні структури (Верховна Рада України, Президент і Кабінет Міністрів України), так і, головним чином, вищестоящі органи і посадові особи самої податкової служби щодо нижчестоящих органів і службовців; об'єкти – це податкова служба в цілому та її окремі структурні елементи – органи, підрозділи, окремі працівники; зміст управління, який виявляється у взаємозв'язках суб'єктів і об'єктів.

1.4. Інформаційне забезпечення управління державною податковою службою

Інформація в наш час проникає у всі сфери, всі галузі суспільно-політичного життя. Вона впливає на людство і людину, на їх життя, мислення і поведінку. Вона ставить перед людством масу проблем, змушує витратити на їх вирішення все більш матеріальних, фінансових і трудових ресурсів.

Поява сучасної техніки і технології збирання та обробки управлінської

¹ Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х.: „Основа”, 1999. – С. 38.

² Стадник В.В., Йохна М.А. Менеджмент: Посібник. – К.: Академвидав, 2003. – С. 60-70.

інформації викликала необхідність вивчення і осмислення їх суті, місця і ролі в управлінському процесі, сприяє якісним змінам механізму державного управління. Аналіз практики формування і діяльності державно-управлінських структур, основних напрямків їх розвитку, характеру та форм правового впливу на державно-управлінську сферу свідчить про важливість знаходження свого гідного місця у цьому процесі сучасних науково обґрунтованих методів і технічних засобів збирання та обробки інформації, а також вирішення проблем, пов'язаних з прискоренням процесу підвищення якості й ефективності законодавства у цій сфері¹.

Постійна циркуляція різноманітної інформації між складовими системи державної податкової служби, між цією службою в цілому і її навколишнім середовищем є обов'язковим атрибутом управління зазначеною службою. Тільки завдяки інформаційним процесам державна податкова служба може ефективно впливати на зовнішнє оточення, спрямовувати свою діяльність на успішне вирішення завдань, що стоять перед нею, здійснювати координацію між її складовими частинами.

Давно відомо, що без інформації немає процесу управління, без неї неможливо сформулювати мету управління, оцінити ситуацію, визначити проблеми, спрогнозувати розвиток подій, підготувати управлінські рішення, проконтролювати їх виконання. Сфера оподаткування є надзвичайно динамічною, комплексною, вона потребує постійного вдосконалення, взаємодії управлінських структур. Як зазначає В. Росоловський, жодне з державних відомств, мабуть, не зіштовхується з тою кількістю складних проблем, які органічно властиві податковій службі в сфері інформатизації. Без перебільшення можна сказати, що податкова служба – це індустрія, на вході якої подається інформація, а на виході – надходження в бюджет. Від функціонування цієї галузі, особливо в умовах економічної кризи, значною

¹ Державне управління в Україні. (Навчальний посібник). За заг. ред. докт. юрид. наук, проф. Авер'янова В.Б. – К.: Ін-т держ. і права ім. В.М. Корецького, 1999. – С. 146.

мірою залежить безпека держави, її економічна і політична незалежність¹.

Сьогодні, як відомо, ні в науці, ні в практичній діяльності людей, ні в суспільно-політичному житті немає поняття поширенішого і важливішого, ніж поняття „інформація”. Але в той же час немає іншого поняття, з приводу якого велось би стільки дискусій, існувало б стільки різноманітних точок зору щодо його визначення. І хоча вчені поки ще не дійшли однотайного висновку щодо сутності цього надзвичайного феномена, однак вони шукають і намагаються знайти нові його риси².

Офіційне визначення інформації сформульовано в Законі України „Про інформацію”³, відповідно до ст. 1 якого під інформацією розуміються документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі.

В управлінській же літературі частіш за все використовується визначення інформації, наведене в енциклопедичному словнику: “інформація – це відомості, що передаються людьми усним, письмовим або іншим способом (за допомогою умовних сигналів, технічних засобів і т.д.)”. В той же час тут дається і більш узагальнене системне визначення: “інформація – це загальнонаукове поняття, що включає обмін відомостями між людьми, людиною і автоматом, автоматом і автоматом; обмін сигналами у тваринному і рослинному світі; передачу ознак від клітини до клітини, від організму до організму”⁴. Зауважимо, що для цих двох визначень характерна єдина внутрішня сутність, що дає підставу застосовувати їх для

¹ Росоловский В. Состояние и перспективы развития информатизации органов государственной налоговой службы // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – Вип. 4 (14). – 2001. – С. 176-183.

² Бачило И.Л., Лопатин В.Н., Федотов М.А. Информационное право: Учебник / Под ред. акад. РАН Б.Н. Топорнина. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2001. – С. 35-38.

³ Про інформацію: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

⁴ Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М.Прохоров; редкол.: А.А.Гусев и др. – изд. 4-е. – М.: Сов. энциклопедия, 1987. – С. 499.

різноманітних систем.

Як наукова категорія інформація в управлінських структурах характеризується низкою ознак (властивостей), до числа яких належать: певна самостійність даних; можливість багатократного використання даних, зберігання їх у суб'єкта, що їх передає або отримує; придатність до обробки, інтеграції і „стискання” обсягу за рахунок вилучення інформації, що є повторною і паралельною; допустимість математичного аналізу; системність, комунікативність¹.

Оскільки управлінська інформація становить певний відбиток соціальної дійсності (а також природної в тій мірі, у якій вона втягнута в орбіту суспільної діяльності), її варто класифікувати, насамперед, залежно від ступеня співвідношення з цією дійсністю, реальними процесами, що протікають у ній. Наприклад, інформацію розділяють на офіційну і неофіційну, загальну і галузеву, горизонтальну і вертикальну, за змістом і цільовим призначенням, можливими соціальними наслідками, ступенем доступності, а також на основі її співвідношення з часом (інформація про минуле, дійсне і майбутнє). В рамках управлінської системи вона розглядається з точки зору актуальності, достатності і адекватності для прийняття відповідного управлінського рішення. У разі розподілу інформації за об'єктами всередині органу управління на перше місце ставиться інформація для керівника чи керівної ланки (або вихідна від них), на друге – для інших посадових осіб. При цьому рекомендується відомості, що заслуговують особливої уваги, спрямовувати паралельно або перехресно двом-трьом незалежним один від одного працівникам, щоб забезпечити більш об'єктивний аналіз та оцінку.

Мета інформаційного забезпечення державного управління, в тому числі в органах державної податкової служби, полягає в тому, щоб на базі зібраних висхідних даних одержати опрацьовану, агреговану інформацію, яка

¹ Арістова І.В. Державна інформаційна політика: організаційно-правові аспекти / За загальною редакцією д-ра юрид. наук, проф. Бандурки О.М.: Монографія. – Харків: Вид-во Ун-ту внутр. справ, 2000. – С. 282.

має слугувати основою для прийняття управлінських рішень. Досягнення цієї мети складається із вирішення ряду завдань, таких як збирання первинної інформації, її зберігання, перерозподіл між структурними підрозділами органів і їх працівниками, підготовка до переробки, власне переробка, надання суб'єкту управління в переробленому вигляді, аналіз, забезпечення прямих і зворотних зв'язків у її циркуляції тощо. При сучасних потоках інформації ефективно вирішення цих завдань неможливе без використання засобів обчислювальної техніки та нових інформаційних технологій¹.

Виходячи з цього, інформацію в окремих структурних підрозділах державної податкової служби можна класифікувати за такими основними ознаками:

- функціональним призначенням і характером діяльності цих структурних підрозділів;

- відношенням повідомлення до суб'єкта, що управляє структурним підрозділом;

- типом зв'язку структурного підрозділу і зовнішнього середовища.

Виділяється інформація, що циркулює в прямому і зворотному зв'язку між підрозділами і суб'єктом управління, між підрозділами і зовнішнім середовищем. Аналізуються взаємозв'язки регіональних структур і ЗМІ, органів державної влади тощо. Наприклад, обласними податковими адміністраціями під час підготовки і проведення різноманітних заходів „паблік рілейшнз” встановлюються тісні контакти з представниками інформаційних агентств, теле- і радіокомпаній, газет, інших засобів масової інформації. У більшості випадків це дозволяє довести до громадськості інформацію про діяльність органів державної податкової служби, зміст прийнятих ними рішень. У свою чергу, зазначені організації виступають як постійні джерела інформації для самих управлінських структур державної податкової служби. Інакше кажучи, здійснюється прямий і зворотний зв'язок

¹ Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М: «Статут», 2002. – С. 160.

щодо обміну інформацією шляхом налагодження постійних контактів, проведення прес-конференцій, брифінгів, інформаційних зустрічей тощо;

- відношенням до цільової функції структурного підрозділу. З всього обсягу інформації, що надійшла до підрозділу, необхідно виділити ту, що найбільш повно відповідає його цілям та завданням;

- логічним змістом. Інформація структурного підрозділу поділяється на три самостійні підмножини: про суб'єктів управління, об'єкти його впливу (регіони, підприємства та організації, громадяни і т. ін.) і характерні для них властивості та відносини;

- фізичною формою подання (усна доповідь, повідомлення на папері у вигляді текстів, анкет, таблиць, графіків і т. ін.; електронний варіант – надходження по електронній пошті, факсу, телексу, з інформаційних систем, на дискетах і т. ін.); у вигляді аудіо- і відеокасет, посторінкова, зброшурована, книги, журнали, газети тощо);

- процедурами перетворення (імовірнісні, соціологічні, моделюючі, аналітичні, обчислювальні та ін.);

- ступенем перетворення (основна або яка надійшла знову; оброблена в аналітичні і прогнозні записки, теле-, радіо-, фотоматеріали; згрупована в інформаційні щотижневіки і бюлетені тощо)¹.

З позицій соціального управління існують і інші підстави та ознаки класифікації інформації:

- межі фіксації (підлягає і не підлягає реєстрації);
- ступінь відкритості (відкрита і конфіденційна);
- ступінь додаткової переробки перед використанням (перероблена і неперероблена);

- ступінь комплектності (комплектна документальна, тобто придатна для використання в початковому вигляді; некомплектна, тобто та, що застосовується лише у зв'язку з іншими видами даних та відомостей);

¹ Арістова І.В. Державна інформаційна політика: організаційно-правові аспекти / За загальною редакцією д-ра юрид. наук, проф. Бандурки О.М.: Монографія. – Харків: Вид-во Ун-ту внутр. справ, 2000. – С. 284-286.

- ємність і стабільність (вичерпна, що не потребує доповнення; яка потребує доповнення; постійна; перемінна; та, що характеризує можливість здійснення події);

- форма і засіб одержання (одержується від об'єкта управління; за допомогою вивчення статей та інших публікацій; проведення моніторингів; дослідження громадської думки; обміну досвідом роботи різноманітних інформаційних підрозділів);

- упорядкованість (систематизована; відомості про нормативно-правові акти, прийняті державними структурами; суворо регламентована за часом, простором, за особами та джерелами опублікування і змістом)¹.

Варто звернути увагу також на те, що в управлінні первинною є стратегія розвитку системи, інформаційне ж забезпечення та інформаційні технології повинні сприяти здійсненню цієї стратегії. Як зазначає А. Робіду, стратегічний план для податкової адміністрації створюється керівництвом податкової адміністрації і включає в себе основні цілі, завдання, дії та встановлені строки. Такий план дає керівництву орієнтири для складання бюджету і встановлення пріоритетів. План підтримки інформаційних технологій є тактичним і стосується окремих систем, заходів і строків, які необхідно впровадити і виконати, щоб досягти стратегічних цілей організації².

Інформаційне забезпечення управління в органах державної податкової служби становить органічну єдність роботи щодо визначення змісту, обсягів, якості інформації, необхідної для здійснення управління, а також заходів щодо раціональної організації процесів збирання, систематизації, накопичення та обробки цієї інформації шляхом застосування різноманітних

¹ Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М: «Статут», 2002. – С. 160.

² Робіду А. Досвід упровадження інформаційних технологій у роботі податкових адміністрацій // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – Вип. 4 (14). – 2001. – С. 188-192.

методів, методик і технічних засобів¹.

Інформаційне забезпечення управління державною податковою службою передбачає створення передумов для комплексного вирішення завдань, що стоять перед нею, надання суб'єктами управління податковою службою науково обґрунтованої інформації для ефективного здійснення управлінських функцій.

Управління державною податковою службою як у зовнішньому, так і внутрішньому напрямку ґрунтується на власній інформаційній системі. Структурними елементами такої системи є:

- а) зосередження у відповідних інформаційних масивах (банках даних) відомостей, необхідних для здійснення основних функцій державної податкової служби і управління структурними підрозділами її системи;
- б) джерела отримання цих відомостей і схеми потоків інформації;
- в) засоби обліку, зберігання і переробки інформації;
- г) канали зв'язку і передачі інформації, персонал суб'єкта і об'єкта управління, що забезпечує діяльність інформаційної системи.

Головна мета інформаційної системи полягає в тому, щоб на підставі зібраних початкових даних отримати похідну, підсумкову інформацію, яка буде складати основу для підготовки управлінських рішень у системі органів державної податкової служби.

Інформаційна система державної податкової служби має ряд особливостей, які одночасно називають її проблемами. Зокрема, В Росоловський зазначає, що спостерігається надмірно велика розмірність завдань, чому в умовах перехідної економіки сприяє невпинне зростання кількості платників податків і лібералізація законодавства (наприклад, дозвіл мати необмежену кількість банківських рахунків). Усе це підвищує функціональну і географічну мобільність суб'єктів підприємницької діяльності. На даний час інформаційна модель реєстраційних даних

¹ Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. – Харків: Ун-т внутр. справ, 1998. – С. 160.

юридичної особи складає близько 150 реквізитів при наявності в Державному реєстрі понад 800 000 юридичних осіб. Додамо, що Державний реєстр фізичних осіб нараховує більше 42 млн. записів.

Значними є обсяги тіньової економіки, породжені, з одного боку, надмірним податковим навантаженням через недосконале законодавство, а з іншого – ментальністю, властивою населенню перехідного періоду. Окрема проблема – це існування „фіктивних” підприємств і так званих конвертаційних центрів. Зазначені фактори вимагають від податкових органів відстеження товарних і фінансових потоків як об’єктів оподаткування, що вимагає значної за своїм складом і обсягом додаткової інформації від цілого ряду відомств і організацій (усього на регулярній основі Державна податкова адміністрація України обмінюється інформацією з близько 15 центральними органами виконавчої влади).

Ще одна проблема – необхідність введення в інформаційні системи нескінченної кількості документів податкової звітності платників податків – об’ємних декларацій з відповідними розрахунками, скарг, апеляцій і т. ін. Крім проблеми великого обсягу робіт із введення інформації, залишаються невирішеними питання електронного стандарту обміну документами, оскільки юридичні колізії податкових органів із платниками податків вирішуються в господарському суді.

Значним також є обсяг інформації, що має конфіденційний характер, а частина інформації містить державну таємницю, що вимагає негайного вирішення проблем захисту інформації від несанкціонованого доступу, особливо під час передачі її каналами зв’язку.

Значно ускладнює проблему обміну інформацією між рівнями системи, особливо в умовах відсутності достатньо розвиненої корпоративної телекомунікаційної мережі, гетерогенність існуючої трьохрівневої інформаційної системи.

Окрема проблема – дуже великий обсяг звітності про результати роботи самих податкових органів, яка включає безліч звітних форм і,

зокрема, кілька щоденних звітів.

Нарешті, надмірно ускладненим є адміністрування податків як наслідок досить складного, щоб не сказати заплутаного, податкового законодавства, яке перебуває в стані постійних змін і доповнень, що, у свою чергу, постійно вимагає відповідних термінових змін у програмному забезпеченні¹.

Для інформаційного забезпечення управління державною податковою службою важливе значення мають вірогідність і точність, кількість і якість інформації, її цінність, корисність і своєчасність, але найважливішим в інформаційному забезпеченні є ефективне використання інформації для прийняття управлінських рішень та їх реалізації.

Зрозуміло, що ми не ставимо за мету детально з'ясувати всі складові інформаційного забезпечення управління державною податковою службою, оскільки це питання досить об'ємне, причому, як зазначалося, воно стосується кожної складової процесу управління, тому про деякі його особливості мова йтиме і в наступних розділах роботи.

Наразі звернемо увагу на те, що ряд завдань щодо удосконалення інформаційного забезпечення управління державною податковою службою передбачено Стратегічним планом розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 № 160. Зокрема, до таких завдань віднесено:

- створення спеціалізованих центрів обробки документів та Центральної бази даних державної податкової служби України, що міститиме інформацію про платників податків та діяльність органів державної податкової служби України; створення системи контролю за нарахуваннями та надходженнями платежів, аналізу та виявлення неплатників податків;

- створення корпоративної або інтегрованої системи телекомунікаційного зв'язку в органах державної податкової служби

¹ Росоловский В. Состояние и перспективы развития информатизации органов государственной налоговой службы // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – Вип. 4 (14). – 2001. – С. 176-183.

України;

- розробку системи інформаційної взаємодії із Міністерством фінансів України, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерством праці і соціальної політики України, Державним казначейством України, Державною митною службою України, Національним банком України та Державним комітетом статистики України, іншими центральними органами виконавчої влади;

- впровадження в загальнодержавному масштабі програми повної комп'ютеризації та автоматизації процесів адміністрування податків і зборів та нових форм обслуговування платників податків з використанням сучасних інформаційних технологій.

Отже, інформаційне забезпечення управління державною податковою службою – це не тільки актуальна теоретична проблема. Застосування на практиці сучасних інформаційних технологій сприяє підвищенню оперативності прийняття і ефективності контролю виконання управлінських рішень, забезпеченню стабільності і оптимізації процесу управління, будучи його невід'ємною функцією і одним із дієвих засобів. Розширення масштабів і підвищення ролі інформаційних технологій, комп'ютерних мереж, телекомунікацій в перспективі будуть наростати. Відповідно, зросте і значення цих факторів для оптимізації управління державною податковою службою.

Розділ 2

ФУНКЦІОНАЛЬНО-ОРГАНІЗАЦІЙНА СТРУКТУРА ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

2.1. Призначення, завдання та функції державної податкової служби

Характеризуючи державну податкову службу як систему, структуру якої ми розглянемо у цьому розділі, варто ще раз наголосити, що структурну побудову системи цієї служби обумовлюють її призначення, завдання і функції. Тому розпочинати такий аналіз доцільно саме із визначення зазначених понять, хоча вони, разом з іншими елементами, утворюють правовий статус державної податкової служби, який детальніше буде проаналізовано в окремому розділі монографії. Отже, говорячи про структуру державної податкової служби, ми маємо на увазі саме її функціонально-організаційну структуру як сукупність завдань та функцій, що характеризують її соціальне призначення, і систему органів цієї служби центрального, обласного та районного (міського) рівня, на які покладається практичне здійснення цих завдань і функцій.

Основним елементом у функціональній структурі державної податкової служби є її функції, для ґрунтовного з'ясування яких необхідно спочатку зупинитися на елементах більш високого порядку – призначенні (меті, цілях) та завданнях, оскільки останні є логічною передумовою виникнення функцій державної податкової служби.

Про призначення органу виконавчої влади в першу чергу свідчить визначення його назви. На сьогодні термін „державна податкова служба” не знайшов свого офіційного визначення, хоча законодавець робить це досить успішно щодо інших державних інституцій (наприклад, міліції, Служби безпеки тощо). У зв'язку з цим автор цілком поділяє думку Л. Савченка, який

пропонує Закон України „Про державну податкову службу в Україні” доповнити новою статтею „Державна податкова служба”, хоча й не може погодитися з його варіантом визначення зазначеного терміна. Так, Л. Савченко під державною податковою службою розуміє державний правоохоронний орган, який забезпечує регулярне надходження коштів у державні фонди фінансових ресурсів¹. Деякий сумнів викликає категоричне віднесення податкової служби до правоохоронних органів. Можливо, така пропозиція базується на нормах Закону України „Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів”², де органи податкової служби віднесено до числа правоохоронних, хоча досконалість та повнота зазначеного законодавчого акта щодо окреслення кола таких органів вже ставилася під сумнів у науковій літературі³.

У зв’язку з цим ми пропонуємо розглядати державну податкову службу України як складне поліфункціональне утворення, діяльність підрозділів якого пов’язується із здійсненням контрольної (податкові адміністрації та інспекції) та правоохоронної (податкова міліція) функцій. При цьому зазначений термін може бути використано як для найменування всієї сукупності податкових органів, так і для визначення конкретного податкового органу як органу управління системою.

Більш яскраво призначення державної податкової служби України проявляється у меті її діяльності. Досліджуючи мету (завдання) органів виконавчої влади, вчені визначають останню як уявлення про напрямки і очікувані результати управлінської діяльності⁴; бажані результати діяльності

¹ Савченко Л. Правовий статус державної податкової служби як спеціального органу фінансового контролю // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України – 2001. – № 4. – С. 157-164.

² Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів: Закон України від 23 грудня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 11. – Ст. 50.

³ Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. канд. юрид. наук. Х. – С. 80.

⁴ Авер’янов В.Б. Теоретичні засади вирішення проблем державного управління в Україні. – Наукова доповідь. – К., 1995. – С. 18.

органу, обумовлені конкретною історичною обстановкою¹; бажаний стан або рівень розвитку соціальної системи, яких необхідно досягти внаслідок реалізації управлінських рішень². Отже, з цього слідує, що при розгляді мети як одного з первинних елементів статусу органу до уваги потрібно брати насамперед результати управлінської діяльності органу.

Таким чином, можна стверджувати, що мета створення державної податкової служби визначає результат, який намагається досягти цей державний орган, а звідси обумовлює його призначення. Мета вимагає єдності конкретних завдань і функцій органу, а її досягнення у конкретному житті є критерієм ефективності виконання органом цих функцій та завдань³. Мета утворення та функціонування державного органу має бути сформульована в преамбулі або загальних статтях нормативного акта. На жаль, в Законі „Про державну податкову службу в Україні” мета утворення органів цієї служби не сформульована, хоча у інших нормативних актах цьому питанню приділена певна увага.

Так, Указом Президента України “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” названо мету формування Державної податкової адміністрації України, місцевих державних податкових адміністрацій та в їх складі підрозділів податкової міліції. Це – посилення контролю за справлянням податків, зборів та інших обов’язкових платежів, зміцнення виконавської дисципліни працівників податкових органів⁴. Проте посилення контролю та зміцнення виконавської дисципліни самі по собі не можуть бути метою діяльності органів державної податкової служби, оскільки позбавлені такої її невід’ємної ознаки як образ майбутнього результату.

¹ Государственное управление и право: история и современность. – Л., 1984. – С. 7.

² Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х., 1999. – С. 93.

³ Цабрия Д.Д. Статус органа управления // Сов. гос-тво и право. – 1978. – № 2. – С. 126-131.

⁴ Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій: Указ Президента України // Урядовий кур’єр. – 1996. - № 161-162.

Аналіз юридичної літератури, присвяченої діяльності органів державної податкової служби показує, що на сьогодні відсутні єдині погляди на визначення мети (або головного завдання) діяльності зазначених органів. Так, на думку Т.В. Сараскіної, метою діяльності Державної податкової адміністрації України, місцевих державних податкових адміністрацій, податкових інспекцій є забезпечення фінансового інтересу держави (права держави на отримання обов'язкових платежів), пов'язаного з формуванням державних централізованих фондів (бюджету та в певних випадках позабюджетних фондів) шляхом здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства та притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень¹. З даним визначенням повністю погодитись не можна. По-перше, поняття „фінансовий інтерес” та „право держави на отримання обов'язкових платежів”, які автор вживає як синонімічні, не є тотожними за своєю сутністю – якщо інтерес розуміється як „об'єктивна причина діяльності суб'єкта, спрямована на задоволення певних потреб”, економічний інтерес – як „об'єктивно обумовлені матеріальні (фінансові) потреби окремих людей, класів, суспільства”², то право тлумачиться як можливість певної поведінки, що передбачено правовою нормою³, що свідчить про різноплановість даних понять. По-друге, з даного визначення не зрозуміло, що саме є бажаним майбутнім результатом такої діяльності, оскільки саме по собі забезпечення права або інтересу, не пов'язане з суспільно-економічними процесами у державі, дозволяє вважати бажаною і таку ситуацію, коли право держави на отримання обов'язкових платежів повністю забезпечено, але кошти до бюджету не поступають, оскільки внаслідок руйнації економіки відсутні об'єкти оподаткування.

На думку О.П. Дзісяка, метою створення податкових органів було

¹ Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – С. 84-85.

² Украинский советский энциклопедический словарь: В 3-х т. / Редкол.: А.В.Кудрицкий (ответ.ред.) и др. - К.: Глав.ред. УСЭ, 1988. Т.1. - С. 694.

³ Загальна теорія держави і права / За редакцією В.В. Копейчикова. – К.: Юрінком, 1997. – С. 63.

вирішення існуючої соціальної потреби у здійсненні повного, неухильного і систематичного контролю за адмініструванням податкових платежів, а у разі необхідності і застосування примусу щодо їх виконання¹. Дане визначення знову-таки не дає відповіді на запитання про результат такого „повного, неухильного і систематичного контролю”. Як свідчить аналіз положень адміністративного права та теорії управління, контроль є функцією державного управління, входить до змісту діяльності органів виконавчої влади, але аж ніяк не може тлумачитись як мета такої діяльності, оскільки є вторинним, похідним від мети. У свою чергу, Л. Савченко метою діяльності податкових органів вважає формування доходної частини бюджету²; Т.Є. Кушнар'ова та М.П. Кучерявенко – здійснення контролю за дотриманням законодавства про податки, правильністю, повнотою і своєчасністю нарахування і виплати до бюджету податків, зборів і платежів³.

Зазначимо, що кожне із зазначених визначень, недивлячись на наше критичне ставлення до деяких з них, сприяє більш повному і всебічному розумінню сутності діяльності державної податкової служби України. У той же час автор хотів би висловити і своє власне розуміння цього питання, визначивши мету діяльності державної податкової служби України як забезпечення фінансового інтересу держави у сфері сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Наслідком досягнення цієї мети є національна безпека України у сфері оподаткування. Зазначену мету можна назвати стратегічною, яка, у свою чергу, деталізується рядом нормативних актів до такого рівня, при якому кожна конкретно визначена ціль виступає як завдання безпосередньої управлінської діяльності (здійснення контролю за дотриманням законодавства про податки, розслідування злочинів,

¹ Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Х., 2002. – С. 7.

² Савченко Л. Правовий статус державної податкової служби як спеціального органу фінансового контролю // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – 2001. – № 4. – С. 157-164.

³ Кушнар'ова Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. – Х., 2000. – С. 55.

провадження в справах про адміністративні правопорушення тощо). Реальні часткові цілі, яких належить досягти для одержання головного результату діяльності, складають зміст завдань, поставлених перед органами державної податкової служби. Тобто на цьому етапі здійснюється перехід від абстрактного (мети) до конкретного (завдань). Значущість такого переходу пояснюється необхідністю нормативного закріплення конкретних завдань державної податкової служби.

Законодавче визначення завдань державних органів взагалі та державної податкової служби, зокрема, є юридичною основою для визначення обсягу прав, якими вони повинні володіти для успішного вирішення покладених на них завдань, а також для встановлення їх відповідальності¹.

Значущість чітко визначених завдань державної податкової служби, крім того, виявляється і у тому, що вони є основним елементом, який відіграє головну роль у формуванні змісту кожної окремої функції. Отже, можна стверджувати, що формування мети, завдань органу передує в часі практичному здійсненню відповідних функцій. Тобто, для того, щоб дослідити функції органу, потрібно насамперед виявити і сформулювати його завдання².

Нормативні акти, що видаються відповідними органами державної влади, визначають лише найбільш важливі завдання державної податкової служби України. Значущість цих завдань висока, оскільки вони є певною мірою соціальним замовленням та відображають потреби соціального розвитку, а також обумовлюють існування органів податкової служби.

Головні завдання державної податкової служби закріплено Законом України „Про державну податкову службу в Україні”, відповідно до ст. 2 якого до таких завдань віднесено: здійснення контролю за додержанням

¹ Ковачев Д.А. Функции, задачи, компетенция и правоспособность государственного органа // Известия вузов. Правоведение. – 1985. – № 4. – С. 41-45.

² Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – С. 131.

податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством; внесення у встановленому порядку пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства; прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування; формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб; роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків; запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення. Проте, зазначений перелік не можна визнати вичерпним, оскільки у ст. 19 Закону і в Положенні про Державну податкову адміністрацію України¹ закріплено і деякі інші завдання цих органів. При цьому погодимося, що такий варіант закріплення завдань податкової служби, як справедливо зазначається у літературі², є невиправданим. Це пояснюється тим, що такі завдання як здійснення контролю за погашенням податкової заборгованості платниками податків, інших платежів, у тому числі тими, майно яких перебуває в податковій заставі; запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів тощо є завданнями, які однаково стосуються як Державної податкової адміністрації України, так і інших органів податкової служби. У зв'язку з цим доцільно або внести зміни до статті 2 Закону, перерахувавши всі завдання органів державної податкової служби, або змінити перше речення пункту 3 Положення, поширивши основні завдання

¹ Про затвердження Положення про Державну податкову адміністрацію України: Указ Президента України від 13 липня 2000 р. № 886 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 29. – Ст. 1200.

² Савченко Л. Правовий статус державної податкової служби як спеціального органу фінансового контролю // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – 2001. – № 4. – С. 157-164.

Державної податкової адміністрації на інші органи податкової служби.

Завдання та функції органу виконавчої влади авторами частіш за все розглядаються разом¹, в теорії управління їх інколи ототожнюють², іноді автори завдання навіть не називають³, охоплюючи їх поняттям функцій. І все ж між цими складовими правового статусу існують певні відмінності. Як уявляється, завдання більшою мірою характеризують соціальне покликання, призначення органу, вони ближче стоять до мети його утворення, одночасно є визначальними для функцій, тобто функції, які, безумовно, також свідчать про призначення органу, деталізують і конкретизують завдання, передбачають напрямки діяльності органу, в яких ці завдання виконуються. У зв'язку з цим варто погодитися з думкою Л.В. Ковалю про те, що природним посередником між завданнями та очікуваним результатом управління виступає управлінська функція як практична діяльність на шляху реалізації цих завдань⁴. Взаємозв'язок мети, завдань і функцій можна зобразити у вигляді такої послідовності: мета → завдання → функції. Хоча при цьому слід мати на увазі, що і мета, і завдання, і функції можуть бути загальними (стратегічними) і поточними (оперативними).

Проте і в законодавстві, так само як і в літературі, завдання і функції державних органів не завжди розрізняються. Зокрема, функції державної податкової служби, судячи із змісту ст.ст. 8, 9, 10 Закону „Про державну податкову службу в Україні” та п. 4 Положення про Державну податкову адміністрацію України, співпадають навіть за термінологічним вираженням.

Варто звернути увагу також на те, що в науковій літературі поняття „завдання”, на відміну від „функції”, практично не визначається. У розумінні ж функцій можна відзначити різні підходи. Так, в загальній теорії права наголошується, що функції органів держави знаходять своє вираження в

¹ Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. – К., 2003. – С. 498.

² Аверьянов В.Б. Функции и организационная структура органа государственного управления. – К., 1979. – С. 61.

³ Загальна теорія держави і права / За редакцією В.В. Копейчикова. – К., 1997. – С. 88.

⁴ Коваль Л. Адміністративне право України: Курс лекцій (Загальна частина). – К., 1994. – С. 22.

компетенції, в предметі відання, в правах і обов'язках (повноваженнях), закріплених за ними¹; що функції органу держави – це соціальне призначення кожного конкретного органу і вони знаходять свій вираз і конкретизацію у компетенції, закріплених за кожним органом правах і обов'язках². Зауважимо, що із таким розумінням функцій органів можна погодитися тільки частково, адже функції і компетенція характеризують різні аспекти правового статусу: якщо функція передбачає певний напрямок діяльності, орієнтований на відповідний результат, то компетенція означає правові можливості здійснення цієї діяльності.

В.Б. Авер'янов і О.Ф. Андрійко з цього приводу зазначають, що функцією слід вважати діяльність, пов'язану з отриманням чітко визначеного кінцевого результату (продукту), який прямо відображає досягнення загальних цілей і завдань конкретного суб'єкта управління органу, структурного підрозділу, посадової особи (наприклад, встановлення норм, надання послуг, вирішення конкретних управлінських справ, здійснення контрольно-наглядових дій тощо). Виходячи з цього, функцією не слід вважати дії або процедури, здійснення яких безпосередньо не призводить до створення кінцевого результату (продукту), що прямо пов'язаний з виконанням загальних цілей і завдань суб'єкта управління. Всі ці дії і процедури не повинні визначатись як власне функції, а можуть розглядатись як похідні елементи або допоміжні операції у змісті діяльності відповідного суб'єкта³.

О.М. Бандурка функціями органів внутрішніх справ називає основні напрямки їх діяльності в процесі вирішення поставлених перед ними завдань, тобто функції органу охоплюють собою сукупність способів, методів, прийомів і дій, за допомогою яких виконуються завдання і досягаються цілі

¹ Скаун О.Ф. Теория государства и права: Учебник. – Х., 2000. – С. 51.

² Загальна теорія держави і права / За редакцією В.В. Копейчикова. – К., 1997. – С. 71.

³ Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К., 2002. – С. 320.

цих органів¹. Подібних поглядів дотримуються також і інші автори².

Досить точно, як уявляється, дано характеристику функцій державних органів через визначення таких їх рис:

- типовість та якісна однорідність видів діяльності, що об'єднуються у функцію;
- визначеність сфери впливу або напрямку (вектора) діяльності державного органу;
- складова частина змісту управлінської діяльності державного органу;
- об'єктивна обумовленість цілями та завданнями державного управління;
- обумовленість потребами об'єктів управління – «споживачів» функцій;
- обумовленість завданнями та цілями існування та діяльності «носія» і «споживача» функції³.

В результаті з'ясування зазначених рис С.В. Ківалов робить висновок, що функцію органу виконавчої влади можна визначити як узагальнюючу характеристику призначення і спрямованості дій цього органу, спрямованих на досягнення об'єктивно обумовлених цілей та завдань державного управління⁴.

Отже, зважаючи на викладене, функції державної податкової служби можна визначити як основні напрямки її діяльності щодо вирішення поставлених перед нею завдань; вони є сполучною ланкою між метою і завданнями служби та іншими елементами її статусу. Саме вони, на думку

¹ Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. – Харків, 1998. – С. 61.

² Іллічов М.О. Загальні функції посадової особи органів внутрішніх справ України // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 2001. – № 1. – С. 61-66; Майдыков А.Ф. Совершенствование управления городскими и районными органами внутренних дел (Теория и практика управления): Монография. – М., 1989. – С. 14.

³ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С.106.

⁴ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – С. 106.

І.Л. Бачило¹, визначають правомочність та відповідальність в управлінні, з чим важко не погодитися.

У процесі розмови про функції податкової служби, перш ніж ми перейдемо до їх більш-менш докладного аналізу, необхідно звернути увагу на той факт, що вони є похідними від більш загальних категорій, якими є функції державного управління та функції держави². Зазначений факт визнається багатьма вченими, які досліджували функції різних державних інститутів, у тому числі і держави³. З цього приводу варто погодитися із висловленим у літературі висновком, що функції місцевих органів податкової служби є похідними від державних функцій. Адже всі вони здійснюються для вирішення тих завдань, що стоять перед державою і закріплені в законах і підзаконних актах за рахунок державних коштів і державними службовцями. А це є проявом їх державного характеру, нерозривного зв'язку з державою, що в значній мірі і визначає державно-правову природу місцевих податкових органів⁴. Зрозуміло, що зазначений висновок має відношення не тільки до місцевих органів податкової служби, а однаковою мірою характеризує усю систему органів податкової служби, а також характер покладених на них функцій.

Кожен орган виконавчої влади (чи система органів) виконує значну кількість функцій, різних за важливістю, загальністю, терміном здійснення та іншими характеристиками. До того ж, необхідно розрізняти загальні функції державної податкової служби та функції її окремих органів, підрозділів і працівників. В літературі звертається увага на необхідність проведення

¹ Бачило І.Л. *Функции органов управления (правовые проблемы оформления и реализации)*. – М., 1976. – С. 5.

² Докладніше див.: Бандурка О.О. *Організаційно-правовий статус органів податкової міліції у сучасних умовах державотворення: Монографія*. – Х., 2004. – С. 65-72.

³ Полюхович В.І. *Державна податкова служба в Україні: організація і діяльність*; Теньков С.О. Коментар до Закону України „Про державну податкову службу в Україні” // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 1999. – № 3. – С. 67; Бачило І.Л. *Организация советского государственного управления: Монография*. – М., 1984. – С. 46; *Аппарат управления социалистического государства*. Ч. 1. М., 1976. – С. 77-83.

⁴ Дзісяк О.П. *Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук*. – Харків, 2001. – С. 144-145.

типологізації функцій різних суб'єктів з метою визначення їх певних типологічних груп. Зокрема, В.Б. Авер'янов і О.Ф. Андрійко слушно вважають, що функції доцільно розподілити на дев'ять типологічних груп, властивих для органів виконавчої влади:

- перша група – участь у виробленні політики, тобто розробка рішень стосовно формування політики в тій чи іншій галузі (сфері);

- друга група – нормотворча діяльність, тобто підготовка проектів та видання нормативних актів з питань регулювання діяльності, що здійснюється як у межах органу, так і поза ним;

- третя група – встановлення стандартів (правил), яких повинні дотримуватись інші органи та населення (включаючи в це поняття, поряд із фізичними, і юридичних осіб);

- четверта група – здійснення контролю та нагляду щодо діяльності певних суб'єктів у межах відповідної галузі або поза ними;

- п'ята група – здійснення юрисдикційного нагляду, тобто нагляду, пов'язаного із застосуванням заходів юридичної відповідальності до правопорушників (фізичних та юридичних осіб) у межах компетенції конкретного органу;

- шоста група – надання послуг іншим органам та/або населенню;

- сьома група – розгляд заяв і скарг різних суб'єктів (фізичних та юридичних осіб) та вжиття заходів за результатами такого розгляду;

- восьма група – організація як самої системи управління, так і процесу здійснення внутрішньосистемного управління;

- дев'ята група – інші функції, тобто ті, що не збігаються з наведеними вище¹.

Наявність значної кількості функцій державної податкової служби також обумовлює необхідність їх групування, яке дозволить більш глибоко проаналізувати сутність останніх, знайти прогалини у їх нормативному

¹ Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К., 2002. – С. 320-321.

закріпленні. Так, О.П. Дзісяк за цільовою орієнтацією (спрямованістю) функції податкових органів об'єднує у функціональні блоки:

- 1) фіскально-контрольний;
- 2) юрисдикційно-правоохоронний;
- 3) нормативно-методичний;
- 4) аналітично-статистичний;
- 5) регулятивно-забезпечувальний;
- 6) представлення і захист інтересів держави з податкових спорів у судових інстанціях¹.

Т.Є. Кушнарьова та М.П. Кучерявенко пропонують звести усі ці функції до таких шести груп: обліку платників податків; контролю за виконанням платниками податкового законодавства; забезпечення бухгалтерського обліку; затвердження форм розрахунків і звітності; розробки напрямків, форм і методів податкових перевірок і їх здійснення; застосування заходів відповідальності до порушників законодавства про податки². Однак, на нашу думку, запропонований варіант групування відзначається неповнотою, оскільки серед перелічених видів ми не знаходимо таких функцій як видання нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування, запобігання корупції та іншим службовим порушенням працівників державної податкової служби тощо. Дещо обмежено визначає функції державної податкової служби і В.І. Полюхович³. У зв'язку з цим більш повним щодо двох викладених вище варіантів класифікації функцій державної податкової служби, є наведений Л. Савченком. Цей автор вважає за необхідне виділити у органів державної податкової служби такі види функцій: контрольну; організаційну; реєстрації

¹ Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – С. 167.

² Кушнарьова Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. – Х., 2000. – С. 70.

³ Полюхович В.І. Державна податкова служба в Україні: організація і діяльність; Теньков С.О. Коментар до Закону України „Про державну податкову службу в Україні” // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 1999. – № 3. – С. 71-73.

та обліку; прогностичну та аналітичну; нормотворчу; інформаційну; консультативну; правоохоронну; правозастосовчу¹.

Разом з тим намагаючись дати всеохоплююче групування функцій податкової служби, Л. Савченко, на нашу думку, виділив деякі види функцій, які дублюються. Так, наприклад, правозастосовча функція, враховуючи зміст, який вклав у неї автор, має бути складовою частиною правоохоронної функції. Інформаційна функція може розглядатися також як продовження правоохоронної або контрольної функції.

Здійснивши аналіз викладених вище точок зору щодо класифікації функцій державної податкової служби, можна сказати, що більшість авторів під час такої роботи не враховує той факт, що розгляд функціонування соціальної системи, у нашому випадку державної податкової служби, необхідно здійснювати у двох різних площинах: внутрішній та зовнішній. Внутрішнє функціонування соціальної системи – це діяльність, яка не має прямого виходу у зовнішнє середовище, за просторові межі системи. Вона здійснює суто забезпечувальну, службову роль по відношенню до зовнішньої діяльності, яка знаходить прояв ззовні, за межами соціальної системи. Викладене має безпосереднє відношення і до податкової служби, діяльність якої носить як зовнішньоспрямований так внутрішньоспрямований характер. У зв'язку з цим уявляється невірним виділення окремих груп функцій податкової служби без урахування спрямованості її діяльності.

Отже, вважаємо, що первинна класифікація функцій податкової служби має бути здійснена залежно від спрямованості діяльності, у якій знаходить прояв конкретна функція. Так, необхідно виділяти зовнішні та внутрішні функції державної податкової служби.

Група зовнішніх функцій державної податкової служби становить сукупність її основних функцій, тобто тих, які спрямовані на виконання її головних завдань, закріплених у ст. 2 Закону України „Про державну

¹ Савченко Л. Правовий статус державної податкової служби як спеціального органу фінансового контролю // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – 2001. – № 4., с. 157-164.

податкову службу в Україні”. Саме для виконання основних функцій створена і діє система органів державної податкової служби. Аналіз нормативних актів, присвячених діяльності цих органів, свідчить, що кількість основних функцій податкової служби у порівнянні з кількістю її основних завдань є значно більшою. У зв’язку з цим актуальним є питання їх групування.

Так, можна виділити такі групи зовнішніх (основних) функцій державної податкової служби: контрольна, реєстраційно-облікова, нормотворча, інформаційно-консультативна, правоохоронна.

Говорячи про групу контрольних функцій, зазначимо, що за допомогою цих функцій встановлюється відповідність діяльності платників податків тим вимогам, які до неї ставляться, виявляються порушення вимог податкового, а у деяких випадках – і іншого законодавства, вживаються заходи до усунення допущених порушень, забезпечуються умови для притягнення винних осіб до відповідальності та відшкодування завданих державі незаконними діями платників податків збитків. Прикладом такого виду діяльності є контроль за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції; контроль за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб’єктів підприємницької діяльності та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності; контроль за обліком, зберіганням і реалізацією конфіскованого та іншого належного державі майна; контроль за наявністю марок акцизного збору на пляшках з алкогольними напоями і на пачках тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації тощо.

Поряд з цим зазначимо, що ми не можемо погодитися з позицією В.І. Полуховича, який вважає, що в межах функції контролю здійснюється „притягнення до відповідальності відповідних посадових осіб за порушення

законності”¹. Вважаємо, що головна помилка у даному випадку полягає у тому, що автор ототожнює відмінні види правозастосовчої діяльності, про які необхідно вести мову у межах окремих функцій податкової служби – контрольної та правоохоронної.

Група реєстраційно-облікових функцій, як справедливо зазначається у літературі², пов’язана із попередньою, оскільки без належного обліку в подальшому неможливе здійснення контролю. Так, державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, в районах у містах, міжрайонні та об’єднані державні податкові інспекції забезпечують облік платників податків, інших платежів, а також реєстрацію фізичних осіб-платників податків та інших обов’язкових платежів, ведуть облік векселів, що видаються суб’єктами підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах тощо.

Зазначимо, що реєстраційно-облікові функції виконують не тільки низові підрозділи податкової служби, а й Державна податкова адміністрація України, яка, виконуючи завдання щодо формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та інших обов’язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб, відповідно до Закону України „Про державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов’язкових платежів”³ надає фізичним особам-платникам податків та інших обов’язкових платежів ідентифікаційні номери і направляє до державної податкової інспекції за місцем проживання об’єкта оподаткування документ, що засвідчує реєстрацію фізичної особи - платника податків, та веде Єдиний банк даних про платників податків - юридичних

¹ Полюхович В.І. Державна податкова служба в Україні: організація і діяльність; С.О. Теньков Коментар до Закону України „Про державну податкову службу в Україні” // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 1999. – № 3. – С. 73.

² Савченко Л. Правовий статус державної податкової служби як спеціального органу фінансового контролю // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – 2001. – № 4. – С. 157-164.

³ Про державний реєстр фізичних осіб-платників податків та інших обов’язкових платежів: Закон України від 22 січня 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.

осіб.

Нормотворчі функції державної податкової служби, як уявляється, пов'язуються виключно з виданням правових актів управління нормативного характеру з питань оподаткування. При цьому останні не повинні якимось чином змінювати чи доповнювати податкове законодавство та, по-друге, не повинні закріплювати механізми, які б заклали протиріччя в чинне законодавство¹.

Необхідно зазначити, що ми не можемо погодитися з однозначним віднесенням діяльності щодо видання методичних рекомендацій з питань оподаткування до правотворчої функції², оскільки останні досить часто не затверджуються відповідним нормативним актом, а у такому разі діяльність щодо видання та розповсюдження методичних рекомендацій проявляється у межах інформаційно-консультативної функції податкової служби.

Навряд чи можна підтримати також висновок, що діяльність щодо внесення пропозицій та розробки проектів міжнародних договорів стосовно оподаткування також проявляється у межах правотворчої функції³. Це пов'язано з тим, що виявлення ініціативи у розробці правового акта чи підготовка його проекту є нічим іншим, як однією із стадій процедури відпрацювання та прийняття правових актів управління⁴, тоді як реалізація правотворчої функції передбачає обов'язкову участь податкової служби на усіх стадіях нормотворчої діяльності та покладання на неї відповідальності за прийняття того або іншого нормативного акта.

На сьогодні питання правотворчої діяльності органів державної податкової служби не знайшли свого повного вирішення, на що автор вже

¹ Кушнарєва Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин. Дис. ... кан. юрид. наук: Х., 2000. – С. 113.

² Савченко Л. Правовий статус державної податкової служби як спеціального органу фінансового контролю // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – 2001. – № 4. – С. 157-164.

³ Там само.

⁴ Бандурка А.М., Тищенко Н.М. Административный процесс: Учебник. – Х., 2001. – С. 130; Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 168.

неодноразово звертав увагу, у тому числі і на сторінках наукових видань¹. Головні проблеми, які виникають у зазначеній сфері діяльності органів державної податкової служби, пов'язані: з відсутністю служби стандартизації, що призводить до неузгодженості інструкцій, положень, посадових інструкцій, методичних рекомендацій та спричиняє дублювання функцій, допущення неточностей та неясностей у нормативних документах, наявність різного трактування нормативних документів різними посадовими особами; з відсутністю єдиного нормативного акту, який би чітко визначив перелік правових актів, які мають право видавати органи державної податкової служби, а також процедури їх відпрацювання та прийняття.

У межах реалізації інформаційно-консультативної функції знаходять прояв такі види діяльності органів державної податкової служби. По-перше, це інформування Президента України та Кабінету Міністрів України про основні показники мобілізації податків, інших платежів до Державного бюджету України; подання Міністерству фінансів України та Головному управлінню Державного казначейства України звітів про надходження податків, інших платежів тощо. По-друге, консультування платників податків, яке полягає у роз'ясненні чинного податкового законодавства. Таке роз'яснення здійснюється через засоби масової інформації, систему консультаційних пунктів, довідково-консультативні служби 007, „телефони довіри” державної податкової служби і стосується переважно таких питань:

- порядку, термінів і документальної форми внесення податкових платежів до бюджету і державних позабюджетних фондів;
- методики розрахунків податкових платежів;
- уточнення термінології, що застосовується в законодавчих актах про податки і збори;
- уточнення сфери дії законодавчих актів про податки і збори у часі і просторі, в галузевому розрізі, по суб'єктах і об'єктах, включаючи

¹ Бандурка О.О. Наказ як вид акту управління державної податкової служби України //

сферу дії податкових пільг;

- усунення дійсних або уявних колізій між окремими нормами законодавчого акту про податок, збір;
- усунення суперечностей між нормами законодавчого акта – з одного боку, і нормами інших законодавчих і підзаконних актів, в тому числі з питань суміжних галузей права, – з іншого;
- заповнення прогалин, допущених у законодавчому акті про податок, збір, введенням на термін їх усунення законодавцем відповідних відомчих норм, без яких законодавчий акт або його норма не можуть бути виконані¹.

Проведення масово-роз'яснювальної та виховної роботи серед платників стимулює добровільну сплату податків. Отже, державна податкова служба менше витрачає адміністративних і фінансових ресурсів на виконання державної функції – формування дохідної частини бюджету. Це є одним із показників ефективної роботи державної податкової служби України. До основних завдань податкової служби щодо роботи з платниками податків належить також: інформування платників податків про податкове законодавство; організація навчання платників податків і працівників податкових органів з питань застосування податкового законодавства; забезпечення зворотного зв'язку платників з органами влади².

І остання група основних функцій державної податкової служби пов'язується із здійсненням правоохоронної діяльності її структурними підрозділами. Зазначимо, що у процесі цього виду правозастосовчої діяльності беруть участь як податкові інспекції (адміністрації), так і підрозділи податкової міліції; для перших правоохоронна діяльність є вторинною, другорядною, а для других – визначальною, головною. У процесі реалізації правоохоронної функції відбувається попередження злочинів та

¹ Кушнар'ова Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. – Х., 2000. – С. 74.

² Оніщенко В. Організація работ з платниками податків у податковій службі України // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 28. – С.49.

інших правопорушень у сфері оподаткування, їх припинення, розслідування, притягнення винних у їх вчиненні до адміністративної або фінансової відповідальності, виявлення причин та умов, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування тощо.

При цьому необхідно зазначити, що єдина правоохоронна функція податкової міліції у процесі діяльності останньої розгалужується на окремі підфункції, якими, відповідно до ст. 19 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” є: оперативно-розшукова, кримінально-процесуальна та охоронна¹.

Для реалізації основних функцій необхідно, щоб в органах державної податкової служби було створено належні кадрові, матеріально-технічні, фінансові, побутові та інші умови. Для цього в них поряд з основними функціями здійснюються допоміжні функції забезпечення.

Функції забезпечення виконують підрозділи по роботі з персоналом, господарчі підрозділи, підрозділи фінансового забезпечення, підрозділи по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби, підрозділи інспектування та контролю тощо. Якщо основні функції органів державної податкової служби спрямовані на забезпечення їх зовнішньої діяльності, то функції забезпечення мають внутрішній характер, здійснюються у процесі внутрішньоорганізаційної діяльності². Так, до зазначеної групи функцій можна віднести такі: здійснення заходів щодо добору, розстановки, професійної підготовки, перепідготовки кадрів для органів державної податкової служби; надання вищестоящими органами державної податкової служби нижчестоящим методичної і практичної допомоги в організації роботи, проведення обстеження та перевірки її стану; організацію роботи із створення інформаційної системи автоматизованих робочих місць, інших засобів автоматизації та комп’ютеризації робіт органів

¹ Докладніше про це див.: Бандурка О.О. Організаційно-правовий статус органів податкової міліції у сучасних умовах державотворення: Монографія. Х., 2004. – С. 73-88.

² Управление горрайорганами внутренних дел: Учебник. – М., 1981. – С.48.

державної податкової служби; розроблення основних напрямів, форм і методів проведення перевірок за додержанням податкового та валютного законодавства; організацію роботи щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах державної податкової служби та захисту інформації про платників податків; забезпечення безпеки працівників органів державної податкової служби та їх захист від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків; запобігання корупції та іншим службовим порушенням працівників державної податкової служби; модернізацію діяльності органів державної податкової служби тощо.

Основні функції та функції забезпечення настільки тісно пов'язані між собою, що діяльність будь-якого державного органу, у тому числі органів державної податкової служби не може бути успішною, якщо основні і забезпечувальні функції не виконуються комплексно¹.

Поряд із зазначеними вище групами функцій державної податкової служби в її органах здійснюються також функції загального керівництва, які виконуються, зокрема, головою Державної податкової служби України, керівниками підрозділів, черговими частинами податкової міліції, управлінням забезпечення діяльності керівництва Державної податкової адміністрації України. Зазначені функції, які щодо інших державних органів називаються ще загальними функціями², функціями управління³, штабними функціями⁴, покликані допомогти, перш за все керівникам відповідних підрозділів організувати систему та процеси управління нею. Їх серцевиною є підготовка управлінських рішень і організація оперативного управління силами та засобами органу. Зазначений вид діяльності справедливо

¹ Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х., 1999. – С.94-95.

² Малиновський В. Я. Державне управління: Навчальний посібник. – К., 2003. - С. 209.

³ Сухарев В.Ф. Проблемы совершенствования организационных структур органов внутренних дел: Учебное пособие. – М., 1985. – С. 19, 22.

⁴ Майдыков А.Ф. Совершенствование управления городскими и районными органами внутренних дел (Теория и практика управления): Монография. – М., 1989. – С.16.

визнається найбільш відповідальним і складним¹.

Отже, цей блок функцій складає:

- визначення загальної лінії діяльності органу, підрозділу державної податкової служби;
- здійснення інформаційно-аналітичної роботи;
- підготовка управлінських рішень, у тому числі поточного та перспективного планування;
- організація виконання управлінських рішень;
- організація взаємодії служб і підрозділів органів державної податкової служби;
- узагальнення та впровадження в практику роботи передового та світового досвіду і науково-технічних досягнень;
- організація контролю за виконанням управлінських рішень та ефективним використанням сил та засобів органів, підрозділів державної податкової служби.

Проведений аналіз функцій державної податкової служби показує, що у законодавстві, науковій літературі, серед практичних працівників немає єдиної думки щодо класифікації зазначених функцій. Це, як справедливо зазначає В.Г. Афанасьєв, пояснюється тим, що поділ управлінського циклу на окремі функції є досить умовним, оскільки усі вони безперервно пов'язані між собою, заходять одна на одну, накладаються і переплітаються².

І останнє. У загальному вигляді функції державної податкової служби знайшли нормативне закріплення у двох нормативних актах – Законі „Про державну податкову службу в Україні” та Положенні про Державну податкову адміністрацію України. Що ж стосується конкретних функцій окремих органів державної податкової служби, то в Державній податковій адміністрації України проведено величезну роботу щодо їх визначення,

¹ Маилян С.С. Подготовка и принятие управленческих решений в органах внутренних дел: Опыт системного исследования групповых форм. М., 2000. – С. 9.

² Афанасьев В.Г. Научное управление обществом (опыт системного исследования). М., 1973. – С. 245.

внаслідок чого для кожного з них сформульовано не тільки види цих функцій, але і конкретні процедури (дії), які становлять зміст цих функцій. Однак, на жаль, рівень нормативної визначеності цих елементів на сьогодні ще недостатній, що негативно впливає на ефективність дій органів державної податкової служби та управління ними.

Як раніше підкреслювалося, у функціях державної податкової служби варто розрізняти функції служби в цілому та функції окремих її органів, про які, разом із аналізом їх конкретних організаційних структур, мова піде у наступних підрозділах.

2.2. Державна податкова адміністрація України

Практичне здійснення завдань та функцій державної податкової служби, як зазначалося, покладається на систему спеціально утворених органів виконавчої влади, призначення, сутність та види яких автор уже аналізував у науковій статті¹. Очолює систему цих органів Державна податкова адміністрація України, яка забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, а також державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійснює міжгалузеву координацію у цій сфері.

Насамперед підкреслимо, що Державна податкова адміністрація України сама належить до більш загальної системи – центральних органів виконавчої влади. Разом з тим в літературі відзначається певна правова невизначеність самого поняття „центральный орган виконавчої влади”. Зокрема, В.Б.Авер'янов зазначає, що навіть серед фахівців існує не досить чітке розуміння, чому за сучасних умов згадані органи мають назву „центральні”. Дехто вважає, що вони називаються так тому. Що у своїй діяльності представляють інтереси „центру”, а не окремих територій, місць, і

¹ Бандурка О.О. Органи державної податкової служби: призначення, сутність та види //

їх компетенція поширюється на всю територію країни. Таке розуміння застаріле. Справжня підстава існування назви „центрального органу виконавчої влади” зумовлена встановленою Конституцією України трьохрівневою моделлю системи органів виконавчої влади, що об’єднує як основні такі структурні рівні: 1) рівень вищого органу – уряд; 2) рівень центральних органів; 3) рівень місцевих органів. У такому сенсі центральні органи виконавчої влади є безпосередньо підвідомчими уряду органами, тобто органами нижчого щабля¹.

Указами Президента України від 12 березня 1996 р. „Про Загальне положення про міністерство, інший центральний орган державної виконавчої влади України”² та від 15 грудня 1999 р. „Про систему центральних органів виконавчої влади”³ в загальних рисах визначено специфіку правового статусу цих органів.

Зокрема, центральний орган виконавчої влади узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції про вдосконалення законодавства та в установленому порядку вносить їх на розгляд Президентів України, Кабінету Міністрів України. У межах своїх повноважень він організовує виконання актів законодавства, здійснює систематичний контроль за їх реалізацією.

В згаданому Загальному положенні визначено також загальні функції центрального органу виконавчої влади. Наприклад, він бере участь у формуванні та реалізації державної політики як у цілому, так і за відповідними напрямками, розробляє механізм її реалізації; прогнозує розвиток економіки у виробничій, науково-технічній, мінерально-сировинній, паливно-енергетичній, трудовій, демографічній, соціальній,

¹ Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер’янова. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – С. 291.

² Загальне положення про міністерство, інший центральний орган державної виконавчої влади України: Затверджене Указом Президента України // Уряд. кур’єр. – 1996. – 28 березня.

³ Про систему центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 15 грудня 1999 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 50. – Ст. 2435.

фінансовій та інших сферах; бере участь у розробленні проектів Державної програми економічного та соціального розвитку України, Державного бюджету України; розробляє цільові перспективні програми, опрацьовує комплекс заходів, спрямованих на поглиблення економічної реформи; реалізує державну стратегію розвитку відповідної галузі (групи суміжних галузей); готує пропозиції про вдосконалення механізму регулювання розвитку економіки, її структурної перебудови, забезпечення ринкової збалансованості, соціального захисту населення, екологічної безпеки; розробляє відповідні фінансово-економічні та інші нормативи, механізм їх впровадження, затверджує галузеві стандарти; вживає заходів, спрямованих на вдосконалення зовнішньоекономічної діяльності, захист інтересів українських товаровиробників на зовнішньому ринку та розвиток внутрішнього ринку; видає у передбачених законодавством випадках спеціальні дозволи (ліцензії) на проведення окремих видів підприємницької діяльності; виступає державним замовником наукових досліджень комплексного характеру; бере участь у підготовці міжнародних договорів України, укладає міжнародні договори міжвідомчого характеру тощо.

Державна податкова адміністрація України відповідно до Указу Президента від 15 грудня 1999 р. „Про зміни у структурі центральних органів виконавчої влади”¹ є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом. Головна специфіка центральних органів виконавчої влади зі спеціальним статусом полягає в тому, що вони мають визначені Конституцією та законодавством України особливі завдання і повноваження. Щодо них може встановлюватись спеціальний порядок утворення, реорганізації, ліквідації, підконтрольності, підзвітності, а також призначення і звільнення керівників та розв’язання інших питань².

В літературі висловлено думку про те, що ці органи мають бути взагалі

¹ Про зміни у структурі центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 15 грудня 1999 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 50. – Ст. 2435.

² Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер’янова. – К.: Факт, 2003. – С. 82.

виведені зі складу центральних органів виконавчої влади і тим самим отримати новий статус, який би повніше відповідав їх „спеціальному” призначенню. З урахуванням цього було б доцільно законодавчо запровадити окрему категорію органів виконавчої влади, а саме загальнодержавні органи зі спеціальним статусом. Їх підвідомчість уряду має обмежуватись залежно від конкретного змісту спеціального статусу такого органу, який встановлюється в кожному випадку окремим компетенційним (або статусним, тобто таким, що закріплює статус) законом¹. Разом з тим така пропозиція не враховує конституційну модель виконавчої влади, яку очолює Кабінет Міністрів України, тобто не може бути органів виконавчої влади поза його системою.

Детально правовий статус Державної податкової адміністрації України, крім Закону „Про державну податкову службу в Україні”, визначено також Положенням про неї, затвердженим Указом Президента України від 13 липня 2000 р. № 886². Зазначеними нормативними актами насамперед визначено функції Державної податкової адміністрації. Зокрема, ст. 8 Закону передбачає, що вона:

1) виконує безпосередньо, а також організує роботу державних податкових адміністрацій та державних податкових інспекцій, пов’язану із:

- здійсненням контролю за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, порядку розрахунків із споживачами, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи, послуги, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб’єктів підприємницької діяльності та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності;

¹ Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер’янова. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – С. 296.

² Положення про Державну податкову адміністрацію України: Затверджене Указом Президента України від 13 липня 2000 р. № 886 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 29. – Ст. 1200.

- здійсненням контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;

- обліком платників податків, інших платежів;

- виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів;

- проведенням роботи щодо боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

2) видає у випадках, передбачених законом, нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування;

3) затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, декларацій про валютні цінності, зразок картки фізичної особи - платника податків та інших обов'язкових платежів, форму повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форми звітів про роботу, проведену органами державної податкової служби;

4) роз'яснює через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі та організує виконання цієї роботи органами державної податкової служби;

5) здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів державної податкової служби;

6) надає органам державної податкової служби методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить обстеження та перевірки її стану;

7) організує роботу щодо створення інформаційної системи автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів державної податкової служби;

8) розробляє основні напрями, форми і методи проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства;

9) у разі виявлення фактів, що свідчать про організовану злочинну

діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;

10) передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;

11) подає Міністерству фінансів України та Головному управлінню Державного казначейства України звіт про надходження податків, інших платежів;

12) вносить пропозиції та розробляє проекти міжнародних договорів стосовно оподаткування, виконує в межах, визначених законодавством, міжнародні договори з питань оподаткування;

13) надає фізичним особам - платникам податків та інших обов'язкових платежів ідентифікаційні номери і направляє до державної податкової інспекції за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картку з ідентифікаційним номером та веде Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб;

14) прогнозує, аналізує надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету;

15) забезпечує виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання, продаж та організовує роботу, пов'язану із здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

16) вносить в установленому порядку пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства;

17) організує у межах своїх повноважень роботу щодо забезпечення

охорони державної таємниці в органах державної податкової служби.

Зазначимо, що у Положенні про Державну податкову адміністрацію функцій названо вже 29, тобто майже вдвічі більше, ніж у Законі, у зв'язку з чим виникає питання про узгодження цих переліків, причому, більш прийнятним, як уявляється, є перелік, закріплений у Положенні. Так, у ньому названо ще такі функції, які реально реалізує ДПА України, як здійснення зв'язків з податковими службами іноземних держав і міжнародними податковими організаціями, вивчення досвіду організації діяльності податкових служб цих держав і розробка пропозицій з його практичного використання в діяльності державної податкової служби України; приймання і реєстрація заяв, повідомлень та іншої інформації про злочини і правопорушення, віднесені до її компетенції, здійснення в установленому порядку їх перевірки і приймання щодо них передбачених законом рішень; виявлення причин і умов, що сприяли вчиненню злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування, вжиття заходів до їх усунення та ін.

Відповідно до поставлених завдань та функцій будується внутрішня (організаційна) структура Державної податкової адміністрації України. Перш ніж перейти до визначення цієї структури, окреслення її складових, необхідно зупинитися на питанні більш загального порядку, яким є структура органу виконавчої влади.

Вважаємо, що для розкриття сутності терміна „структура органу виконавчої влади” доцільно спиратися, перш за все, на загальнонаукове тлумачення структури системи як її внутрішньої будови, що складається з елементів та взаємозв'язків між цими елементами¹. Однак, приходиться констатувати, що не усі автори при аналізі структури державного органу виходять із зазначених положень, у зв'язку з цим намітилися два основних підходи до визначення зазначеного терміна.

¹ Афанасьев В.Г. Научное управление обществом. (Опыт системного исследования). – М., 1973. – С. 10; Безрученко В. Проблеми організаційного проектування функціональної структури податкових органів // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 4. – С. 100-102.

Представники першого з них тлумачать структуру як склад (сукупність) внутрішніх структурних підрозділів органу виконавчої влади, наділених відповідною компетенцією¹. Таке визначення структури органу виконавчої влади, на думку деяких вчених, є не досить повним. І справді, чи змогла б структура реально виконувати ту важливу роль у забезпеченні ефективності діяльності органу виконавчої влади, якби серед її ознак виділявся лише склад структурних підрозділів органу. Не викликає сумнівів справедливе зауваження В.Г. Вишнякова: подібне надто вузьке тлумачення структури розкриває тільки наявність і просторове розташування структурних підрозділів органу виконавчої влади, абсолютизує „статичку” структури, її абстрактність, відрив від реальних процесів та відносин, що функціонують в конкретний момент усередині органу виконавчої влади².

Зміст поняття структури органу виконавчої влади об’ємніше виражено у другій, більш численній групі визначень. В них увага акцентується як на „статичному”, так і на „динамічному” аспектах структури шляхом включення до обсягу цього поняття не тільки структурних підрозділів органу виконавчої влади, але й сукупності взаємозв’язків, взаємодій, взаємовідносин цих підрозділів³. Представниками другого підходу, який повністю поділяється дисертантом, є Ю.П. Битяк⁴, О.М. Бандурка⁵, Л. Бар, С. Ковалевський, В. Вишняков⁶, В.Ф. Сухарев⁷ та ін.

Між тим у науковій літературі часто-густо не враховується відмінність понять структури управлінського апарату (який є поєднанням конкретних

¹ Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. 1. – М., 2002. – С. 451.

² Вишняков В.Г. Структура и штаты органов советского государственного управления. – М., 1972. – С. 16.

³ Полухович В.І. Державна податкова служба в Україні: організація і діяльність; С.О. Теньков Коментар до Закону України „Про державну податкову службу в Україні” // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 1999. – № 3. – С. 42-43.

⁴ Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Х., 2000. – С. 60.

⁵ Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х., 1999. – С. 96.

⁶ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 1. – М., 1976. – С. 209.

⁷ Сухарев В.Ф. Проблемы совершенствования организационных структур органов внутренних дел: Учебное пособие. М., 1985. – С. 12.

суб'єктів управління) і структури системи управління (як поєднання суб'єктів і об'єктів управління). Але необхідність розмежування цих понять впливає з нетотожності самих явищ, що структуруються. Наприклад, поняття структури системи управління зазвичай застосовується як до керівної, так і до керованої підсистем (тобто до суб'єктів і об'єктів управління). Проте насправді поняття структури керівної підсистеми є вужчим за обсягом, оскільки охоплює побудову лише суб'єктів управління, яка об'єднує багато конкретних, локальних організаційних структур (або інакше – структурних форм) цих суб'єктів. Але поряд з власне органами виконавчої влади в управлінському апараті діють такі нероздільно пов'язані з ними організаційні утворення, які прийнято називати „апаратом органу”. Головним призначенням апарату органу є створення усіх необхідних умов для ефективної реалізації органом наданих йому повноважень, хоча й сам по собі „апарат” виконує певні владно-розпорядчі дії, які, однак, мають виключно внутрішньоорганізаційні спрямованість і характер¹.

У структурі органів державної податкової служби, як і у інших органів виконавчої влади, можна виділити керівництво, лінійні (галузеві) підрозділи, забезпечувальні (функціональні) підрозділи, обслуговуючі підрозділи².

Очолює Державну податкову адміністрацію України Голова, якого призначає на посаду та звільняє з посади в установленому порядку Президент України. Голова здійснює керівництво Державною податковою адміністрацією, несе персональну відповідальність перед Президентом України і Кабінетом Міністрів України за виконання покладених на ДПА України завдань і здійснення нею своїх функцій; призначає на посаду і звільняє з посади за погодженням з Президентом України голів державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 55-56.

² Полюхович В.І. Державна податкова служба в Україні: організація і діяльність; Теньков С.О. Коментар до Закону України „Про державну податкову службу в Україні” // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 1999. – № 3. – С. 47.

Києві та Севастополі та їх заступників, керівників структурних підрозділів ДПА України, ректорів та проректорів навчальних закладів, що входять до сфери управління ДПА України, начальників державних податкових інспекцій у містах, районах, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних податкових інспекцій, їх перших заступників - начальників податкової міліції, начальників інших спеціалізованих державних податкових інспекцій, їх перших заступників - начальників податкової міліції; затверджує положення про структурні підрозділи ДПА України, положення про державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, про спеціалізовані державні податкові інспекції, а також кошториси таких адміністрацій та інспекцій; головує на засіданнях колегії ДПА України, а також здійснює інші повноваження, передбачені законодавством.

Голова має заступників, яких призначає на посади за поданням Прем'єр-міністра України та припиняє їх повноваження на цих посадах Президент України. Голова розподіляє обов'язки між заступниками, визначає ступінь їх відповідальності, зокрема, щодо керівництва діяльністю структурних підрозділів.

Для погодженого вирішення питань, що належать до компетенції ДПА України, розгляду найважливіших напрямів її діяльності в ДПА України утворюється колегія у складі Голови ДПА (голова колегії), заступників Голови за посадою, керівників структурних підрозділів ДПА України. Склад та чисельність колегії ДПА України затверджуються Кабінетом Міністрів України. В роботі колегії можуть брати участь також представники інших державних органів та недержавних формувань.

Засідання колегії проводяться відповідно до затверджених головою колегії планів роботи, як правило, один раз на місяць, позапланові засідання – у міру потреби. Відповідно до покладених на неї завдань колегія:

- 1) обговорює та приймає рішення щодо перспектив і найважливіших напрямків діяльності ДПА;

2) розробляє пропозиції щодо вдосконалення діяльності ДПА, місцевих органів державної податкової служби та установ, що належать до сфери їх управління;

3) аналізує:

- стан роботи ДПА та місцевих органів державної податкової служби з питань забезпечення прав і свобод людини і громадянина, зокрема, щодо розгляду звернень громадян;

- стан дотримання законодавства з питань державної служби, організаційно-кадрової роботи та виконавської дисципліни;

4) розглядає:

- пропозиції щодо забезпечення співпраці та підвищення ефективності взаємодії з місцевими органами виконавчої влади і органами місцевого самоврядування під час виконання покладених на них завдань та налагодження партнерських стосунків з платниками податків;

- питання щодо стану дотримання фінансової, бюджетної дисципліни, збереження та використання державного майна, здійснення внутрішнього фінансового контролю та усунення виявлених недоліків;

- результати роботи ДПА, місцевих органів державної податкової служб та установ, що належать до сфери їх управління;

- матеріали перевірок підрозділів ДПА та місцевих органів державної податкової служби щодо вивчення організації роботи з питань їх діяльності;

- звіти керівників структурних підрозділів ДПА та керівників місцевих органів державної податкової служби;

- інші питання, пов'язані з реалізацією завдань, покладених на ДПА.

У складі центральних органів виконавчої влади зі спеціальним статусом для забезпечення реалізації державної політики в особливо важливих сферах діяльності та державного управління ними утворюються відповідні департаменти та служби¹.

¹ Адміністративне право України: Підручник / За заг. ред. С.В.Ківалова. – Одеса: Юридична література, 2003. – С. 89.

Так, в структурі Державної податкової адміністрації України відповідно до наказу ДПА України від 12 грудня 2003 р. № 598 створено 28 структурних підрозділів – департаментів, головних управлінь та управлінь, – до складу яких входять власні підрозділи – як правило, управління та відділи.

Структуру Державної податкової адміністрації України утворюють:

– ***Управління справами:***

- Загальний відділ;
- Відділ копіювання та електронної обробки документів;
- Відділ адміністративно-господарського забезпечення і соціального розвитку;
- Відділ транспортного забезпечення та зв'язку;
- Відділ матеріально-технічного і речового забезпечення;
- Сектор з надзвичайних ситуацій та охорони праці;
- Відділ організації будівництва та реконструкції;
- Відділ господарських операцій і технічного супроводження;

– ***Департамент захисту інформації:***

- Режимно-секретне управління;
- Управління технічного захисту інформації;
- Відділ розвитку спеціального зв'язку;

– ***Управління забезпечення діяльності керівництва ДПА України:***

- Відділ оперативного забезпечення діяльності керівництва;
- Відділ по взаємодії з департаментами і управліннями;
- Відділ по контролю за дорученнями Голови ДПА України;

– ***Департамент роботи з персоналом:***

- Управління роботи з персоналом в органах ДПС;
- Управління роботи з особовим складом податкової міліції;

– ***Департамент фінансового забезпечення:***

- Відділ планування та виконання державних програм;
- Відділ організації закупівель та фінансового менеджменту договорів;
- Бухгалтерія;

- Відділ зведеного бухгалтерського обліку та звітності підпорядкованих органів;
- *Управління з питань забезпечення роботи з органами державної влади:*
- Відділ по забезпеченню зв'язків з Верховною Радою України;
- Відділ по забезпеченню зв'язків з Адміністрацією Президента та Кабінетом Міністрів України;
- *Протокольний відділ;*
- *Слідче управління податкової міліції:*
- Відділ розслідування особливо важливих справ;
- Відділ організації досудового слідства;
- Аналітично-методичний відділ;
- *Департамент правового забезпечення:*
- Управління правового забезпечення оцінки та застосування правових актів;
- Управління правового забезпечення роботи з судами;
- Управління моніторингу і аналізу діяльності служби правового забезпечення;
- *Департамент методології:*
- Управління розробки нормативно-правових актів з питань оподаткування;
- Управління загальної методології та інформаційного забезпечення;
- Відділ методології проведення податкового аудиту;
- *Управління міжнародних зв'язків:*
- Відділ міжнародного співробітництва;
- Відділ взаємодії з торгово-економічними місіями;
- Сектор податкових угод;
- *Департамент організаційно-розпорядчої роботи:*
- Організаційно-методичне управління;
- Управління організації роботи спеціалізованих інспекцій;

- Управління організації та контролю виконання;
 - *Департамент інспектування та контролю:*
 - Управління інспектування та з питань звернень громадян;
 - Управління відомчого контролю;
 - Управління фінансового контролю;
 - *Департамент оподаткування юридичних осіб:*
 - Інформаційно-аналітичний відділ;
 - Управління податку на прибуток та податкових платежів;
 - Управління податку на додану вартість;
 - Управління місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів;
 - *Департамент оподаткування фізичних осіб:*
 - Управління справляння податків з фізичних осіб;
 - Управління організації документальних перевірок;
 - Управління розгляду звернень платників та методології адміністрування;
 - *Департамент адміністрування облікових показників та звітності:*
 - Управління звітності;
 - Управління адміністрування облікових показників;
 - *Департамент економічного аналізу та планування податкових надходжень:*
 - Управління доходів бюджету по регіонах;
 - Управління доходів бюджету по секторах економіки;
 - Управління доходів бюджету по платежах;
 - *Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів:*
 - Управління методології акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів;
 - Управління організації контролю за сплатою акцизного збору;
 - Управління ліцензування та контролю за виробництвом спирту,

- алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- Управління ліцензування та контролю за торгівлею і рекламою алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- Управління організації перевірок та контрольно-аналітичної роботи;
- Відділ ресурсів, розподілу спирту та державних реєстрів місць зберігання спирту;
- Відділ фінансування;
- Загальний відділ;
- Юридичний відділ;
- Сектор кадрів;
- *Управління організації роботи з виявлення і розпорядження безхазяйним майном та майном, що переходить у власність держави:*
- Відділ організації роботи з виявлення, обліку та зберігання безхазяйного майна;
- Відділ організації роботи з реалізації майна, що перейшло у власність держави;
- *Департамент податкового аудиту та валютного контролю:*
- Управління координації і планування контрольно-перевірочної роботи;
- Управління організації оперативного контролю;
- Управління супроводження перевірок;
- Управління перевірок базових галузей економіки та високорентабельних сфер діяльності;
- Управління організації перевірок фінансових установ;
- Управління валютного контролю;
- Відділ перевірок правомірності застосування податкових пільг;
- *Департамент стягнення податкового боргу:*
- Управління методології стягнення податкового боргу;
- Управління організації стягнення активів;

- Управління планування та інформаційно-аналітичного забезпечення;
- *Департамент апеляцій:*
- Управління апеляцій з оподаткування юридичних осіб;
- Управління апеляцій з оподаткування фізичних осіб та з питань неподаткових платежів;
- *Головне управління податкової міліції:*
- Управління (Штаб);
- Сектор (Відділення) діловодства;
- Оперативне управління;
- Оперативно-аналітичне управління;
- Управління дослідчих перевірок;
- Управління по оперативному документуванню;
- Відділ військово-технічного забезпечення;
- Відділ фізичного захисту;
- Управління організації оперативних заходів по скороченню податкового боргу;
- *Управління по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби:*
- Організаційно-методичний відділ;
- Відділ по оперативному забезпеченню захисту співробітників ДПС України;
- Відділ безпеки ДПА України;
- Оперативно-профілактичний відділ;
- Режимно-облікова частина;
- Інформаційно-аналітичний відділ;
- *Департамент автоматизації процесів оподаткування:*
- Управління обліку платників податків;
- Управління ведення центральної бази даних;
- Управління АІС “Податки”;
- Управління інформаційних технологій в оподаткуванні;

– *Департамент громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи:*

- Управління громадських зв'язків;
- Управління масово-роз'яснювальної роботи;
- Управління інформаційного забезпечення;

– *Управління по зв'язках із засобами масової інформації (Прес-служба):*

- Відділ взаємодії з засобами масової інформації;
- Відділ організаційного забезпечення висвітлення діяльності керівництва ДПА;

– *Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом:*

- Інформаційно-аналітичне управління;
- Управління фінансових розслідувань;
- Управління моніторингу сумнівних операцій.

Про кожен структурний підрозділ наказами Державної податкової адміністрації України затверджено положення, в якому визначено структуру підрозділу, його завдання та функції, керівництво ним, права керівника, відповідальність, порядок взаємодії з іншими структурними підрозділами тощо.

Наказом ДПА України від 12 березня 2003 р. № 112 затверджено Перелік функцій, які здійснюють структурні підрозділи Державної податкової адміністрації України. В зазначеному переліку названо 107 функцій, до яких віднесено, наприклад, загальне керівництво, керівництво структурним підрозділом, роботу з кадрами, правове забезпечення діяльності органів державної податкової служби України, контроль за роботою органів державної податкової служби, масово-роз'яснювальну роботу, організацію роботи із зверненнями громадян, модернізацію державної податкової служби України тощо.

Кожна із наведених функцій розгортається в конкретні процедури,

тобто відповідні дії, логічно закінчений набір операцій, які виконуються у визначеній технологічній послідовності і спрямовані на виконання відповідної функції. Наприклад, в межах здійснення функції „керівництво структурним підрозділом” виконуються такі процедури:

- 1) організація роботи структурного підрозділу та оцінка результатів його роботи;
- 2) підготовка пропозицій та (або) прийняття рішень:
 - при розгляді вхідної кореспонденції;
 - з кадрових питань;
 - по доповідних записках, поданнях, проектах листів, наказів, інших документах;
- 3) підготовка проектів документів, що мають юридичне значення;
- 4) надання пропозицій щодо вжиття заходів до порушників виконавської, трудової дисципліни;
- 5) прийом платників податків;
- 6) прийом громадян;
- 7) надання пропозицій щодо присвоєння спеціальних звань відповідно до займаної посади працівникам структурного підрозділу;
- 8) проведення нарад;
- 9) взаємодія з керівниками інших структурних підрозділів;
- 10) затвердження посадових інструкцій працівників структурних підрозділів;
- 11) оцінка роботи структурних підрозділів та надання пропозицій щодо морального та матеріального заохочення працівників;
- 12) контроль за використанням робочого часу працівниками;
- 13) контроль за станом збереження державної таємниці;
- 14) участь у нарадах, які проводять керівництво ДПА України, центральні органи виконавчої влади;
- 15) надання практичної допомоги органам державної податкової служби;

- 16) участь у роботі колегії ДПА України;
- 17) складання плану роботи структурного підрозділу та контроль за його виконанням;
- 18) організація роботи структурного підрозділу щодо виконання доручень керівництва ДПА України, рішень і доручень державних органів вищого рівня, запитів і звернень народних депутатів України, центральних органів виконавчої влади, а також наказів і розпоряджень ДПА України, рішень Колегії ДПА України, протокольних доручень щотижневих апаратних нарад та планів роботи, звернень органів державної податкової служби та платників податків;
- 19) розгляд скарг на дії працівників структурного підрозділу;
- 20) забезпечення дотримання працівниками структурного підрозділу:
 - внутрішнього розпорядку та режиму роботи;
 - правил пожежної безпеки;
 - правил охорони праці під час експлуатації електронно-обчислювальних машин;
 - вимог діловодства.

Державна податкова адміністрація України як складова державної податкової служби одночасно є і об'єктом, і суб'єктом управління. Як зазначалося, її очолює голова, який і здійснює управління всією діяльністю ДПА України. В той же час Державна податкова адміністрації України здійснює управління місцевими органами державної податкової служби – державними податковими адміністраціями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а також державними податковими інспекціями, функції та організацію яких розглянемо окремо.

2.3. Місцеві органи державної податкової служби

Отже, місцеві органи державної податкової служби представлені

державними податковими адміністраціями на обласному рівні та державними податковими інспекціями у районах, містах та районах у містах. Варто звернути увагу на той факт, що для визначення найменування місцевих органів державної податкової служби законодавець використовує дві назви – „адміністрація” і „інспекція”, тим самим вказуючи на відмінність у змісті державно-владних повноважень та різну правову природу суб’єктів системи цих органів. Слід цілком погодитись з думкою, що найменування державного органу – одна з форм вираження його державно-правової природи¹.

Обласні (республіканський АРК, міські у містах Києві та Севастополі) органи державної податкової служби одержали назву адміністрації. Термін „адміністрація” означає управління, тобто вже в назві цього органу закладено функції щодо здійснення процесу управління. Вживання цього терміна у найменуванні державного органу свідчить про його призначення та акцентування уваги на наділенні такого органу функціями управління.

Законом „Про державну податкову службу в Україні” (ст. 9) визначено загальні функції державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та державних податкових інспекцій в містах з районним поділом (крім міст Києва та Севастополя). Зроблено це шляхом поширення на них функцій ДПА України за окремими винятками. Зокрема, вони не видають нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування; не затверджують форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів тощо.

Детально правовий статус державних податкових адміністрацій визначається положеннями про них. Так, Положення про Державну податкову адміністрацію у Харківській області основними завданнями ДПА визнає:

здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів,

¹ Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – С. 34.

державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством;

ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб;

роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків, інших платежів та з інших питань;

узагальнення практики застосування податкового законодавства, розробка пропозицій щодо вдосконалення законодавства та надання їх на розгляд Державної податкової адміністрації України;

запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законодавством до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження по справах про адміністративні правопорушення;

здійснення контролю за погашенням податкового боргу (недоїмки) платниками податків, інших платежів, у тому числі тими, майно яких перебуває в податковій заставі.

Відповідно до покладених на неї завдань Державна податкова адміністрація в області здійснює такі функції:

1) виконує безпосередньо, а також організує роботу ДПА та підпорядкованих ДПП, пов'язану із:

здійсненням контролю за додержанням законодавства про податки, інші платежі, валютні операції, порядку розрахунків із споживачами з використанням реєстраторів розрахункових операцій, лімітів готівки в касах та її використанням для розрахунків за товари, роботи, послуги, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності;

здійсненням контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших

платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;

обліком платників податків, інших платежів;

виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів;

проведенням роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, участю у розробленні пропозицій щодо основних напрямів державної політики і проектів державних програм у сфері боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, організацією виконання актів законодавства у межах своїх повноважень, здійсненням систематичного контролю за їх реалізацією, узагальненням практики застосування законодавства, застосуванням у випадках, передбачених законодавством, штрафних санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства про виробництво і обіг спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійсненням заходів по вилученню та знищенню або передачі на промислову переробку алкогольних напоїв, знищенню тютюнових виробів, що були незаконно вироблені чи знаходилися у незаконному обігу;

2) роз'яснює через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі;

3) здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для ДПА та підпорядкованих ДПІ;

4) надає підпорядкованим ДПІ методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить обстеження та перевірку її стану;

5) організовує роботу по створенню інформаційної системи автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт ДПА;

6) при виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну

діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;

7) передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;

8) прогнозує, аналізує надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету;

9) організовує роботу, пов'язану із здійсненням контролю за наявністю акцизних марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

10) організовує, у межах своїх повноважень, роботу щодо забезпечення охорони державної таємниці;

11) здійснює апеляційне узгодження сум податкових зобов'язань в адміністративному порядку та розгляд скарг платників податків на рішення органів державної податкової служби;

12) здійснює, в межах своєї компетенції, інші функції відповідно до чинного законодавства.

Очолює ДПА в області голова, який, так само як і його заступники, призначається на посаду і звільняється з посади головою Державної податкової адміністрації України за погодженням з Президентом України у порядку, визначеному законодавством.

Голова ДПА: здійснює керівництво ДПА, несе персональну відповідальність перед головою Державної податкової адміністрації України за виконання покладених на ДПА завдань і здійснення нею своїх функцій, а також відповідає за ефективність використання і збереження переданого в оперативне управління ДПА державного майна, транспортних засобів та

обладнання; розподіляє обов'язки між заступниками та визначає ступінь їх відповідальності; призначає на посади і звільняє з посад працівників ДПА, крім тих, які призначаються головою ДПА України, та заступників начальників підпорядкованих ДПП; затверджує положення про самостійні структурні підрозділи ДПА, державні податкові інспекції (крім положення про спеціалізовану державну податкову інспекцію по роботі з великими платниками податків), а також кошториси таких інспекцій; підписує накази та розпорядження ДПА; вносить пропозиції до ДПА України щодо зміни структури та чисельності ДПА; головує на засіданнях колегії ДПА; застосовує до працівників заходи заохочення та дисциплінарного стягнення відповідно до Кодексу законів про працю України, Закону України "Про державну службу" та Дисциплінарного статуту органів внутрішніх справ (для працівників управління податкової міліції), крім тих працівників, які призначаються на посаду та звільняються з посади головою ДПА України; здійснює інші повноваження, передбачені законодавством.

У ДПА в області утворюється колегія, чисельність і склад якої затверджується Державною податковою адміністрацією України. Колегія є дорадчим органом і розглядає найважливіші напрямки діяльності ДПА. На засідання колегії в ДПА у Харківській області крім податківців запрошуються представники інших державних органів та об'єднань громадян.

Наказом ДПА України від 16 липня 2003 р. № 355 „Про організаційну структуру органів державної податкової служби” затверджено перелік конкретних функцій та процедур державних податкових адміністрацій та інспекцій, а також типові структури державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, місті Севастополі, державних податкових інспекцій у районах, районах у містах, спеціалізованих, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій.

Організаційна структура державних податкових адміністрацій в регіонах визначена за трьома їх групами, залежно від кількості

zareєстрованих платників податків, обсягів мобілізації коштів до бюджету та загальної штатної чисельності податкових органів. За основу поділу адміністрацій на групи все ж взято кількість платників податків: 1-а група (понад 3000 одиниць) – Дніпропетровська, Донецька, Львівська, Одеська, Харківська області; 2-га група (від 1500 до 3000 одиниць) – АР Крим, Вінницька, Запорізька, Київська, Луганська, Миколаївська, Полтавська, Сумська, Черкаська області; 3-тя група (до 1500 одиниць) – Волинська, Житомирська, Закарпатська, Івано-Франківська, Кіровоградська, Рівненська, Тернопільська, Херсонська, Хмельницька, Чернівецька і Чернігівська області та м. Севастополь.

Так, у структурі адміністрацій першої групи передбачено такі структурні підрозділи:

- керівництво;
- управління оподаткування юридичних осіб;
- управління оподаткування фізичних осіб;
- управління податкового аудиту та валютного контролю;
- управління громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи;
- управління стягнення податкового боргу;
- відділ організації роботи з виявлення і розпорядження безхазяйним майном та майном, що переходить у власність держави;
- управління організаційно-розпорядчої роботи;
- управління автоматизації процесів оподаткування;
- управління (відділ) адміністрування облікових показників та звітності;
- управління економічного аналізу та планування податкових надходжень;
- відділ відомчого та фінансового контролю;
- відділ апеляцій;
- управління правового забезпечення;
- управління роботи з персоналом;

- фінансовий відділ;
- управління захисту інформації;
- управління справами;
- управління податкової міліції;
- слідчий відділ податкової міліції;
- відділ по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби;
- регіональне управління Департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Подібні структурні підрозділи, за деякими винятками, утворюються також у структурі адміністрацій інших груп. Структура ДПА в області, що відповідає типовій структурі, затверджується головою ДПА за погодженням з Департаментом організаційно-розпорядчої роботи Державної податкової адміністрації України. У складі ДПА в області дозволяється, у разі потреби, зокрема, з метою підвищення ефективності виконання функцій по окремих напрямках роботи, додатково утворювати відповідні структурні підрозділи. Організаційна структура такої ДПА в області погоджується з Першим заступником Голови Державної податкової адміністрації України.

Враховуючи статус міста Києва як столиці, високий рівень концентрації фінансових ресурсів, велику кількість зареєстрованих платників податків, які до того ж є визначальними для наповнення бюджету України, структура ДПА у м. Києві затверджується ДПА України як індивідуальна.

Як видно із наведеного, за функціональною ознакою підрозділи державних податкових адміністрацій в регіонах подібні до підрозділів ДПА України. Тільки в них утворюються не департаменти і головні управління, а управління і відділи. Подібними до наведених вище щодо ДПА України є також функції та процедури державних податкових адміністрацій у регіонах.

Нарешті, низові ланки державної податкової служби мають назву „державні податкові інспекції”. Державні інспекції в літературі відносять до спеціалізованих контролюючих органів, основним завданням яких є

здійснення державного контролю в тій чи іншій досить вузькій сфері діяльності¹. Контроль з боку зазначених органів має ту особливість, що державні інспекції та служби не вправі застосовувати заходи дисциплінарної відповідальності, як це роблять органи відомчого контролю. В свою чергу, останні позбавлені права притягати безпосередньо підпорядкованих їм по службі винних посадових осіб до адміністративної відповідальності. Відповідно до чинного законодавства вища посадова особа у таких випадках застосовує лише заходи дисциплінарного характеру. Тому, на думку В.М.Гаращука, контроль з боку таких органів можна назвати спеціалізованим контролем, тобто тим, який провадиться вузькопрофільними за фахом контрольної діяльності органами. Відтак, ці органи доцільно визнати органами спеціалізованого контролю².

Тут же автор розмежовує поняття „служба” і „інспекція”, на його думку, „службами” слід визнати контролюючі органи, які не мають у своєму складі спеціальних контролюючих підрозділів, а здійснюють контроль самостійно, тобто всі посадові особи цих органів наділені правом контролю за предметом діяльності органу. Це – митна, податкова та інші служби. До „інспекцій” слід віднести спеціальні контролюючі підрозділи, які утворюються у складі міністерств, державних комітетів і відомств, інших органів виконавчої влади. Інспекції: автомобільна, пожежна, охорони праці, санітарно-епідеміологічна тощо³.

Зауважимо, що в літературі висловлювалася досить слухна думка про те, що система державних інспекцій за характером зв'язків з органами виконавчої влади неоднорідна. Класифікуючи їх за цією ознакою, можна говорити про дві групи державних інспекцій: 1) організаційно відокремлена група державних інспекцій, підпорядкована безпосередньо уряду; 2) група

¹ Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Харків: Право, 2000. – С. 231.

² Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – С. 457.

³ Там само. – С. 458-459.

інспекцій, які є цілком або частково структурними підрозділами центральних органів виконавчої влади (міністерств, відомств)¹.

Державні податкові інспекції залежно від порядку утворення бувають двох видів. Районні і міські податкові інспекції утворюються відповідно до закону, тобто у законодавчо визначеному порядку. Що ж стосується міжрайонних і об'єднаних податкових інспекцій, а також інспекцій щодо роботи з великими платниками податків, то рішення про їх утворення приймається Державною податковою адміністрацією України, виходячи із доцільності їх утворення.

Відповідно до ст. 10 Закону „Про державну податкову службу в Україні” державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції виконують такі функції:

1) здійснюють контроль за додержанням законодавства про податки, інші платежі;

2) забезпечують облік платників податків, інших платежів, а також здійснюють реєстрацію фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів;

3) контролюють своєчасність подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, інших документів;

4) здійснюють контроль за законністю валютних операцій, додержанням установленого порядку розрахунків із споживачами, лімітів готівки в касах та її використанням, а також за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію, ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення деяких видів підприємницької діяльності;

5) ведуть облік векселів, що видаються суб'єктами підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах та щомісяця подають інформацію про це

¹ Колпаков В.К. Адміністративне право України: Підручник. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – С. 675.

місцевим органам державної статистики; здійснюють контроль за погашенням векселів; видають суб'єктам підприємницької діяльності дозволи на відстрочення оплати (погашення) векселів із зазначених операцій;

6) забезпечують застосування та своєчасне стягнення сум фінансових санкцій, передбачених законодавчими актами України за порушення податкового законодавства, а також стягнення адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами;

7) аналізують причини і оцінюють дані про факти порушень податкового законодавства;

8) проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків, інших платежів;

9) за дорученням спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю проводять перевірки своєчасності подання та достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів;

10) передають відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;

11) подають до судів позови до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в доход держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а в інших випадках - коштів, одержаних без установлених законом підстав, а також про стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна;

12) проводять роботу, пов'язану з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією у встановленому законом порядку безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна;

13) контролюють дотримання виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасність і повноту перерахування цих сум до

бюджету;

14) розглядають звернення громадян, підприємств, установ і організацій з питань оподаткування та, в межах своїх повноважень, з питань валютного контролю, а також скарги на дії посадових осіб державних податкових інспекцій;

15) подають відповідним фінансовим органам та органам Державного казначейства України звіт про надходження податків, інших платежів;

16) здійснюють контроль за наявністю марок акцизного збору на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

17) роз'яснюють через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі;

18) виконують інші функції, пов'язані із здійсненням повноважень податкової міліції.

Згаданим вище наказом ДПА України від 16 липня 2003 р. № 355 „Про організаційну структуру органів державної податкової служби” затверджено типові структури державних податкових інспекцій, їх функції і процедури за видами: 1) державних податкових інспекцій в містах з внутріміськими податковими інспекціями; 2) державних податкових інспекцій в містах без внутріміських інспекцій, районах, районах у містах та об'єднаних державних податкових інспекцій, які не мають відділень; 3) міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій, які мають відділення; 4) спеціалізованих державних податкових інспекцій.

Наприклад, у структурі державних податкових інспекцій в містах з внутріміськими податковими інспекціями утворюються такі структурні підрозділи:

- керівництво;
- управління (відділ) оподаткування юридичних осіб;
- відділ оподаткування фізичних осіб;

- управління (відділ) податкового аудиту та валютного контролю;
- управління (відділ) громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи;
- управління (відділ) стягнення податкового боргу;
- відділ організаційно-розпорядчої роботи;
- управління автоматизації процесів оподаткування;
- відділ адміністрування облікових показників та звітності;
- управління (відділ) економічного аналізу та планування податкових надходжень;
- відділ правового забезпечення;
- відділ роботи з персоналом;
- бухгалтерія;
- адміністративно-господарський відділ;
- головний відділ (відділ) податкової міліції;
- слідче відділення (група) податкової міліції;
- територіальний підрозділ регіонального управління Департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Подібні структурні підрозділи утворюються також і в інших державних податкових інспекціях, за винятком спеціалізованої. В останній формуються такі специфічні підрозділи як управління податкового супроводження підприємств сфери матеріального виробництва, управління податкового супроводження підприємств невиробничої сфери діяльності, відділ аналізу та моделювання бюджетоутворюючих потоків та ін.

Державні податкові інспекції поділяються на два види ще за одним критерієм – інспекції, які мають відділення, і інспекції, які їх не мають. На сьогодні в Україні функціонує 464 державних податкових інспекцій, з них 54 об'єднаних і 110 міжрайонних мають відповідно 76 та 137 відділень. Відділення є найдрібнішими підрозділами державної податкової служби, які не входять до системи її органів, оскільки самі перебувають у їх структурі. У

відділеннях створюються групи, діяльність яких спрямована на забезпечення умов належного обслуговування платників податків, а саме: здійснення масово-роз'яснювальної роботи, обробки та ведення податкових документів, справляння податків і надходження платежів до бюджету. Інші питання діяльності податкового органу (податковий аудит, стягнення податкового боргу, оперативне супроводження тощо) виконується в підрозділах центрального офісу і охоплюють всіх платників податків, які стоять на обліку в податковій інспекції.

І в законодавстві, і в літературі¹ як спеціальні структурні підрозділи державної податкової служби виділяються підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями або податкова міліція. Зважаючи на специфіку цих підрозділів, їх структуру, функції та повноваження ми проаналізуємо в окремому розділі.

¹ Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2000. – С. 3.

Розділ 3

ПРАВОВИЙ СТАТУС ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

3.1. Сутність та структура правового статусу державної податкової служби

Становлення і розвиток в Україні ринкових відносин обумовлюють необхідність реформування державного управління економічними і соціальними процесами, підвищення ролі регулятивних важелів у його здійсненні, посилення контрольно-наглядової діяльності за різними сферами суспільного життя. За таких умов особливого значення набуває здійснення сучасної податкової політики, яка має забезпечити належний соціально-економічний розвиток країни. Провідне місце в ньому займають органи державної податкової служби, які як органи виконавчої влади реалізують відповідні функції державного управління, виконуючи положення Конституції та законів України, актів Президента України, а також нормативні акти органів державного управління вищого рівня¹.

Останнім часом в юридичній літературі проблемам визначення правової природи органів виконавчої влади та їх ролі у здійсненні державного управління у різних сферах суспільного життя приділяється підвищена увага. Цим проблемам присвячено, зокрема, праці В.Б. Авер'янова, О.М. Бандурки, Ю.П. Битяка, А.С. Васильєва, С.В. Ківалова, В.К. Колпакова, Є.Б. Кубка, В.В. Цветкова та інших правознавців, насамперед адміністративістів. В цих працях викладається, так би мовити, загальна теорія органу виконавчої влади. Що ж стосується статусу органів державної податкової служби як органів виконавчої влади, то йому присвячено лише поодинокі праці, в яких розглядається або правовий статус

¹ Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Х., 2000. – С. 59.

окремих підрозділів податкової служби¹ чи їх працівників² або лише деякі його окремі елементи³.

З'ясування питання про сутність та структуру правового статусу державної податкової служби має принципове значення, оскільки дозволяє, з одного боку, на рівні науково-теоретичних узагальнень більш повно вивчити особливості її побудови та функціонування, а з іншого – запропонувати такий варіант закріплення правового статусу державної податкової служби у нормативних актах, який забезпечив би її найбільш ефективну діяльність. Чітке визначення усіх елементів правового статусу сприяє також зміцненню законності і дисципліни у сфері функціонування державного механізму взагалі та державної податкової служби, зокрема.

Коли говориться про статус органів державної податкової служби як структурного елемента виконавчої влади, увага насамперед акцентується на особливості цієї влади серед гілок державної влади, яка полягає в тому, що саме у процесі її реалізації відбувається реальне втілення в життя законів та інших нормативних актів держави, практичне застосування всіх важелів державного регулювання і управління важливими процесами суспільного розвитку⁴, тобто здійснення державного управління.

Отже, зважаючи на викладене, можна стверджувати, що суспільним призначенням виконавчої влади є саме здійснення державного управління. Що ж стосується органів державної податкової служби, то на них також покладається здійснення державного управління у відповідному напрямку – у сфері оподаткування.

Найбільш рельєфно призначення органу виконавчої влади виявляється

¹ Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – 198 с.; Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2000. – 189 с.

² Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – 177 с.

³ Савченко Л. Правовий статус державної податкової служби як спеціального органу фінансового контролю // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – 2001. – № 4. – С. 157-164.

⁴ Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – С. 17.

у його завданнях та функціях, які визначають характер його взаємозв'язків з іншими органами (як по „вертикалі”, так і по „горизонталі”), місце в ієрархічній структурі органів виконавчої влади, порядок вирішення установчих і кадрових питань тощо¹.

Аналізуючи особливості органу виконавчої влади, В.К. Колпаков зазначає, що вони, по-перше, є основними (після Президента України) функціонально-галузевими носіями виконавчої влади в державі і статус органу виконавчої влади закріплюється за ними в нормативному порядку; по-друге, є найважливішою складовою органів державного управління і державного апарату в цілому (як відомо, державний апарат, крім органів державного управління, об'єднує управлінські структури законодавчої влади, органи правосуддя, прокуратури та інші державні органи); по-третє, вони об'єднані єдиним керівництвом і підпорядкуванням, внаслідок чого діють узгоджено і цілеспрямовано; по-четверте, кожен з органів даної системи наділений державою специфічною компетенцією у сфері державного управління і реалізації державної виконавчої влади; по-п'яте, система органів виконавчої влади справляє регулюючий вплив на всі сфери державного і суспільного життя; по-шосте, в рамках своєї компетенції органи виконавчої влади самостійні в організаційному та функціональному відношеннях; по-сьоме, здійснюється специфічний вид державної діяльності, яка за своїм юридичним змістом є виконавчо-розпорядчою².

В.Б. Авер'янов в характеристиці органів виконавчої влади також підкреслює, що вони виконують основні завдання й функції держави шляхом здійснення повсякденної й оперативної владно-організуючої (яку прийнято характеризувати як „виконавчо-розпорядчу”) діяльності³.

Досить детально основні ознаки органу виконавчої влади, які можна

¹ Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К., 2002. – С. 247.

² Колпаков В.К. Адміністративне право України: Підручник. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – С. 109-110.

³ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – С. 55.

розглядати і як складові його статусу, формулює Ю.П. Битяк, який зазначає, що кожен орган виконавчої влади, діючи від імені та за дорученням держави, має певний правовий статус, виступає носієм відповідних повноважень юридично-владного характеру, реалізація яких забезпечує йому досягнення мети виконавчо-розпорядчої діяльності. Органи виконавчої влади наділяються необхідною оперативною самостійністю, що виражається в їх компетенції – предметах відання, правах, обов'язках, територіальних межах діяльності кожного окремого органу (компетенція – це певний обсяг державної діяльності, покладений на конкретний орган, або коло питань, передбачених законодавством, іншими нормативно-правовими актами, які він має право вирішувати в процесі практичної діяльності). Кожен орган виконавчої влади має офіційне найменування та повноваження використовувати різні атрибути з державною символікою (гербовим штампом, бланками з офіційними найменуваннями та ін.). Більшість органів виконавчої влади та методи їх діяльності визначаються Конституцією та законами України, актами Президента України. Діяльність цих органів має вторинний, підзаконний, виконавчо-розпорядчий характер, бо вони здійснюють свої функції на підставі та на виконання закону. Але, реалізуючи свою компетенцію, виконуючи положення законів та правових актів інших державних органів, органи виконавчої влади мають повноваження розпоряджатися з конкретних питань та приймати підзаконні нормативні акти. Отже, в процесі виконавчої та розпорядчої діяльності органи управління діють юридично-владно, застосовуючи різні правові засоби нормо-творчого, оперативно-виконавчого (розпорядчого) та юрисдикційного (правоохоронного) характеру. Будучи частиною державного апарату, органи виконавчої влади мають власну внутрішню структуру та штат службовців. Організаційна структура державного апарату – це поділ цілого на організаційно відокремлені одиниці та мережа управлінських зв'язків у ньому, особлива форма поділу і кооперації управлінської діяльності, стійка схема розподілу його завдань та функцій. Орган виконавчої влади становить

собою організацію – колектив людей – державних службовців, який сформований шляхом їх призначення або конкурсного відбору на посаду для здійснення конкретної виконавчо-розпорядчої діяльності в юридично-владній формі. В рамках колективу даного органу поміж структурними підрозділами і службовцями розподілені повноваження і відповідальність за доручену справу, встановлені та розвиваються різні організаційно-правові зв'язки. Усе це спрямоване на забезпечення ефективної діяльності органів виконавчої влади¹.

Отже, на кожен вид органів виконавчої влади покладається здійснення певних завдань і функцій та визначаються відповідні форми і методи діяльності в ході їх практичного виконання. Це повною мірою стосується також органів державної податкової служби.

Суспільне призначення цих органів та інші елементи їх правового статусу визначено в Законі „Про державну податкову службу в Україні” та інших нормативних актах. Проте, варто зауважити, що поняття „правовий статус” в юридичній літературі не отримало свого однозначного розуміння, хоча частіш за все під правовим статусом державного органу розуміють певну сукупність його повноважень юридично-владного характеру, реалізація яких забезпечує виконання покладених на нього завдань. Разом з тим зазначимо, що такий підхід до визначення правового статусу може бути охарактеризовано як дуже вузький, оскільки він не охоплює усієї палітри питань діяльності державного органу, у яких, власне, і виявляється його статус.

Автор у своїх публікаціях уже звертався до проблем визначення сутності та структури правового статусу державного органу щодо державної податкової служби України². На сьогодні єдиний підхід науковців до

¹ Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Харків: Право, 2000. – С. 59-60.

² Бандурка О.О. Правовий статус державної податкової служби України: поняття та структура // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2004. – Вип. 25. – С. 85-91.

визначення переліку елементів правового статусу державного органу відсутній, що і обумовлює наявність різних, хоча і подібних, точок зору щодо його визначення.

В юридичній літературі неоднозначно визначається сам термін “правовий статус”. В загальних працях, в яких це питання досліджується без належної глибини¹, під правовим статусом державного органу частіш за все розуміють певну сукупність його повноважень юридично-владного характеру, реалізація яких забезпечує виконання покладених на нього завдань. На нашу думку, таке визначення можна охарактеризувати як дуже вузьке, воно не охоплює значної частини питань організації і діяльності державних органів, які визначають їх правовий стан або статус (ці два поняття досить часто ототожнюються, розглядаються як синоніми).

Як уявляється, більш обґрунтованою є позиція тих авторів, які розглядають правовий статус різних органів переважно через їх правосуб’єктність, тобто включають до нього призначення органів, їх завдання, компетенцію (функції), повноваження, форми та методи діяльності². Досить цікавою є думка О.Ю. Якімова, який пропонує виділяти у правовому статусі органу певні блоки – цільовий, до якого він включає призначення та завдання органу (в тому числі і його функції); структурно-організаційний, до якого віднесено питання утворення органу, його структуру та штати; компетенцію та відповідальність³. Проте, заперечення викликає виділення такого блоку як компетенція, адже під цим терміном розуміється коло питань, покладених на даний орган, тобто які він вирішує. Тому компетенція дуже тісно пов’язана із завданнями та функціями. Разом з

¹ Общая теория права и государства: Учебник /Под ред. В.В.Лазарева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1996. – С. 318-319.

² Авер’янов В.Б., Крупчан О.Д. Виконавча влада: конституційні засади і шляхи реформування. – Харків: Право, 1998. – С. 13-21; Битяк Ю.П., Зуй В.В Адміністративне право України: Конспект лекцій. – Харків. НЮАУ ім. Я. Мудрого, 1996. – С. 30-31 та ін.

³ Якимов А.Ю. Субъекты административной юрисдикции (правовой статус и его реализация): Монография. Ч.1. Правовой статус субъекта административной юрисдикции. - М.: ВНИИ МВД России, 1996. – С. 34.

тим в перерахованих блоках не виділено обов'язки і права, які в літературі частіш за все розглядають нерозривно і об'єднують терміном "повноваження"¹, а також форми та методи діяльності, які можна було б умовно назвати функціональним блоком. Крім того, доцільно, на нашу думку, в одному блоці об'єднати функції та повноваження.

В.Т. Комзюк для визначення статусу органу пропонує з'ясувати його місце в загальній системі виконавчої влади (галузеве чи міжгалузеве регулювання) та рівень (загальнодержавний, на рівні регіону тощо); визначити „межі відання” органу виконавчої влади, тобто окреслити сферу суспільних відносин, які регулюються даним органом, а також перелічити об'єкти, безпосередньо йому підлеглі; визначити коло завдань, покладених державою на даний орган виконавчої влади (загальний напрямок діяльності органу і його мету, для яких створюється даний орган); перелічити управлінські функції, покладені державою на даний орган виконавчої влади щодо предмета відання органу (визначити, що конкретно повинен робити орган на виконання поставлених перед ним завдань); визначити сукупність обов'язків і прав (правомочностей) органу та його посадових осіб при виконанні покладених на орган функцій, тобто визначити міру можливої поведінки органу і його посадових осіб при виконанні своїх функцій (права), а також міру їх належної поведінки (обов'язки)¹.

Інші автори основними параметрами, із врахуванням яких має здійснюватись з'ясування правового статусу всіх державних органів, бачать: встановлення призначення органу та його місця в системі органів виконавчої влади; легітимацію мети утворення органу, визначення сфери його відання та діяльності; формулювання його завдань і функцій; встановлення повноважень (прав і обов'язків) щодо здійснення визначених завдань та функцій в певній галузі чи сфері його відання; наділення його правом

¹ Общая теория права и государства: Учебник /Под ред. В.В.Лазарева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1996. – С. 319.

¹ Комзюк В.Т. Адміністративно-правові засоби здійснення митної справи: Дис. канд. юрид. наук. – Х., 2003. – С. 63.

приймати відповідні правові акти; введення органу, його керівника та інших посадових осіб в систему відповідальності за порушення законності в діяльності органу; встановлення порядку формування його структури, штатів, фінансування, порядку ліквідації; встановлення порядку прийняття, реалізації і контролю за виконанням його рішень; інформаційне забезпечення органу виконавчої влади та його підрозділів².

Деякі автори, у свою чергу, говорячи про правовий статус органу державної влади та його елементи, пропонують дати відповіді на такі запитання, які і розкривають зміст зазначеної категорії: 1) органом якого рівня влади є даний орган; 2) до якого виду органів він належить за своїм призначенням; 3) хто утворює даний орган; 4) кому орган підпорядкований, підконтрольний, піднаглядний, відповідальний; 5) яку компетенцію має даний орган; 6) хто йому підзвітний та підконтрольний; 7) якою є юридична природа актів даного органу; 8) якими державними символами може користуватися; 9) які джерела фінансування органу; 10) чи володіє орган правами юридичної особи¹.

Більш досконалим, як уявляється, виглядає варіант визначення елементів правового статусу державного органу, запропонований Д.Д. Цабрією, який вважає, що характеристику зазначеної категорії необхідно розпочинати з того, що цей статус визначає характер, призначення, вид та місце даного органу у системі органів держави, а звідси має складатися з таких елементів: а) офіційної назви органу; б) порядку та способу його утворення; в) території діяльності; г) мети діяльності, завдань і функцій; д) обсягу та характеру владних повноважень; е) форм і методів діяльності; є) порядку вирішення в органі підвідомчих питань; ж) відповідальності; з) джерел фінансування органу; и) наявності або відсутності прав юридичної особи; і) права та обов'язку мати певну внутрішню структуру; ї) права та

² Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2000. – С. 73-74.

¹ Вечернин Д.А. Административно-правовой статус федеральных органов налоговой полиции: Дис... кан. юрид. наук.– Екатеринбург, 1999. – С. 26-29.

обов'язку користуватися державними символами¹.

Проаналізуємо ті структурні елементи правового статусу державної податкової служби, які є головними, визначальними щодо інших. Такими елементами є призначення, завдання, функції, конкретні владні повноваження і відповідальність, адже вони становлять „серцевину правового статусу”² і утворюють правосуб'єктність будь-якого податкового органу³. Про призначення, завдання та функції державної податкової служби мова йшла в попередньому розділі, адже ці елементи правового статусу визначають структурну побудову служби, тому аналізувати їх один без одного просто недоцільно.

Похідними елементами правового статусу державної податкової служби від її завдань, функцій є права, обов'язки і відповідальність, що становлять компетенційний блок цього статусу⁴, який за своєю сутністю є юридичною категорією⁵. Права податкової служби розкривають демократизм її діяльності, обумовлюють ефективність та результативність останньої. Вони прямо пов'язані з виконанням покладених на державну податкову службу обов'язків. Уся діяльність цієї служби здійснюється лише на підставі тих прав, які їй надано законодавством, і обов'язків, які на неї покладено. Саме їх комплекс визначає зміст та межі діяльності державної податкової служби України. Відповідальність же є засобом забезпечення належної реалізації прав та повного виконання обов'язків. Отже, права, обов'язки та відповідальність державної податкової служби є взаємообумовленими і взаємозалежними. В наступних підрозділах розглянемо зазначені елементи її правового статусу докладніше.

¹ Цабрия Д.Д. Статус органа управления // Сов. гос-во и право.– 1978. – № 2. – С. 126-131.

² Там само.

³ Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34-38.

⁴ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 101.

⁵ Жароїд І. Компетенція апарату державного управління України (теоретичний аспект) // Збірник наукових праць Української Академії державного управління при Президенті України. – 2000. – В. 2. – С. 18-27.

3.2. Обов'язки державної податкової служби

Обов'язки державної податкової служби є найважливішою складовою її правового статусу. В процесі нормотворчої діяльності саме з їх закріплення розпочинається формування даної юридичної конструкції. Це пояснюється тим, що обов'язки державної податкової служби є первинними щодо прав, останні спрямовані на забезпечення їх реалізації¹. Але, на жаль, зазначена теза не знаходить повної підтримки у законодавця, який досить часто у законодавчих актах розділ про обов'язки відповідних суб'єктів права не формулює. Такий стан речей викликає серйозні занепокоєння серед науковців, які займаються дослідження елементів правового статусу державних органів², у тому числі і державної податкової служби України³.

Головна проблема при цьому полягає в тому, що обов'язки або знаходять лише загальне визначення, або їх взагалі важко відмежувати від функцій, завдань державного органу. Такий стан речей є неприпустимим з двох причин. По-перше, його наслідком стає практичне ототожнення різних за своєю сутністю та призначенням елементів правового статусу державного органу і, по-друге, це негативно впливає на визначення відповідальності органу. На підтвердження останньої тези доцільно буде навести слова Е.О. Агеєвої, яка справедливо стверджує, що відповідальність у державному управлінні безпосередньо пов'язана з поняттям юридичного обов'язку суб'єкта адміністративно-правового відношення, управлінським обов'язком органу управління, посадової особи, будь-якого суб'єкта управління. С цих позицій обов'язок – центральна ланка усієї моделі перш за все тому, що у формі обов'язку санкціоновано ті управлінські дії, виконання яких і

¹ Опарин В.Н. Правовое регулирование применения мер непосредственного принуждения должностными лицами правоохранительных органов Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук: – Омск, 1998. – С.26.

² Агеева Е.А. Юридическая ответственность в государственном управлении (социально-правовой аспект). – Л., 1990. – С.65.

³ Соколовська А.М. Податковий кодекс України як засіб правового обмеження дискреційної податкової політики // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення: Збірник наукових праць. Ірпінь. 2000. – С. 61-67.

забезпечує реалізацію компетенції на конкретному рівні управління. Цим діям тому і надається обов'язковість виконання, що вони виражають сутність даної управлінської функції, без якої неможлива реалізація цілей управління¹.

Отже з викладеного видно, що обов'язок та функція державного органу становлять різні сторони одного соціального явища, які мають існувати паралельно шляхом чіткого викладу у нормативному акті поряд з іншими елементами правового статусу².

Зазначене має безпосереднє відношення і до діяльності органів державної податкової служби України, оскільки у Законі України „Про державну податкову службу в Україні” обов'язки зазначеного органу викладено саме через посилення на його функції. Такий крок законодавця, напевно, можна пояснити різними причинами, де найбільш вірогідною виявляється його небажання фактично двічі повторювати у одному нормативному акті дуже схожі юридичні конструкції. У зв'язку з цим пріоритет викладу отримали саме функції, а не обов'язки, хоча, на нашу думку, у статутному законі такий крок є неприпустимим. Проблема зіткнення функцій та обов'язків податкової служби у зазначеному нормативному акті можливо пов'язується з не досить вдалою загальною конструкцією закону. На наш погляд, це проявляється у тому, що в ньому одночасно знайшли закріплення завдання та функції податкової служби, що практично не зустрічається в жодному подібному статутному законодавчому акті. Так, наприклад, у законах України „Про міліцію”³, „Про Службу безпеки України”⁴, „Про внутрішні війська Міністерства внутрішніх справ України”¹

¹ Агеева Е.А. Юридическая ответственность в государственном управлении (социально-правовой аспект). – Л., 1990. – С. 69.

² Исполнительная власть в Российской Федерации. Проблемы развития / Отв. ред. Бачило И.Л. – М., 1998. – С.147.

³ Про міліцію: Закон України від 20 грудня 1990 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 4. – Ст. 20.

⁴ Про Службу безпеки України: Закон України від 25 березня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 27. – Ст. 382.

тощо мова йде лише про завдання зазначених органів. Подібний підхід підтримується також і у науковій літературі².

Вважаємо, що саме подібним чином необхідно було підійти і до побудови Закону України „Про державну податкову службу в Україні”. У той же час, визнаючи єдність функцій та обов’язків державного органу, про що вже йшлося у літературі³, функції податкової служби можна було б визначити через її обов’язки, навівши вичерпний перелік останніх.

Поряд із запропонованим варіантом визначення обов’язків податкової служби в літературі рекомендуються і інші. Так, А.М. Куліш, говорячи про правовий статус податкової міліції, пропонував доповнити Закон України “Про державну податкову службу в Україні” статтею “Обов’язки податкової міліції”, у якій зазначити усі обов’язки податкової міліції, що містяться у статті другій з назвою “Завдання органів державної податкової служби” та у статті двадцять першій з назвою “Повноваження податкової міліції”⁴. На нашу думку, такий підхід не може виправдати себе, оскільки права податкової служби, у даному випадку податкової міліції, у обов’язковому порядку мають визначатися самостійно і конкретно, оскільки їх чітко визначення, як справедливо зазначає Р.С. Мельник, є одним із способів забезпечення законності у державному управлінні⁵. Вони виступають орієнтиром для фізичних та юридичних осіб, з яким останні зв’язують фактичну діяльність податкової служби, погоджуючись з нею або оскаржуючи її. А обов’язки, в свою чергу, є орієнтиром, алгоритмом дії

¹ Про внутрішні війська Міністерства внутрішніх справ України: Закон України від 26 березня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 29. – Ст. 397.

² Аверьянов В.Б. Функции и организационная структура органа государственного управления. – К., 1979. – С. 61.

³ Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – С. 153; Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ. Монографія. 1999. – С.94; Бачило И., Катрич С. Обязанности, права и ответственность руководителя. – М., 1978. – С. 40.

⁴ Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – С. 85.

⁵ Мельник Р.С. Забезпечення законності застосування заходів адміністративного примусу, не пов’язаних з відповідальністю: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – С. 77, 78.

для самої податкової служби, що визначають її напрямки (функції) діяльності.

Отже, на сьогодні обов'язки державної податкової служби України визначено у численних нормативних актах різної юридичної сили. Так, вони можуть визначатися міжнародними правовими актами у випадках ратифікації останніх Верховною Радою України або визнання їх легітимності іншим встановленим законом способом. Як приклад подібних джерел зобов'язань податкової служби можна назвати Угоду між Урядом України та Урядом Республіки Узбекистан про співробітництво в обміні інформацією та взаємодопомогу в галузі боротьби з порушеннями податкового законодавства. У зазначеному документі визначено взаємні зобов'язання Державної податкової адміністрації України та Державного податкового Комітету Республіки Узбекистан щодо порядку, форм та строків обміну інформацією, що стосується вирішення завдань, пов'язаних з виявленням, попередженням та припиненням податкових зловживань. Крім цього необхідно зазначити, що на податкову міліцію як структурний підрозділ податкової служби правоохоронної спрямованості покладаються також обов'язки, визначені у Кодексі поведінки посадових осіб з підтримання правопорядку, затвердженому резолюцією 34/169 Генеральної Асамблеї ООН¹, Основних принципах застосування сили та вогнепальної зброї посадовими особами з підтримання правопорядку², а також ряді інших важливих міжнародних документів, наприклад, Загальної декларації прав

¹ Кодекс поведінки посадових осіб з підтримання правопорядку: Прийнято резолюцією 34/169 Генеральної Асамблеї ООН від 17 грудня 1979 р. // Док. ООН A/RES/34/169// Права людини і професійні стандарти для працівників міліції і пенітенціарних установ в документах міжнародних організацій. – Амстердам-Київ: Українсько-Американське бюро захисту прав людини, 1996.– С. 62-65.

² Основные принципы применения силы и огнестрельного оружия должностными лицами по поддержанию правопорядка: Принято резолюцией VIII Конгресса ООН по предупреждению преступности и обращению с правонарушителями от 7 сентября 1990 г. // Права людини і професійні стандарти для працівників міліції і пенітенціарних установ в документах міжнародних організацій. – Амстердам-Київ: Українсько-Американське Бюро захисту прав людини, 1996.– С. 35-39.

людини¹ тощо.

Таким чином, з погляду на вид правового джерела, яким закріплено обов'язки державної податкової служби, останні можуть бути розподілені на ті, що запроваджено міжнародними правовими актами і актами національного законодавства. Ведучи мову про нормативні акти Української держави, відзначимо, що значна їх кількість визначає також обов'язки податкової служби. Крім норм Закону України „Про державну податкову службу в Україні” сюди можна віднести, наприклад, пп. 18.3, 18.10 Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб”², ст. 9 Закону України „Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів”³, п. 9.4 Закону України „Про податок на додану вартість”⁴, пп. 4.1.2., 4.2.2., 8.3., 8.8., 19.3.4., 19.3.6 Закону України „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”⁵.

Разом з тим зазначимо, що положення деяких законодавчих актів щодо обов'язків податкової служби вже є застарілими і потребують свого приведення до реалій сьогодення. Так, наприклад, відповідно до пп. „а” п. 2 ст. 18 Закону України “Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю”⁶ органи державної податкової служби зобов'язані забезпечувати виявлення порушень законодавства про податки і платежі в бюджет та негайно повідомляти про це відповідні спеціальні

¹ Загальна декларація прав людини: Прийнято резолюцією 217 А (III) Генеральної Асамблеї ООН від 10 грудня 1948 р. // Док. ООН А/RES/217 А // Права людини. Міжнародні договори України, декларації, документи. К., 1992. – С. 18-24.

² Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – ст. 308.

³ Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22 січня 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.

⁴ Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст.156.

⁵ Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст.44.

⁶ Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1993. - № 35. – Ст. 358.

підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю, якими відповідно до зазначеного закону є підрозділи МВС України, Служби безпеки України тощо. Зазначеним законодавчим актом не враховано сьогоденне існування підрозділів податкової міліції, яким якраз і необхідно повідомляти про подібні порушення.

Необхідно також зазначити, що нормативне закріплення обов'язки державної податкової служби знайшли і у кодифікованих законодавчих актах – Кримінально-процесуальному кодексі України¹, Кодексі України про адміністративні правопорушення² тощо.

Аналіз існуючого стану нормативного визначення обов'язків державної податкової служби України дозволяє зробити висновок, що, незважаючи на об'єктивно існуючий їх широкий перелік вони у систематизованому, конкретному вигляді не узагальнені. Такий стан речей, у свою чергу, викликає уяву у податківців про їх дещо необмежений характер, а у громадян – про їх практичну відсутність щодо органів податкової служби. Вихід із зазначеної ситуації, на думку представників правової науки, вбачається у необхідності закритого (остаточного) викладу обов'язків податкової служби у Податковому кодексі України, що допоможе запобігти продовженню негативної тенденції до розширення функцій і прав органів державної податкової служби України³. Хоча з необхідністю закріплення у Податковому кодексі України обов'язків податкової служби погоджуються не усі автори⁴.

Висловлюючи свою точку зору щодо викладених пропозицій, зауважимо, що принциповим питанням є не місце закріплення обов'язків

¹ Кримінально-процесуальний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 1961.– № 2. – Ст. 15.

² Кодекс України про адміністративні правопорушення // Зібрання законодавства України: Звід Законів України. – 1999. - № 5.

³ Соколовська А.М. Податковий кодекс України як засіб правового обмеження дискреційної податкової політики // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення: Збірник наукових праць. Ірпінь. 2000. – С. 61-67.

⁴ Керноз Н., Кичко І. Податкове реформування в процесі розбудови соціально орієнтованої економіки // Право України. – 1999. – № 6. – С. 78-80.

державної податкової служби, а саме необхідність такого кроку, незалежно від того, у якому законодавчому акті це буде зроблено. У зв'язку з цим приємним є той факт, що більшість вчених та практичних працівників наполягають саме на вичерпному варіанті закріплення обов'язків державної податкової служби¹.

Говорячи про необхідність докладного викладення обов'язків державної податкової служби, необхідним є і їх точне окреслення. На нашу думку, усю сукупність обов'язків податкової служби можна звести до двох основних груп – загальної і спеціальної. У межах першої групи необхідно визначити ті з них, які стосуються будь-якого підрозділу державної податкової служби, будь-якої її посадової або службової особи, незалежно від покладених на них функцій. Перелік загальних обов'язків державної податкової служби може мати такий вигляд: органи державної податкової служби у процесі своєї діяльності зобов'язані дотримуватися міжнародних правових актів, Конституції України, законів України, інших нормативних актів, прав та законних інтересів громадян, підприємств, установ, організацій; принципів діяльності органів державної податкової служби (у зв'язку з цим необхідно підтримати пропозицію доповнити Закон України „Про державну податкову службу в Україні” статтею 2¹ „Принципи діяльності державної податкової служби” такого змісту: „Діяльність органів державної податкової служби будується на принципах законності, об'єктивності, поваги до особистості, незалежності, гласності”². На нашу думку, зазначений перелік можна було б доповнити принципами єдності та централізації, взаємодії з іншими міжнародними, державними та

¹ Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Х., 2001. – С. 287; Кушнар'ова Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин. Дис. ... кан. юрид. наук: Х., 2000. – С. 86; Дзисяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – С. 165.

² Савченко Л.А., Мазур І.А. Принципи діяльності органів державної податкової служби // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення: Збірник наукових праць. Ірпінь, 2000. – С. 234-236.

громадськими організаціями, єдиноначальництва та професійної етики¹); зберігати професійну та комерційну таємницю; раціонально використовувати матеріальні та людські ресурси; своєчасно і у повному обсязі відшкодовувати завдані своїми неправомірними діями збитки; сприяти формуванню та реалізації державної політики у галузі оподаткування, розробленню цільових перспективних програм, опрацюванню комплексу заходів, спрямованих на поглиблення економічної реформи, реалізації державної стратегії розвитку зазначеної галузі тощо. До зазначених обов'язків державної податкової служби, на думку автора, можна було б додати і такий: коректно та шанобливо ставитися до платників податків, а також інших суб'єктів податкових правовідносин, не принижувати їх честь та гідність, не допускати вчинків і будь-яких дій, що ганьблять податкову службу та можуть викликати сумнів у її об'єктивності і неупередженості.

Що стосується групи спеціальних обов'язків державної податкової служби, то їх необхідно розглядати у ракурсі тих завдань, які на неї покладаються. Так, зазначені органи зобов'язані:

- контролювати додержання платниками податків та іншими учасниками податкових відносин вимог податкового законодавства;
- контролювати дотримання порядку здійснення підприємницької діяльності;
- вести облік платників податків та облік надходжень податків, інших платежів;
- організувати роботу щодо боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- забезпечувати виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного збору та здійснення контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації;

¹ Докладніше див.: Бандурка О.О. Сучасні етико-правові стандарти діяльності та поведінки працівників податкової служби України //

- видавати нормативно-правові акти та методичні вказівки з питань оподаткування;
- запобігати податковим правопорушенням, припиняти їх, а також розслідувати, у межах своєї компетенції, їх та притягати винних до відповідальності;
- організовувати роботу щодо запобігання або ліквідації збитків, нанесених платнику податків або бюджету;
- здійснювати валютний контроль;
- контролювати виконання суб'єктами підприємницької діяльності вимог законодавства щодо готівкового грошового обігу;
- виявляти, вести облік, оцінювати та реалізовувати безхазяйне майно, майно, що перейшло за правом успадкування до держави, скарби і конфісковане майно.

Враховуючи той факт, що у межах податкової служби функціонують спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (податкова міліція), завдання, форми і методи роботи яких принципово відрізняються від завдань, форм, методів роботи податкових адміністрацій (інспекцій), необхідно окремо казати і про обов'язки перших. Цікавим є той факт, що певна частина обов'язків податкових адміністрацій (інспекцій) є одночасно і обов'язками податкової міліції. Це пов'язано з тим, що податкова міліція має певні права податкових адміністрацій (інспекцій), у зв'язку з чим бере участь у виконанні їх функцій, тоді як останні позбавлені права реалізовувати функції податкової міліції.

Перелік обов'язків податкової міліції, які ще іноді називають поліцейськими обов'язками¹, може мати такий вигляд:

- виявляти і припиняти податкові правопорушення (проводити відповідно до законодавства оперативно-розшукові заходи, дізнання і попереднє слідство з метою виявлення і припинення податкових

¹ Вечернин Д.А. Административно-правовой статус органов налоговой полиции: Дис. ... канд. юрид. наук. – Екатеринбург, 1999. – С.24.

злочинів, здійснювати розшук осіб, що їх вчинили або які підозрюються у їх вчиненні, а також вживати заходів до відшкодування нанесеного державі збитку; здійснювати провадження в справах про адміністративні правопорушення);

- приймати, реєструвати заяви, повідомлення та іншу інформацію про податкові та інші злочини і порушення та здійснювати у встановленому порядку їх перевірку;
- забезпечувати безпеку діяльності державних податкових інспекцій, захист їх працівників;
- здійснювати заходи, спрямовані на виявлення і припинення фактів корупції в податкових органах і податковій міліції;
- виконувати в межах своєї компетенції рішення судів, постанови суддів, письмові доручення прокурорів, слідчих при проведенні розшукових іта інших передбачених законом дій; сприяти податковим органам інших держав, а також податковим органам України, органам прокуратури, досудового слідства, державної безпеки, внутрішніх справ та іншим державним органам у виявленні, попередженні і припиненні злочинів в галузі оподаткування;
- зберігати державну, службову, комерційну таємницю, таємницю відомостей про внески фізичних осіб та іншу інформацію, отриману ними при виконанні службових обов'язків;
- дотримувати і захищати права та свободи людини і громадянина.

Перелік обов'язків державної податкової служби необхідно привести у відповідність до її прав таким чином, щоб конкретне право податкової служби забезпечувало виконання конкретного її обов'язку. Вичерпне закріплення кореспондуючих прав та обов'язків правозастосовця, з одного боку, та інших суб'єктів права, з іншого, на думку німецьких вчених, слугує забезпеченню вже на рівні правового регулювання захисту прав і свобод громадян від зловживань та порушень з боку державних органів або їх

службовців¹.

3.3. Права державної податкової служби

Поряд з обов'язками державна податкова служба має і відповідні права, за допомогою яких, власне, і здійснюється виконання покладених на неї обов'язків. Права податкової служби, як вже було зазначено, становлять елемент її компетенції, яка виражає юридичні можливості, ті юридичні засоби, якими наділений орган для здійснення своєї діяльності, і тим самим має важливе значення для конкретного визначення його правового положення у державному апараті². І хоча між загальним правом і обов'язком органу здійснювати те чи інше завдання і його конкретними владними повноваженнями існує тісний зв'язок, але разом з тим, кожен з цих елементів компетенції зберігає самостійність. У зв'язку з цим доцільними виявляються слова Д.Д. Цабрії, що наявність конкретних державно-владних повноважень є обов'язковою ознакою органу державного управління. Саме в цьому елементі статусу визначаються ті реальні юридичні засоби, якими володіє орган для виконання своїх функцій по відношенню до відповідних „предметів відання”³.

Загальний перелік прав державної податкової служби України сконцентровано у ст.ст. 11 та 22 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”. Ознайомлення з цим переліком показує, що їх викладення не залежить від організаційно-правового рівня відповідних органів державної податкової служби, тобто вони надаються усім її підрозділам без будь-якого винятку. Єдине обмеження у користуванні тим або іншим правом пов'язується лише з функціональною спрямованістю діяльності певного

¹ Государственное право Германии: В 7-ми т.: Сокр. пер. с нем. – Т.2. – М., 1994. – С. 188.

² ССС-ГДР: Компетенция органов государственного управления. – М., 1984. – С.6.

³ Цабрия Д.Д. Проблемы установления правового положения органов управления: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 1976. – С. 8.

суб'єкта.

Наявність у органів державної податкової служби України значної кількості прав, передбачених статтями 11 та 22 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, обумовлює інтерес до їх класифікації, яка допомагає більш глибоко і всебічно їх проаналізувати.

Класифікація прав органів державної податкової служби може бути проведена за різними підставами. Так, логічно класифікувати їх залежно від покладених Законом України „Про державну податкову службу в Україні” на ці органи функцій (автор вже зазначав, що у даному випадку мова скоріше має йти про обов'язки податкової служби)¹. Відповідно до зазначеної підстави можна виділи цілий ряд груп прав державної податкової служби.

До першої групи належать ті з прав, які пов'язані із здійсненням контролю за додержанням платниками податків та іншими учасниками податкових відносин вимог податкового законодавства, а саме право:

- проводити перевірки документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів на підприємствах, в установах, організаціях будь-яких форм власності і будь-яких організаційно-правових форм, а також у громадян;
- обстежувати з дотриманням встановлених правил при здійсненні своїх повноважень виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ, організацій і громадян, які використовуються для отримання прибутків або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, незалежно від місця їх розташування;
- отримувати від підприємств, установ, організацій, а також від громадян з їх згоди довідки, документи, їх копії, які стосуються господарської діяльності платників податків і необхідні для правильного оподаткування;

¹ Кушнарьова Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. – Х.: Торсінг, 2000. – С. 83-87.

- вимагати від банків, кредитних установ, бірж та інших підприємств надання даних про фінансово-господарські операції платників податків – клієнтів цих установ і підприємств за минулий фінансовий рік у порядку, встановленому законодавством;

- вимагати від підприємств і підприємців, які роблять виплати фізичним особам, систематичного надання відомостей про ці виплати;

- вимагати і контролювати своєчасне надання платниками бухгалтерських звітів і балансів, податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою платежів до бюджету, а також перевіряти достовірність цих документів.

До другої входять права щодо контролю за порядком здійснення підприємницької діяльності:

- здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та у громадян, в тому числі громадян – суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення.

Третю групу становлять права щодо обліку платників податків:

- одержувати безоплатно необхідні відомості для формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів;

- проводити звірку районного рівня Єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб, а також Реєстру фізичних осіб з даними відповідних органів державної реєстрації та органів статистики;

- формувати облікові справи платників податків;

- здійснювати систематичний контроль за своєчасним поданням заяв суб'єктами підприємницької діяльності для взяття їх на

облік органами державної податкової служби після здійснення їх державної реєстрації, перереєстрації, реорганізації та внесення змін до реєстраційних чи статутних документів;

- організувати проведення перевірки місця знаходження платників податків.

До четвертої групи входять права щодо здійснення обліку надходжень податків, інших платежів:

- одержувати для ведення оперативного обліку платежів, що надходять до бюджету, відповідні документи від органів Державного казначейства, фінансових органів, контролюючих та інших органів та платників;
- відкривати особові рахунки за кожним платником та кожним видом платежу, які повинні сплачуватися такими платниками;
- проводити вибіркові перевірки правильності проведення облікових операцій в особових рахунках платників;
- вести реєстр надходжень платежів до бюджету.

П'ята група складається з прав, що забезпечують організацію роботи щодо боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів:

- проводити інвентаризацію спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, парфумерно-косметичної продукції з використанням спирту етилового, спиртовмісної продукції та сировини на підприємствах усіх форм власності;
- здійснювати контроль за цільовим використанням спирту;
- брати участь у проведенні атестації виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів на підприємствах, які виробляють зазначену продукцію;
- здійснювати ліцензування суб'єктів підприємницької діяльності з роздрібною торгівлю алкогольними напоями і тютюновими виробами, зупиняти дії та анулювати видані ними ліцензії тощо.

Шоста група – це права щодо виготовлення, зберігання, продажу марок акцизного збору та здійснення контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації:

- надсилати заявки на виготовлення марок акцизного збору;
- зберігати марки акцизного збору у своїх приміщеннях;
- продавати марки акцизного збору суб'єктам підприємницької діяльності - платникам акцизного збору з алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- здійснювати утилізацію марок акцизного збору.

Сьому групу утворюють права щодо видання нормативно-правових актів та методичних вказівок з питань оподаткування.

Восьма група складається з прав, спрямованих на забезпечення належної організації та функціонування підрозділів податкової служби (на прикладі Державної податкової адміністрації України):

- скасовувати рішення інших органів державної податкової служби (крім рішень податкової міліції) в разі їх невідповідності актам законодавства;
- утворювати міжрайонні, об'єднані державні податкові інспекції та в їх складі відповідні підрозділи податкової міліції, а також інші спеціалізовані державні податкові інспекції;
- укладати в установленому порядку угоди цивільно-правового характеру, спрямовані на забезпечення виконання функцій, передбачених законодавством.

Дев'ята група – це права щодо застосування заходів, спрямованих на попередження і припинення порушень податкового законодавства:

- припиняти операції підприємств і громадян по розрахункових та інших рахунках у банках та інших фінансово-кредитних установах у разі ненадання або відмови надати державним податковим інспекціям і їх посадовим особам бухгалтерських звітів,

балансів, розрахунків, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням або сплатою податків та інших обов'язкових платежів до бюджету;

- вилучати у підприємств документи, які свідчать про приховування (заниження) прибутку (доходу) або приховання інших об'єктів оподаткування;

- вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, що перевіряються, установ, організацій, а також від громадян усунення виявлених порушень законодавства про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету і законодавства про підприємницьку діяльність;

- скасовувати рішення нижчестоящих податкових органів у разі невідповідності їх закону;

- контролювати видання міністерствами та іншими органами виконавчої влади нормативних документів, пов'язаних з оподаткуванням.

До десятої групи належать права щодо застосування заходів для запобігання або ліквідації збитків, нанесених платнику податків або бюджету:

- стягувати недоплати по податках;
- стягувати пеню за невчасну сплату податку;
- проводити повернення або зарахування у рахунок майбутніх платежів зайво стягнутої або сплаченої суми податку;

- подавати позови, спрямовані на компенсацію збитків, завданих бюджету;

- визначати суму податку і суму прибутку за аналогією або непрямим методом;

- укладати договори застави, поруки, гарантії.

Одинадцяті групі прав становлять права, пов'язані із здійсненням

валютного контролю:

- одержувати безоплатно від підприємств, установ, організацій, включаючи Національний банк України та його установи, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, довідки, копії документів про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності.

До дванадцятої групи можна віднести права щодо застосування заходів відповідальності до порушників податкового законодавства:

- накладати адміністративні стягнення;
- накладати фінансові санкції на юридичних і фізичних осіб;
- надавати розстрочки та відстрочки по сплаті штрафів;
- подавати позови про стягнення штрафу.

Тринадцята група складається з повноважень щодо здійснення контролю за виконанням суб'єктами підприємницької діяльності вимог законодавства відносно готівкового грошового обігу:

- реєструвати реєстратори розрахункових операцій, що використовуються при здійсненні грошових розрахунків з населенням;
- скасовувати реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій;
- перевіряти документи, пов'язані із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій, отримувати пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають при перевірках;
- накладати штрафи на осіб, винних у порушенні правил застосування реєстраторів розрахункових операцій;
- припиняти діяльність підприємств, пов'язану з грошовими розрахунками з населенням.

До чотирнадцятої групи належать повноваження щодо виявлення, обліку, оцінки та реалізації безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна (далі –

майна):

- здійснювати контроль за повнотою і своєчасністю передачі їм майна;
- здійснювати облік, охорону та оцінку майна;
- реалізовувати майно.

Права органів державної податкової служби можуть бути класифіковані також залежно від їх організаційно-правового рівня:

- права Державної податкової адміністрації;
- права державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та державних податкових інспекцій в містах з районним поділом (крім міст Києва та Севастополя);
- права державних податкових інспекцій в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій.

Враховуючий той факт, що в складі органів державної податкової служби функціонують спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями, необхідно розрізнити також права податкових адміністрацій (інспекцій) та органів податкової міліції.

Перелічені вище приклади класифікації прав державної податкової служби не відображають у повній мірі специфіку її діяльності, яка, на нашу думку, пов'язується з тим фактом, що податкова служба є особливим видом державної інспекції, на що автор вже звертав увагу. У зв'язку з цим пропонуємо провести класифікацію прав державної податкової служби залежно від основних напрямків функціонування будь-якої державної інспекції.

На сьогодні у юридичній літературі склалися досить повні уявлення про сутнісні характеристики державних інспекцій, які зазвичай розглядаються як виконавчо-розпорядчі органи, сфера контрольно-наглядової діяльності яких та власні повноваження розповсюджуються на ті

або інші об'єкти незалежно від їх відомчої підпорядкованості¹.

Повноваження державних інспекцій отримали у літературі ще назву юридично владних повноважень надвідомчого характеру² і з цим важко не погодитися. Юридично владними вони є тому, що реалізуються на підставі правових норм органами, які виступають від імені та в інтересах держави. Необхідність наділення державних інспекцій такими повноваженнями пояснюється специфікою їх відношень з підконтрольними об'єктами, які їм організаційно не підпорядковані. Наявність таких повноважень дозволяє інспекціям встановлювати в окремих випадках правила, обов'язкові для підконтрольних об'єктів, реалізовувати вимоги, втілені у законодавчих актах, самостійно давати оцінку діяльності підконтрольних об'єктів з питань, що входять до їх компетенції, застосовувати у необхідних випадках заходи адміністративного примусу³. Безперечно, все викладене має пряме відношення і до органів державної податкової служби.

Таким чином, на підставі викладеного можна зробити висновок про те, що специфіка повноважень органів державної податкової служби визначається таким:

- підконтрольні об'єкти (фізичні та юридичні особи) організаційно не підпорядковані органам цієї податкової служби;
- відносини, які виникають між органами державної податкової служби та підконтрольними об'єктами, будуються на засадах влади-підпорядкування;
- владною стороною у цих відносинах виступають органи державної податкової служби;
- для реалізації своїх функцій та виконання обов'язків органи

¹ Студеникина М.С. Государственные инспекции в СССР: предпосылки эффективного функционирования // Советское государство и право. – 1972. – № 8. – С. 46-54.

² Кармолицкий А.А. Административно-правовое регулирование надведомственных полномочий государственных инспекций. М., 1985. – С.46.

³ Мельник Р.С. Забезпечення законності застосування заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – С. 48.

державної податкової служби наділені комплексом державно-владних повноважень надвідомчого характеру;

- наявність таких повноважень дозволяє органам державної податкової служби обмежено втручатися у діяльність підконтрольних об'єктів, активно впливати на певні сторони управлінського процесу.

Аналізуючи нормативні акти, присвячені правам податкової служби, а також їх практичну діяльність, стає очевидним, що вони наділені повноваженнями, які дозволяють їм вирішувати дві основні групи завдань. Одна частина прав дозволяє вирішувати їм внутрішньоорганізаційні завдання, тобто здійснювати керівництво (управління) тим або іншим органом державної податкової служби або усією системою органів податкової служби. До цих прав належать такі: підбір та розстановка кадрів, заохочення та покарання працівників податкових органів, прийняття нормативних актів внутрішньовідомчого характеру, контроль за виконанням обов'язків тощо. Зазначимо, що докладно ця група прав органів державної податкової служби буде розглянута у наступних розділах. Предметом же даного підрозділу є дослідження прав податкової служби, які дозволяють їй здійснювати зовнішньоуправлінську діяльність. Але, перш ніж розглянути зміст надвідомчих повноважень державної податкової служби, як справедливо зазначає О.О. Кармолицький, необхідно їх згрупувати, тобто провести їх класифікацію. Це питання має важливе значення, оскільки науково обґрунтована класифікація повноважень дає можливість більш чітко зрозуміти правове положення державної інспекції, характер діяльності, її взаємовідношення з підконтрольними об'єктами¹.

Питанням класифікації прав державних інспекцій у юридичній літературі приділялася певна увага. Так, дослідженням зазначеної проблематики займалися такі вчені як Л.М. Розін, Я.О. Здір, Б.М. Лазарев, М.С. Студеникіна, В.Д. Резвих, Ю.О. Петров та ін. Аналізуючи висновки, які

¹ Кармолицький А.А. Административно-правовое регулирование надведомственных полномочий государственных инспекций. М., 1985. – С. 48.

були зроблені зазначеними авторами, можна стверджувати, що найбільш обґрунтованою з цього приводу уявляється точка зору О.О. Кармолицького¹, який запропонував розділити усю сукупність прав державної інспекції на три основні групи: права, пов'язані з попередженням правопорушень; права щодо припинення правопорушень; права щодо застосування адміністративних, а якщо вести мову конкретно про державну податкову службу, то і фінансових санкцій.

Отже, перша група прав органів державної податкової служби пов'язана з попередженням податкових правопорушень, створенням умов, які б виключали можливість платників податків ухилитися від виконання своїх зобов'язань перед державою і суспільством. Засобами попередження порушень податкового законодавства є заходи адміністративного попередження, застосування яких також належить до компетенції органів податкової служби. У загальному вигляді заходи адміністративного попередження може бути визначено як сукупність дій повноважних органів або посадових осіб, спрямованих на забезпечення виконання громадянами обов'язків перед суспільством². Головною особливістю цих заходів є те, що вони застосовуються за відсутності будь-якого порушення, спрямовані на його попередження, профілактику³, виховання громадської позиції людини, поваги її до законів і приписів держави⁴.

Профілактична діяльність органів державної податкової служби обумовлена поміж іншим також і завданнями, які стоять перед ними. Такими, відповідно до ст. 2 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, є запобігання злочинам та іншим правопорушенням.

¹ Там само. – С. 53.

² Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Х., 2000. – С. 152.

³ Комзюк А.Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації: Монографія. – Х., 2002. – С. 74.

⁴ Козіна А.А. Загальна характеристика адміністративно-правових засобів боротьби з порушеннями податкового законодавства // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. – Х., 2001. – Вип. 45. – С. 127-132.

Отже, для проведення попереджувальної роботи органи податкової служби наділені відповідним комплексом прав. Перш за все, органи державної податкової служби для виконання покладених на них функцій мають право здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та у громадян, в тому числі громадян - суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг, показників електронних контрольно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку із споживачами, та інших документів незалежно від способу подання інформації (включаючи комп'ютерний), пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення. Під час перевірок посадові особи підконтрольних органів зобов'язані надавати на вимогу працівників податкової служби будь-яку документацію, яка має відношення до здійснення перевірки. Результати практичної діяльності, наприклад, органів податкової служби Харківської області свідчать, що зазначеному напрямку діяльності приділяється значна увага, до його здійснення залучаються значні матеріальні та людські ресурси. Так, зазначеними податковими органами за 2003 рік здійснено 29908 перевірок (крім перевірок сплати прибуткового податку із заробітної плати) суб'єктів підприємницької діяльності - юридичних осіб з питань правильності нарахування та своєчасності перерахування до бюджету податків та платежів. Це становить 83,2 % від загальної кількості цих платників податків. За цей же період здійснено 16532 перевірки суб'єктів підприємницької діяльності - фізичних осіб.

Профілактична функція контролю у даному випадку полягає у тому, що він дає змогу виявити і попередити саму можливість невиконання рішень та вчинення правопорушення або ж припинити дії, що порушують встановлені нормами податкового права приписи. Метою профілактики є

виявлення причин і умов вчинення правопорушення з їх наступним усуненням для недопущення нових протиправних дій. До цього слід додати, що профілактична функція контролю, як справедливо відмічається у літературі, дає можливість на початкових стадіях проаналізувати шляхи виконання поставлених завдань і вже на цій стадії попередити можливі недостатньо обґрунтовані кроки у їх розв'язанні, а при виявленні неправомірної поведінки об'єктів управління – вжити правоохоронних заходів¹.

До зазначеної групи прав органів державної податкової служби необхідно віднести також право одержувати безоплатно необхідні відомості і документацію, що стосується сплати податків та інших платежів, за винятком тієї, що складає державну таємницю, визначену законодавством; викликати посадових осіб, громадян для пояснень щодо джерела отримання доходів, обчислення і сплати податків, інших платежів, а також проводити перевірку достовірності такої інформації.

У межах даного виду прав органи державної податкової служби уповноважені обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ, організацій, незалежно від форм власності та житло громадян, якщо воно використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів. Під обстеженням (оглядом) у даному випадку необхідно розуміти процесуальну (процедурну) дію посадової особи податкової служби по відношенню до території, приміщень, документів і предметів суб'єкта, який перевіряється, спрямовану на встановлення обставин, які мають значення для повноти виїзної перевірки². Таке право, без сумніву, сприяє оперативності їх діяльності. Саме відвідування підконтрольного об'єкту (планове або

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 345.

² Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Под общ. Ред. Ю.Ф. Кваши. – М., 2001. – С. 87.

позапланове) має своїм змістом перш за все попередження правопорушень, виявлення фактів, які їм сприяють¹.

До першої групи прав податкової служби належать також право на безперешкодне користування в службових справах засобами зв'язку, які належать підприємствам, установам і організаціям незалежно від форм власності, та право матеріально і морально заохочувати громадян, які подають допомогу в боротьбі з порушеннями податкового законодавства.

Наступна категорія прав державної податкової служби надає її органам можливість своєчасно припинити порушення податкового законодавства. Назва даних повноважень свідчить, що вони застосовуються для того, щоб примусовим шляхом припинити правопорушення, попередити або зменшити шкоду, завдану правопорушенням, забезпечити притягнення винної особи до юридичної відповідальності². Зазначимо, що, недивлячись на яскраво виражений репресивний, правообмежуючий характер повноважень податкової служби щодо припинення порушень податкового законодавства, залишаються недостатньо розробленими та вивченими підстави, за наявності яких можливе застосування заходів адміністративного припинення. У літературі з цього приводу висловлюються різні точки зору³. На нашу ж думку, підставою для застосування заходів адміністративного припинення працівниками державної податкової служби є конкретна протиправна ситуація, яку в майбутньому може бути визнано адміністративним або податковим проступком, злочином.

До прав податкової служби даної групи необхідно віднести, наприклад, такі: право вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також від громадян, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства

¹ Кармолицкий А.А. Административно-правовое регулирование надведомственных полномочий государственных инспекций. М., 1985. – С. 58.

² Бандурка О.М. Заходи адміністративного припинення в діяльності міліції: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 1994. – С. 26.

³ Овсянко Д.М. Административное право: Учебное пособие. М., 2001. – С. 147; Бандурка А.М., Тищенко Н.М. Административный процесс: Учебник. Х., 2001. – С. 158.

про підприємницьку діяльність, контролювати їх виконання. Підставою застосування зазначеного заходу може бути будь-яке правопорушення, в тому числі злочин. При цьому самі дії, припинення яких мають право вимагати працівники податкової служби, у більшості випадків не становлять самостійного правопорушення. Хоча можуть бути і винятки. Так, недопущення платниками податків посадових осіб податкової служби до приміщень, які використовуються для здійснення підприємницької діяльності та одержання доходів, визнаються протиправними і за їх вчинення передбачено адміністративну відповідальність згідно із Законом України „Про державну податкову службу в Україні”. При цьому зазначимо, що, на нашу думку, відповідальність за подібні дії необхідно було б передбачити у окремій статті Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Вимога припинити протиправну поведінку може бути висловлена не тільки посадовими особами податкових інспекцій (адміністрацій), а й працівниками податкової міліції. Але на сьогодні, на жаль, здійснення подібного повноваження працівниками податкової міліції не має належного правового забезпечення. Мова йде про фактичну відсутність відповідальності за невиконання фізичними особами законних вимог працівників податкової міліції. Змінити подібну ситуацію можна було б за допомогою внесення змін до змісту ст. 185 Кодексу України про адміністративні правопорушення, де необхідно передбачити також відповідальність і за злісне невиконання законних вимог працівників податкової міліції.

До групи повноважень, пов'язаних з припинення податкових правопорушень, необхідно віднести також:

- право податкової служби вилучати (із залишенням копій) у підприємств, установ та організацій документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів. Зазначимо, що недоліком правового регулювання здійснення зазначеного права можна визнати відсутність чіткого переліку підстав для примусової виїмки та вилучення оригіналів

документів. Цей момент є принциповим, оскільки здійснення подібних дій фактично повністю паралізує роботу суб'єкта підприємницької діяльності, завдає йому значної матеріальної шкоди. У зв'язку з цим необхідно чітко визначитися з тим, коли необхідно вилучати оригінали документів, а коли лише їх копії. Вважаємо, що підставами для вилучення оригіналів документів необхідно визнати: відмову платника податків надати або ненадання у встановлений строк документів, що вимагаються податковою службою, та наявність обґрунтованих даних, що свідчать про наміри платника податків знищити, приховати, виправити або замінити відповідні документи. Крім цього необхідно закріпити також положення, яке б забороняло працівникам державної податкової служби вилучати документи, які не мають відношення до перевірки, що здійснюється;

- право вилучати у громадян - суб'єктів підприємницької діяльності, які порушують порядок заняття підприємницькою діяльністю, реєстраційні посвідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо);
- право вимагати від керівників підприємств, установ і організацій, що перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків; Основною метою здійснення зазначених заходів є: виявлення фактичної наявності майна та неврахованих об'єктів, які підлягають оподаткуванню; співставлення фактичної наявності майна з даними бухгалтерського обліку; перевірка повноти відображення в обліку зобов'язань платника податків¹;
- право опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви у разі проведення арешту майна тощо;

¹ Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Под общ. Ред. Ю.Ф. Кваши. – М., 2001. – С.89.

- право припиняти операції підприємств і громадян по розрахункових документах та інших рахунках у банках та інших фінансово-кредитних установах у разі ненадання або відмови надати державним податковим інспекціям і їх посадовим особам бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням або сплатою податків та інших обов'язкових платежів до бюджету тощо.

Наступна група повноважень державної податкової служби України пов'язана з притягненням фізичних та юридичних осіб до юридичної відповідальності – адміністративної та фінансової.

Зазначимо, що останнім часом в українській правовій науці досить активно обговорюються питання, пов'язані з встановленням сутності та значення фінансової відповідальності. Думки науковців та практичних працівників, у першу чергу податкової служби України, розділилися і представлені двома основними позиціями.

Представники першої (Іоффе А., Кротюк В., Лук'янець Д.¹, Роздайбіда А.В.²) вважають, що фінансової відповідальності як особливого виду юридичної відповідальності не існує і вона є нічим іншим як відповідальністю адміністративною. Як наслідок робиться висновок, що податкове правопорушення є підставою для настання адміністративної відповідальності.

Дозволимо собі поставити під сумнів таке твердження і довести його безпідставність, чим визначимо свою приналежність до тієї групи вчених, які відстоюють самостійне значення фінансової відповідальності щодо інших видів юридичної відповідальності.

Перші висновки про можливу самостійність фінансової відповідальності можна зробити вже виходячи із положень деяких

¹ Кротюк В., Иоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення // Право України. – 2000. – № 5. – С. 29-33.

² Роздайбіда А.В. Податкове правопорушення як підстава адміністративної відповідальності: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2003. – 19 с.

нормативних актів. Так, на законодавчому рівні (ст. 2 Закону України “Про державну податкову службу в Україні”) виділяються поряд із злочинами та адміністративними порушеннями в сфері оподаткування ще й інші види порушень. На нашу думку, мова йде саме про податкові порушення як такі, що не можуть бути віднесені ні до злочинів, ані до адміністративних проступків, що дозволяє казати і про особливий різновид юридичної відповідальності за їх вчинення.

Продовжуючи далі, зазначимо, що більш яскраво самостійний характер фінансової відповідальності виявляється при аналізі її особливостей через призму таких категорій: характер податкового правопорушення; характер санкцій, що застосовуються за таке порушення; суб’єкти відповідальності; мета та функції, які виконує фінансова відповідальність.

На жаль, на теперішній час відсутнє офіційне визначення терміна “податкове правопорушення”, що пояснює існування різних підходів до встановлення його змісту, виділення основних рис¹, які, в свою чергу, також не дозволяють сформулювати єдиний підхід щодо сутності зазначеного поняття. Отже, на нашу думку, під податковим правопорушенням необхідно розуміти протиправну, винну (умисну або необережну) дію чи бездіяльність, яка пов’язується з невиконанням чи неналежним виконанням обов’язків щодо сплати податків та інших обов’язкових платежів, за що встановлено фінансову відповідальність.

Таким чином, до податкових можуть бути віднесені тільки такі правопорушення, які завдають шкоди податковій системі безпосередньо, полягають у діях або бездіяльності, спрямованих на ухилення від сплати податків і зборів, за умови відсутності у таких діях ознак злочину. Правопорушення, яке несе у собі лише непрямий вплив на податкові

¹ Фролова Н.В. Понятие и состав налогового правонарушения // Государство и право. – 1999. – № 7. – С. 97-101; Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Х., 1998. – С. 204; Пишний А.Г. Фінансово-правова відповідальність, як інститут фінансового права // Науковий вісник Чернівецького університету. Випуск 14. Правознавство. Збірник наукових праць. – Чернівці: ЧДУ, 1997. – С. 192-202.

правовідносини, і за своєю суттю охоплюються суміжними або більш широкими складами правопорушень, податковими правопорушеннями не можуть бути визнані.

Особливим є і характер санкцій, які застосовуються за вчинення податкового правопорушення, специфіка яких проявляється у тому, що за вчинення зазначеного правопорушення можливе застосування тільки штрафу, тоді як адміністративне законодавство передбачає можливість застосування семи самостійних видів стягнень. Отже, відповідальність за порушення податкового законодавства реалізується шляхом:

- стягнення усієї суми прихованого або заниженого платежу до бюджету у формі податку;
- штрафу, що накладається податковим органом;
- пені, яка стягується з платника за затримку сплати податку¹.

Необхідно також зазначити, що розмір фінансової санкції, на відміну від адміністративного стягнення, не є чітко фіксованим, а залежить від обставин вчиненого порушення, розмірів недоплати за конкретним видом податку. Так, наприклад, сума штрафу за зберігання спирту, алкогольних напоїв або тютюнових виробів у місцях зберігання, не внесених до Єдиного реєстру, визначається залежно від вартості товару, який перебуває в такому місці зберігання, і становить 100 % його вартості, але не менше 1700 гривень².

Ще однією особливістю фінансової відповідальності можна визнати той факт, що її суб'єктами можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, тоді як до адміністративної відповідальності за чинним КпАП притягаються лише фізичні особи.

Юридична відповідальність характеризується також за допомогою мети, яка їй властива і яка полягає у забезпеченні прав та свобод суб'єктів

¹ Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Х., 2001. – С. 324.

² Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19 грудня 1995 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 46. – Ст. 345.

правовідносин, захисті громадського порядку.

Податкове законодавство не встановлює мети відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Але, виходячи з її ознак, метою даного виду відповідальності є забезпечення режиму законності у сфері оподаткування, дотримання встановленого порядку сплати податкових платежів. Для відповідальності за вчинення податкових правопорушень властива штрафна, попереджувальна та компенсаційна функції.

Таким чином, виходячи з викладеного, можна зробити висновок про те, що фінансова відповідальність має специфічні риси, які не дозволяють говорити про неї як про різновид, підвид адміністративної відповідальності.

Органи державної податкової служби мають також комплекс прав, пов'язаних з можливістю притягнення фізичних осіб до адміністративної відповідальності за вчинені правопорушення. Перелік останніх закріплено у ст. 234² КпАП та аб. 5-8 пункту 11 частини першої статті 11 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”. При цьому зазначимо, що деякі із складів адміністративних проступків, закріплених у згаданому Законі, практичному повністю співпадають із складами адміністративних проступків, визначених у Кодексі України про адміністративні правопорушення. На нашу думку, таку практику нормативного закріплення підстав адміністративної відповідальності не можна визнати вірною, що вимагає закріплення складів адміністративних проступків, у даному випадку тих, що підвідомчі органам державної податкової служби, у одному законодавчому акті.

Крім повноважень щодо реалізації адміністративної відповідальності органи податкової служби, як було зазначено, реалізують своє право на притягнення фізичних і юридичних осіб до фінансової відповідальності. Перелік нормативних актів, які закріплюють і регулюють порядок накладення фінансових санкцій, представлений досить широким переліком актів як законодавчого, так і підзаконного характеру. Сюди слід віднести:

- Закон України "Про державну податкову службу в Україні";

- Закон України “Про застосування реєстраторів розрахунків операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг”¹;
- Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”;
- Указ Президента України “Про деякі зміни в оподаткуванні”²;
- Указ Президента України “Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки”³;
- Наказ Державної податкової адміністрації України, яким затверджена “Інструкція про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби”⁴, тощо.

Таким чином, викладене дозволяє зробити висновок, що наданням органам державної податкової служби повноважень законодавчо розроблено правовий механізм, який забезпечує у визначених законом випадках примусову реалізацію ними функцій надвідомчого управління. Тобто, зазначені права виступають своєрідною гарантією виконання покладених на зазначені органи функцій, без якої коефіцієнт ефективності їх діяльності був би дуже низьким. З цього логічно випливає висновок, що досягти 100 % виконання функцій державної податкової служби можливо лише за наявності у неї необхідного обсягу державно-владних повноважень, який на сьогодні переважно відповідає вимогам часу.

У зв’язку з цим першочерговим завданням має бути проведення

¹ Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 6 липня 1995 року // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 28. – Ст. 205.

² Про деякі зміни в оподаткуванні: Указ Президента України від 7 серпня 1998 р. № 857/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 32. – Ст. 1202.

³ Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки: Указ Президента України від 12 червня 1995 р. № 436/95 // Урядовий кур’єр. – 1995. – № 87-88.

⁴ Про затвердження Інструкції про порядок застосування та стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби: Наказ Державної податкової адміністрації від 17 березня 2001 р. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 13. – Ст. 578.

відповідної роботи із систематизації функцій, обов'язків, прав державної податкової служби, закріплення їх у єдиному нормативному акті шляхом вичерпного викладення. Саме це допоможе більш повно обмежити протиправні дії або бездіяльність щодо платників податків, а також інших учасників податкових правовідносин з боку податкових органів, створити для останніх гарантії дотримання їх прав та законних інтересів, підвищити довіру до останніх з боку населення, зробити роботу державної податкової служби відкритою і прозорою.

3.4. Відповідальність державної податкової служби

Наступним елементом правового статусу державної податкової служби України є її відповідальність. Значення відповідальності органу виконавчої влади для забезпечення правомірності його діяльності вже давно підкреслюється у літературі, але останнім часом інститут відповідальності став розглядатися не тільки як стримуючий, забезпечувальний фактор діяльності органів виконавчої влади, але і як основна засада їх функціонування.

Так, в Концепції адміністративної реформи в Україні зазначається, що реформування організаційних структур виконавчої влади має ґрунтуватися на вироблених світовою практикою принципів засадах її функціонування у демократичній, соціальній, правовій державі, серед яких ключове значення має, зокрема, відповідальність органів виконавчої влади, їх посадових осіб за свої рішення, дії чи бездіяльність перед громадянами, права яких були порушені¹. Викладене, без сумніву, підтверджує важливість дослідження зазначеного елемента правового статусу будь-якого органу виконавчої влади, в тому числі органів державної податкової служби України.

¹ Концепція адміністративної реформи в Україні. – К.: Центр політико-правових реформ, 1998. – С. 8.

У найзагальнішому вигляді відповідальність податкової служби необхідно розглядати як юридичну гарантію належного виконання нею своїх обов'язків, стимулятор повної реалізації її конкретних владних повноважень.

Зазначимо, що в юридичній літературі, присвяченій вивченню особливостей юридичної відповідальності у сфері управління, остання розглядається, в першу чергу, саме як іманентна, атрибутивна властивість обов'язку і одночасно характеризується як стан примушення до виконання обов'язку. Іншими словами, в саме поняття обов'язку відповідальність входить через примус, без якого не може бути відповідальності і не може бути виконання обов'язку, якщо немає його добровільного виконання¹. Наведена цитата ще раз підтверджує висновок щодо необхідності обов'язкового розширеного визначення обов'язків державної податкової служби України у чинному законодавстві, оскільки від цього і будуть залежати межі її відповідальності.

Загальні засади відповідальності державної податкової служби України сформульовано у ст.ст. 13 і 25 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”. Так, у ст. 13 зазначено, що за невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державної податкової служби своїх обов'язків вони притягаються до дисциплінарної, адміністративної, кримінальної та матеріальної відповідальності згідно з чинним законодавством. Збитки, завдані неправомірними діями посадових осіб органів державної податкової служби, підлягають відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. Майже подібні формулювання містяться і у ст. 25 зазначеного Закону.

Але такий підхід законодавця, викладений, зокрема, у ст. 13 щодо відповідальності у сфері діяльності органів державної податкової служби, дещо не узгоджується з назвою глави 3, у якій міститься ця стаття. Проблема полягає у тому, що глава 3, виходячи з її назви, повинна була б мати статтю,

¹ Агеева Е.А. Юридическая ответственность в государственном управлении (социально-правовой аспект). – Л., 1990. – С. 91.

яка визначала б відповідальність саме органів податкової служби, а не її працівників, як це зроблено у зазначених вище статтях Закону України „Про державну податкову службу в Україні”.

Подібний підхід до конструювання відповідальності державної податкової служби не відповідає загальновизнаній у теорії управління тезі, що основну відповідальність за соціальний ефект і якість управління, у нашому випадку у сфері оподаткування, несе в першу чергу система управління та її органи у цілому. Однак, недивлячись на це, дуже часто теорія та законодавча практика пов’язує конкретні форми відповідальності в основному з посадовою особою. Так, наприклад, у Типовому положенні про управління (відділ) боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, затвердженому наказом ДПА України від 29 грудня 2003 р., у розділі про відповідальність зазначеного структурного підрозділу державної податкової служби зазначено лише про відповідальність його керівника¹.

З цього приводу у літературі, присвяченій дослідженню відповідальності в управлінні, справедливо зазначається, що реальні концептуальні та законодавчі засоби відповідальності суб’єктів управління розроблені ще недостатньо², чому ми і знаходимо підтвердження у зазначених вище нормативних актах.

Таким чином, першочерговим завданням удосконалення юридичної відповідальності органів державної податкової служби має бути чітке законодавче розмежування відповідальності органу цієї служби і відповідальності посадових та службових осіб цього органу, хоча необхідність такого кроку, на жаль, визнається не усіма. Так, наприклад, розробники проекту Податкового кодексу України не включили до його змісту статті, яка б визначала відповідальність податкових органів та їх

¹ Про затвердження Типовому положення про управління (відділ) боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом: Наказ Державної податкової адміністрації України від 29 грудня 2003 р.

² Агеева Е.А. Юридическая ответственность в государственном управлении (социально-правовой аспект). – Л., 1990. – С. 110.

посадових осіб, що, як справедливо відзначається у літературі, не погоджується з намірами побудови правової держави. Кодекс обов'язково повинен регламентувати таку відповідальність, у тому числі відповідальність за збитки, завдані платникам податків незаконними діями (бездіяльністю) податкових органів та їх посадових осіб¹.

Враховуючи викладене щодо відповідальності органів державної податкової служби, необхідно вести мову про два її відносно самостійні види. У першу чергу необхідно говорити про відповідальність органу податкової служби як юридичної особи, а по-друге, про відповідальність конкретних осіб зазначених органів, оскільки діяльність юридичної особи, яка є певною мірою юридичною фікцією, проявляється саме через дії (бездіяльність) фізичних осіб, які перебувають з нею у трудових або службових відносинах.

Зважаючи на те, що дана праця присвячена аналізу основних елементів адміністративно-правового статусу державної податкової служби, ми зупинимося лише на розгляді першого виду (форми) відповідальності органів цієї служби, яка за своїми властивостями може мати характер цивільно-правової або фінансової відповідальності.

Правовою передумовою юридичної відповідальності податкової служби є ст. 56 Конституції України, де зазначено, що кожен має право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень. Деталізацію даного положення Основного закону ми знаходимо у главі 82 „Відшкодування шкоди” Цивільного кодексу України (далі ЦК України)², а

¹ Соколовська А.М. Податковий кодекс України як засіб правового обмеження дискреційної податкової політики // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення: Збірник наукових праць. Ірпінь. 2000. – С. 61-67.

² Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356.

також у Законі України „Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянинуві незаконними діями органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і суду”¹.

Ведучи мову про незаконні рішення, дії чи бездіяльність органів державної податкової служби, необхідно виділити їх особливості щодо інших актів, які також можуть стати підставою для відшкодування завданої шкоди. Серед цих особливостей суттєве значення мають такі:

- протиправна шкідлива дія органу державної податкової служби є незаконною дією, вчиненою в галузі державного управління, тобто становить незаконний акт суб’єкта державного управління. Причому поняття „акт” включає як рішення, дії, так і бездіяльність зазначено суб’єкта;

- протиправна дія особи, яка завдала шкоди, є результатом неналежного здійснення функцій управління органом державної податкової служби або її посадовою чи службовою особою.

За наявності в рішеннях, діях, бездіяльності органів державної податкової служби зазначених вище ознак останні можуть притягатися до цивільно-правової відповідальності. Цей вид відповідальності має деякі особливості порівняно з адміністративною, дисциплінарною та кримінальною, які стосуються її характеру, обсягу, функцій та суб’єктів².

У порядку адміністративної, дисциплінарної, кримінальної відповідальності застосовуються різні заходи покарання (впливу) до правопорушника – як особистого характеру (догана, попередження, позбавлення волі), так і майнового (штраф, конфіскація). Норми цивільного права передбачають лише заходи майнового характеру (відшкодування заподіяної шкоди, штраф тощо). Саме тому зазначений вид відповідальності отримав назву майнової.

¹ Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянинуві незаконними діями органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і суду: Закон України від 1 грудня 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 1. – Ст. 1.

² Ответственность в управлении / Отв. ред. А.Е. Лунев, Б.М. Лазарев. - М., 1985. – С. 231.

Як і будь-якому іншому виду юридичної відповідальності, майновій відповідальності властиві певні функції. При цьому зауважимо, що не всі автори погоджуються з наділенням юридичної відповідальності функціями. Так, В.М. Горшенев заперечує їх наявність. Автор з цього приводу зазначає: „Відповідальність – це якість індивіда, а, відповідно, не можна визнати правомірною постановку питання щодо так званих „функцій відповідальності”. Функції мають лише заходи державного примусу”. Подібна позиція обумовлена тим, що відповідальність вчений розуміє як здатність суб’єкта права, що визнається державою, звітуватися у своїй протиправній поведінці та зазнавати державно-примусового впливу у формі позбавлення благ, що перебувають у його розпорядженні”¹. Цю точку зору не можна визнати безспірною, оскільки у її межах поєднуються такі категорії як „здатність” та „відповідальність”, які за своєю суттю нетотожні. Здатність до чого-небудь – це характеристика суб’єкта відповідальності, тоді як відповідальність є об’єктивним правовим явищем.

Тому більшість авторів визнає існування функцій юридичної відповідальності і розкриває її сутність. Так, І.О.Галаган під функціями юридичної відповідальності розуміє основні прояви її призначення². О.О. Анферов, у свою чергу, зазначає, що функції юридичної відповідальності можуть бути представлені як правові заборони (юридичні обов’язки), які здійснюються в рамках регулятивних і охоронних правовідносин, забезпечені штрафними санкціями і впливають на свідомість суб’єктів з метою підпорядкування їх волі і поведінки розпорядженням відповідних правових норм³. Існують також і інші підходи до розуміння цього правового явища⁴.

Аналіз зазначених визначень дає право зробити висновок, що кожен

¹ Горшенев В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. – М., 1972. – С. 96.

² Галаган И.А. Административная ответственность в СССР (государственное и материальное исследование). – Воронеж, 1970. – С.133.

³ Анферов А.А. Права личности и юридическая ответственность (теоретические вопросы единства и взаимосвязи): Дис. канд. ...юрид. наук. – Волгоград, 2000. – С. 9.

⁴ Иванов А.А. Цели юридической ответственности, ее функции и принципы // Государство и право. – 2003. – №, 6. – С. 66-69.

автор у своєму тлумаченні поняття „функції юридичної відповідальності” розкриває лише певні її аспекти, не наводячи їх комплексного переліку. У зв’язку з цим ми поділяємо точку зору щодо визначення даного поняття, висловлену В.С. Венедиктовим, який зазначає, що під функціями юридичної відповідальності слід розуміти основні напрямки впливу юридичної відповідальності на суспільні відносини та їх суб’єктів, за допомогою яких розкривається її сутність, соціальне призначення і шляхом яких досягаються цілі юридичної відповідальності¹.

Отже, під функціями цивільно-правової (майнової) відповідальності державної податкової служби України необхідно розуміти основні напрямки впливу зазначеного виду відповідальності на її органи, покликані регулювати їх діяльність шляхом забезпечення належного та повного виконання останніми покладених на них обов’язків.

Конкретизуючи наведене визначення, можна говорити про кілька функцій цивільно-правової (майнової) відповідальності податкової служби. Так, зазначеній відповідальності властива превентивна функція. Вона полягає у тому, що стягнення з органу державної податкової служби шкоди, заподіяної в результаті його протиправного рішення, дії або бездіяльності, на користь постраждалої фізичної або юридичної особи становить досить відчутну санкцію. Виплачуючи певну суму, орган державної податкової служби позбавляється частини свого майна, не отримуючи при цьому взамін ніякого матеріального еквіваленту. Таким чином, проявляється одночасно репресивна (каральна) та превентивна функція майнової відповідальності як щодо органу податкової служби, який відповідає за своє рішення, дію чи бездіяльність (спеціальна превенція), так і щодо інших органів державної податкової служби (загальна превенція).

Досить важливою і характерною для майнової відповідальності органу державної податкової служби є компенсаційна (поновлювальна) функція.

¹ Венедиктов В.С. Щодо змісту функцій юридичної відповідальності працівників органів внутрішніх справ України // Право і безпека. – 2003. – № 2. – Ч. 2. – С.7-11.

Вона проявляється у тому, що суми, які складають розмір шкоди, стягуються на користь потерпілої особи і таким чином поновлюють її майнову сферу, яка постраждала у зв'язку з протиправною поведінкою органу державної податкової служби.

Вважаємо, що з метою посилення ролі майнової відповідальності державної податкової служби, подолання стереотипу всездозволеності та безвідповідальності податкової служби за свої рішення, дії чи бездіяльність необхідно говорити ще про одну функцію зазначеного виду відповідальності – інформативну чи сигналізуючу¹, спрямовану на всебічне та повне висвітлення фактів накладення на органи податкової служби майнових санкцій. За допомогою зазначеної функції можна і більш об'єктивно викривати ті аспекти, ділянки роботи податкової служби, у межах яких порушено режим законності, виникають суперечки між платниками податків та підрозділами, органами податкової служби.

Продовжуючи мову про відмінності майнової відповідальності від інших видів юридичної відповідальності, необхідно зазначити, що суб'єктами останніх є громадяни, особи без громадянства, службовці, посадові особи, тоді як суб'єктом цивільно-правової відповідальності може бути орган державної податкової служби – юридична особа.

Суб'єктом майнової відповідальності буде орган податкової служби і в тому випадку, коли шкода фізичній або юридичній особі буде заподіяна в результаті неправомірних дій посадових або службових осіб цього органу. Отже, хоча безпосередньо винною особою є службовець органу державної податкової служби, до майнової відповідальності буде притягнуто той орган податкової служби, у якому працює винна особа. Зазначений підхід є загальним правилом, яке витікає зі змісту ст.ст. 1173, 1174 ЦК України. Відшкодувавши шкоду потерпілій особі, орган державної податкової служби має право на пред'явлення регресної вимоги до безпосередньо винної особи. Стягнення відповідних сум з винної особи не перешкоджає одночасному

¹ Ответственность в управлении / Отв. ред. А.Е. Лунев, Б.М. Лазарев. - М., 1985. – С. 234.

застосуванню до неї за той самий проступок інших заходів дисциплінарної, адміністративної або кримінальної відповідальності.

Досить принциповим є також питання про те, за рахунок яких коштів має бути здійснено відшкодування завданої незаконними діями органів державної податкової служби збитків? Виходячи з положень ЦК України, Закону України „Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянину незаконними діями органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і суду”, зазначена шкода підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету. На нашу думку, такий підхід законодавця дещо „розмиває” матеріальну відповідальність органу державної податкової служби, не дозволяє повною мірою реалізувати її функції. Більш вдалим слід визнати підхід, коли б майнові санкції стягувалися безпосередньо з рахунку конкретного органу податкової служби. При такому підході, як справедливо зазначається у літературі, відповідальність локалізується у межах відповідної системи органів і не переноситься на державу¹.

Ще однією особливістю майнової відповідальності взагалі та органів державної податкової служби, зокрема, є той факт, що за свої протиправні дії державний орган тримає відповідь безпосередньо перед постраждалою фізичною або юридичною особою. Саме у цьому випадку для постраждалого ефект покарання державного органу досягає свого апогею, стає наявним, набуває конкретні форми свого виразу. Зовсім інша ситуація при дисциплінарній, адміністративній або кримінальній відповідальності посадової особи органу державної податкової служби за ці ж дії. У цьому випадку порушник тримає відповідь не перед потерпілим, а перед державою, що іноді у останнього може створювати уяву про безвідповідальність перед нею безпосередньо винної особи.

Характеризуючи органи державної податкової служби України як суб'єктів майнової відповідальності, необхідно звернути увагу на той факт, що останніми не можуть бути структурні одиниці того або іншого органу

¹ Ответственность в управлении / Отв. ред. А.Е. Лунев, Б.М. Лазарев. - М., 1985. – С. 235.

податкової служби. Так, суб'єктом зазначеного виду відповідальності не може бути визнано органи (підрозділи) податкової міліції, оскільки вони є складовою частиною відповідного органу державної податкової служби (податкової інспекції (адміністрації)), не мають статусу юридичної особи, а у зв'язку з цим не визнаються державним органом. Хоча на практиці саме підрозділи податкової міліції можуть бути суб'єктом завдання шкоди фізичній або юридичній особі.

Отже, ми підійшли до наступної, досить специфічної підстави майнової відповідальності органів державної податкової служби за дії підрозділів податкової міліції, які, крім іншого, можуть полягати у незаконному притягненні фізичної особи як обвинуваченого за злочини, віднесені ст. 112 Кримінально-процесуального кодексу України до підслідності податкової міліції, незаконному проведенні працівниками податкової міліції обшуку, виїмки, незаконному проведенню оперативно-розшукових заходів, передбачених законами України „Про оперативно-розшукову діяльність”, „Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю” та іншими актами законодавства, тощо.

Особливість зазначених дій як підстави майнової відповідальності взагалі¹ та органів державної податкової служби, зокрема, полягають у такому: по-перше, є діями конкретного органу – органу дізнання або органу досудового слідства податкової міліції; по-друге, зазначені дії мають бути вчинені в певній сфері життєдіяльності даних органів, а саме у сфері їх компетенції (юрисдикції); по-третє, вони мають бути вчинені не у сфері юрисдикційної діяльності органу дізнання чи досудового слідства податкової міліції взагалі, а тільки в галузі прямо передбачених законом окремих видів цієї діяльності, зокрема, у сфері досудового слідства, вирішення справ про адміністративні правопорушення. Причому, такими діями можуть бути не будь-які дії зазначених підрозділів податкової міліції, а тільки прямо

¹ Чорновол Е.П. Возмещение вреда, причиненного незаконными действиями организаций и их должностных лиц: Учебное пособие. – Свердловск, 1984. – С. 62.

передбачені у ст. 1 Закону України „Про порядок відшкодування шкоди, заподіяної громадянину незаконними діями органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і суду”. Статистика діяльності органів податкової служби Харківської області за останні роки показала, що зазначені органи до матеріальної відповідальності на підставах передбачених вище згаданим законом не притягалися.

Більш детально особливості майнової відповідальності державних органів, в тому числі органів державної податкової служби, досліджуються представниками науки цивільного права¹.

Говорячи про осіб, які у судовому порядку ініціюють матеріальну відповідальність органів державної податкової служби, то у їх складі можна виділити дві основні групи: перша група – це особи, які перебувають або перебували з органами податкової служби у службових відносинах, і друга – платники податків (фізичні або юридичні особи).

Що стосується першої групи осіб, то їх позови пов’язані частіш за все з такими вимогами: визнати незаконними накази про звільнення останніх з органів державної податкової служби; стягнути середній заробіток за час вимушеного прогулу; відшкодувати моральну шкоду, пов’язану з незаконним звільненням.

Так, протягом 2003 року до податкових органів України було подано 53 позови про поновлення на роботі та заявлено до відшкодування матеріальних і моральних збитків на суму 1453 тис. грн., а також 22 позови нематеріального характеру. З них 16 позовів про поновлення на роботі задоволено, у задоволенні 14 позовів відмовлено; щодо відшкодування матеріальних та моральних збитків – задоволено вимоги у розмірі 105,4 тис. грн., відмовлено у задоволенні вимог на суму 239 тис. грн.; щодо позовів нематеріального характеру – задоволено 3 позови, відмовлено у задоволенні 6

¹ Чорновол Е.П. Возмещение вреда, причиненного незаконными действиями организаций и их должностных лиц: Учебное пособие. – Свердловск, 1984. – 96 с; Донцов С.Е., Маринина М.Я. Имущественная ответственность за вред, причиненный личности. – М.: Юрид. лит., 1986. – 160 с.

позовів. Решта позовів перебуває у стадії розгляду. Протягом 2004 року також продовжують надходити подібні позови, у першому кварталі їх кількість становила 13, у межах яких було заявлено до відшкодування матеріальних та моральних збитків у розмірі 439 тис. грн., та 20 позовів нематеріального характеру. З них 5 позовів про поновлення на роботі задоволено, у задоволенні 2 позовів відмовлено; щодо відшкодування матеріальних та моральних збитків – задоволено вимоги у розмірі 65 тис. грн., відмовлено у задоволенні вимог на суму 256 тис. грн. Решта позовів ще розглядається.

У свою чергу, до податкових органів Харківської області протягом 2003 року було подано 2 позови працівниками органів податкових органів на суму 5,9 тис. грн., в тому числі 1 позов про поновлення на роботі і 1 позов про відшкодування матеріальних та моральних збитків на загальну суму 5,9 тис. грн., в задоволенні яких судом було відмовлено. У поточному році подібні позови не подавалися.

Платники податків, як зазначалося, також можуть бути ініціаторами притягнення органів державної податкової служби до майнової відповідальності. Частіш за все позовні вимоги пов'язуються із стягненням сум збитків, пені, відшкодуванням матеріального збитку, відшкодуванням витрат на послуги адвокатів та судових витрат. Так, протягом 2003 року господарським судом Харківської області розглядалось 15 справ за зазначеними позовами на загальну суму 2 млн. 839 тис. грн., з яких відмовлено в задоволенні 4 позовів на суму 125,2 тис. грн.; задоволено 7 позовів на суму 2 млн. 561 тис. грн.; зупинено провадження за 1 позовом на суму 15,1 тис. грн.; припинено провадження за 1 позовом на суму 40,2 тис. грн.; 2 позови на суму 97,5 тис. грн. ще розглядаються.

Варто зазначити, що останні роки відзначаються значним збільшенням кількості позовів платників податків до органів державної податкової служби про відшкодування з Державного бюджету сум ПДВ та пені за порушення термінів здійснення такого відшкодування. Так, протягом 2003 року у

господарському суді Харківської області порушено провадження по 170 позовам суб'єктів підприємницької діяльності до органів державної податкової служби Харківської області щодо відшкодування з державного бюджету податку на додану вартість на суму 150 млн. 572 тис. грн. (у т.ч. відсотків за несвоєчасне відшкодування на суму 1014,4 тис. грн.), що складає 25 відсотків від загальної кількості справ, провадження по яких порушено в 2003 році.

Протягом зазначеного періоду господарський суд виніс 150 рішень (з урахуванням справ, які були порушені у попередньому році, але розглянуті у поточному) про часткове або повне задоволення позовних вимог платників податків про відшкодування з державного бюджету ПДВ на суму 126 млн. 524 тис. грн. (у т.ч. відсотків за несвоєчасне відшкодування на суму 772,9 тис. грн.) та 28 рішень про часткову або повну відмову у задоволенні позовних вимог на суму 1 млн. 105 тис. грн. (у т.ч. відсотків за несвоєчасне відшкодування на суму 171 тис. грн.).

Наведені статистичні і фактичні дані показують, що органи державної податкової служби досить часто стають суб'єктами майнової відповідальності, що негативно впливає на їх імідж, підриває довіру платників податків до них. Однією з причин такого стану речей, на нашу думку, є недостатній рівень та ефективність управління підрозділами податкової служби, зокрема, контроль з боку керівників органів (підрозділів) податкової служби за підлеглими їм особами; професійний рівень безпосередніх виконавців управлінських рішень. Все це вимагає перегляду підходів до управління органами державної податкової служби України.

Зазначимо, що на сьогодні стан діяльності органів державної податкової служби України, її результативність вимагають пошуку нових засобів юридичного впливу на зазначені органи з метою спонукання останніх до досягнення більш високих результатів роботи як щодо виконання покладених на них обов'язків, так і щодо дотриманням прав, свобод та законних інтересів платників податків (інших платежів). Таким додатковим

засобом, поряд з майновою відповідальністю органів державної податкової служби, є їх фінансова відповідальність.

Правові засади зазначеного виду юридичної відповідальності органів державної податкової служби закладено у Законі України „Про податок з доходів фізичних осіб”¹ і конкретизовано у постанові Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку нарахування штрафів за неповне або несвоєчасне повернення суми надміру сплаченого податку з доходів фізичних осіб”².

Аналіз зазначених нормативних актів свідчить, що на органи державної податкової служби може бути накладено штрафну (фінансову) санкцію за неповне або несвоєчасне повернення сум надміру сплаченого податку, у тому числі внаслідок застосування права на податковий кредит. Орган державної податкової служби несе відповідальність у разі, якщо він порушує строки подання розрахунку такої суми або занижує її розмір.

За такі дії штрафні (фінансові) санкції стягується у безспірному порядку з бюджетного рахунку, призначеного для утримання відповідного податкового органу. Зазначеним законодавчим актом встановлено і конкретні розміри штрафних сум. Так, штраф нараховується у разі, коли платник податку не отримує суму надміру сплаченого податку після закінчення 60-денного періоду від дати подання податкової декларації:

- протягом 30 календарних днів – у розмірі 10 % такої суми;
- від 31 до 90 календарних днів – 50 % такої суми;
- понад 90 календарних днів – 100 % такої суми.

Нарахування таких штрафів самостійно здійснюється органом Державного казначейства України у порядку, встановленому зазначеною вище постановою Кабінету Міністрів України.

¹ Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

² Про затвердження Порядку нарахування штрафів за неповне або несвоєчасне повернення суми надміру сплаченого податку з доходів фізичних осіб: Постанова Кабінету Міністрів України від 4 лютого 2004 р. № 127 // Урядовий кур’єр. – 2004. – № 31.

Варто також зазначити, що у зв'язку з тим, що Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" набрав чинності з 1 січня 2004 року, а строк подачі першої декларації фізичними особами, згідно з нормами цього Закону, припадає на 1 квітня 2005 року, статистичні дані щодо фінансової відповідальності органів державної податкової служби відповідно до зазначеного Закону можна буде отримати не раніше липня 2005 року (закінчення 60-денного періоду від дати подання річної податкової декларації).

Отже, на сьогодні органи державної податкової служби як суб'єкти державного управління у сфері оподаткування за неналежне виконання покладених на них обов'язків можуть бути притягнуті до двох видів юридичної відповідальності – цивільно-правової (майнової) та фінансової. Загальний аналіз даних видів відповідальності щодо органів податкової служби, а також щодо інших органів виконавчої влади показує, що в наш час склалася досить парадоксальна ситуація: зазначені органи практично одноставно визнаються суб'єктами юридичної відповідальності, а реальні концептуальні та законодавчі засоби її забезпечення розроблені ще недостатньо. Головна проблема при цьому полягає у відсутності чітких відповідей на такі запитання: за що відповідають органи державної податкової служби? Перед ким вони відповідають? Як, у якій формі зазначені органи притягаються до відповідальності? У зв'язку з цим надзвичайної актуальності щодо органів державної податкової служби України набуває комплексне дослідження питань правового регулювання та практичної реалізації їх юридичної відповідальності.

Розділ 4

ПОДАТКОВА МІЛІЦЯ ЯК СТРУКТУРНИЙ ПІДРОЗДІЛ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ

4.1. Поняття, завдання та структура податкової міліції в Україні

Повне та всебічне дослідження елементів організаційної побудови державної податкової служби України вимагає окремого висвітлення питань функціонування податкової міліції, специфіка завдань, повноважень, внутрішньої структури якої змушує автора зробити це в межах окремого розділу.

Розмову про особливості правового статусу податкової міліції щодо решти підрозділів податкової служби необхідно розпочати з встановлення її загального призначення, а звідси – головної, визначальної функції, покладеної на неї державою. Зауважимо, що зазначене завдання на сьогодні ще так і не знайшло свого вирішення, недивлячись навіть на те, що з часу виникнення податкової міліції пройшло вже майже десять років.

Отже, в першу чергу встановимо місце податкової міліції у загальній системі органів виконавчої влади, оскільки саме це і визначає зміст її завдань, коло повноважень та особливості організаційної побудови.

В науці адміністративного права сформульовано ряд характерних рис, властивих зазначеній групі органів:

- по-перше, органи виконавчої влади – це саме виконавчі органи, що прямо впливає не тільки із особливостей їх правового статусу, але і із змісту тих функцій, які вони реалізують¹;
- по-друге, зазначені органи становлять організаційно та функціонально відокремлену частину державного апарату, наділену

¹ Васильєв А.С. Административное право Украины (общая часть): Учебное пособие. – Х., 2002. – С. 80.

специфічною компетенцією у сфері державного управління, тобто у організаційно-владній, виконавчо-розпорядчій діяльності¹;

- по-третє, їх діяльність має вторинний, підзаконний характер, бо вони здійснюють свої функції на підставі та на виконання закону²;

- по-четверте, ці органи є основними функціонально-галузевими носіями виконавчої влади, внаслідок чого статус органів виконавчої влади закріплюється за ними у нормативному порядку³.

З викладеного неважко зробити висновок, що органи виконавчої влади становлять розгалужену систему, діяльність яких охоплює різні сфери життя суспільства. До них, зокрема, безпосередньо або опосередковано належить вирішення питань державної внутрішньої і зовнішньої політики, розвитку економіки, створення умов для підтримання обороноздатності, розвитку науки, культури, освіти, забезпечення правопорядку, охорони державної та громадської безпеки країни, а також виконання інших важливих функцій.

Принципове місце серед зазначених напрямків роботи державних органів відводиться правоохоронній діяльності, яка здійснюється правоохоронними органами. Автор вважає, що саме до зазначеної групи органів необхідно віднести податкову міліцію України. Спробуємо це довести.

Аналіз законодавства та правової літератури не дозволяє на сьогодні визначити точну систему правоохоронних органів України. Верховна Рада України нечітко, суперечливо і непослідовно вживає це поняття у різних законах, які так чи інакше стосуються діяльності правоохоронних органів. У переважній більшості законів про організацію та діяльність цих органів вони навіть не називаються „правоохоронними”. І дійсно, у законах України лише

¹ Колпаков В.К. Адміністративне право України: Підручник. – К., 1999. – С. 109-110; Овсянко Д.М. Административное право: Учебное пособие. – М., 2001. – С. 49;

² Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Х., 2000. – С. 59.

³ Васильєв А.С. Административное право Украины (общая часть): Учебное пособие. – Х., 2002. – С. 80.

два державних органи прямо названі правоохоронними. Це Служба безпеки України (відповідно до ст. 1 Закону України “Про Службу безпеки України”) і Управління державної охорони України (згідно зі ст. 11 Закону України “Про державну охорону органів державної влади України та посадових осіб”¹). Що ж стосується інших органів, то вони в законах, які визначають їх статус, правоохоронними прямо не називаються.

Спроба визначити у офіційному порядку перелік правоохоронних органів України була зроблена у Законі України “Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів”². Відповідно до ст. 2 зазначеного Закону до цієї категорії органів віднесено органи прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки, митні органи, органи охорони державного кордону, органи державної податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, рибоохорони, державної лісової охорони, інші органи, які виконують функції правозастосування та правоохорони.

Аналізуючи наведену позицію законодавця, вчені одностайно висловилися за її недосконалість. При цьому одні автори наголошували на неповноті зазначеного переліку, зауважуючи, що в ньому не враховано державні органи та громадські об’єднання, які певним чином також здійснюють правоохоронні функції (органи та установи юстиції, Координаційний комітет по боротьбі з корупцією та організованою злочинністю, Раду національної безпеки та оборони України, адвокатуру, наглядові комісії тощо)³, інші ж, навпаки, вказували на необґрунтовано широкий підхід парламентарів до визначення правоохоронних органів⁴.

Подібна невизначеність щодо сутності, призначення та видів

¹ Про державну охорону органів державної влади України та посадових осіб: Закон України від 04 березня 1998р. // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 35. – Ст. 236.

² Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів: Закон України від 23 грудня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 11. – Ст. 50.

³ Судебные и правоохранительные органы Украины: Учебник / Под ред. проф. А.М. Бандурки. – Х., 1999. – С. 8-9; Тюріна О. Правоохоронні органи: питання теоретичного осмислення та нормативного визначення // Право України. – 2001. – № 5. – С. 79-80.

⁴ Півненко В. Правоохоронна система України: визначення і функціонування // Вісник прокуратури. – 2003. – № 2. – С. 39-45.

правоохоронних органів спостерігається також і в російському законодавстві¹.

Отже, такий стан справ свідчить про відсутність єдиного підходу до розуміння того, які органи є правоохоронними, і не просто ускладнює вирішення теоретичних проблем у цій сфері, але й справляє негативний вплив на діяльність цих органів, оскільки безпосередньо впливає на правове регулювання їх компетенції, правовий і соціальний стан працівників таких органів².

Усе викладене безпосередньо стосується і податкової міліції України, оскільки законодавче невирішення питання про її соціально-правовий статус, статус її працівників призводить до неоднозначного розуміння призначення цього формування, а як наслідок – покладання на нього тих завдань і функцій, які йому не властиві, що, у свою чергу, негативно впливає на ефективність її роботи.

Таким чином, перед нами постає завдання щодо визначення статусу та призначення податкової міліції в Українській державі, доведення саме правоохоронної спрямованості її діяльності.

Для вирішення зазначеного завдання необхідно, перш за все, визначитися з доктринальним розумінням терміна „правоохоронний орган”, що, у свою чергу, можна зробити лише через встановлення ознак поняття „правоохоронна діяльність”. Дане поняття, як зазначається у літературі, є відносно новим. Воно було запроваджено у юридичний обіг лише наприкінці 50-х – початку 60-х рр. минулого століття. Частково цим і можна було б пояснити той факт, що поняття „правоохоронна діяльність” ще не є усталеним. Навколо нього ведуться активні дискусії, висловлюються різні думки. А разом з цим існують і різні підходи щодо того, які органи необхідно

¹ Тарасов А. Правоохранительная деятельность: ее понятие и сущность // Российский следователь. – 2002. – № 4. – С. 34-38.

² Мельник М.І., Хавронюк М.І. Суд та інші правоохоронні органи. Правоохоронна діяльність: закони і коментарі: Навчальний посібник. – К., 2000. – С. 19.

вважати правоохоронними¹.

Характеризуючи поняття „правоохоронна діяльність”, важливо мати на увазі, що в нього часто вкладають різний зміст. Так, для одних спеціалістів-практиків така діяльність – це те, що робиться компетентними державними органами у сфері боротьби зі злочинами та іншими правопорушеннями. У даному випадку ставиться знак рівності між поняттям правоохоронної діяльності і поняттям боротьби зі злочинністю, правопорушеннями. Для інших – це забезпечення громадського порядку у громадських місцях, на вулицях, контроль за правильним проведенням масових заходів тощо². Це ще раз свідчить про відсутність єдності думок щодо зазначеної проблеми.

У сучасній теорії держави і права існують також різні точки зору на визначення зазначеної діяльності. Найпоширенішим є трактування її як певного різновиду правозастосовчої діяльності³, яка є однією із специфічних форм реалізації права. Відмінність правозастосування від інших форм реалізації права полягає у тому, що це одна з форм активної організаційно-владної діяльності компетентних органів, які діють від імені держави за її повноваженнями⁴.

Отже, як частина правозастосовчої діяльності правоохоронна діяльність є її невід’ємним елементом, володіючи основними ознаками першої (це організуюча владна діяльність; здійснюється завжди у межах конкретних правовідносин; реалізується у спеціальній формі особливими суб’єктами)⁵. У той же час, правоохоронна діяльність має свої особливості, які ще раз підкреслюють її якісну відмінність від інших видів

¹ Правоохранительные органы в СССР / Под ред. К.Ф. Гуценко. – М., 1991. – С. 2.

² Тарасов А. Правоохранительная деятельность: ее понятие и сущность // Российский следователь. – 2002. – № 4. – С. 34-38.

³ Скрипнюк В.М. Правоохоронна діяльність у системі органів державної влади // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 2001. – № 1. – С. 8-16; Бондаренко І. Правоохоронна діяльність і правоохоронні органи: поняття та ознаки // Право України. – 2003. – № 4. – С. 18-21.

⁴ Тюріна О. Правоохоронні органи: питання теоретичного осмислення та нормативного визначення // Право України. – 2001. – № 5. – С. 79-80.

⁵ Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М., 2003. – С. 455-456.

правозастосування і полягають у такому:

- цей вид діяльності здійснюється не будь-яким чином, а лише шляхом застосування юридичних заходів впливу – заходів державного примусу;
- правоохоронна діяльність є завжди владною діяльністю, тобто такою, яка здійснюється за допомогою правового впливу і має загальнообов'язковий характер;
- застосування заходів державного примусу у процесі правоохоронної діяльності має відповідати закону або іншим правовим приписам. При цьому зауважимо, що, на нашу думку, єдиним і достатнім нормативним фундаментом для державно-примусової, а як наслідок – і правоохоронної діяльності, внаслідок якої обмежуються права фізичних та юридичних осіб, має стати виключно закон, оскільки саме такий підхід до регулювання суспільних відносин покладається у основу правової держави;
- реалізація правоохоронної діяльності відбувається у встановленому законом порядку, з дотриманням певних процедур;
- її здійснення покладається на спеціально створені державні органи, які комплектуються спеціально підготовленими працівниками¹.

Таким чином, викладене дозволяє зробити висновок, що правоохоронною є такий вид правозастосовчої діяльності, яка здійснюється з метою охорони врегульованих правом суспільних відносин спеціально створеними державними органами шляхом застосування заходів юридичного впливу у певній процедурній формі при суворому дотриманні чинного законодавства.

Зрозуміло, що за своїм змістом правоохоронна діяльність є

¹ Скрипнюк В.М. Правоохоронна діяльність у системі органів державної влади // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 2001. – № 1. – С. 8-16; Судебные и правоохранительные органы Украины: Учебник / Под ред. проф. А.М. Бандурки. – Х., 1999. – С. 5-6; Левченко К.Б. До визначення понять „правозахисний” та „правоохоронний”: постановка проблеми // Наше право. – 2004. – № 1. – С. 21-28.

багатоаспектним явищем, основні напрямки соціально-правового впливу якого на суспільні відносини проявляються у її функціях. У юридичній літературі вже були зроблені спроби визначити перелік функцій, властивих правоохоронній діяльності¹, зроблено було це і у Законі України „Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів”, де у ст. 2 до них віднесено: розгляд судових справ у всіх інстанціях; провадження і розслідування кримінальних справ та справ про адміністративні правопорушення; оперативно-розшукову діяльність; охорону громадського порядку і громадської безпеки; виконання вироків, рішень, ухвал і постанов судів, постанов органів дізнання і попереднього слідства та прокурорів; контроль за переміщенням людей, транспортних засобів, товарів та інших предметів чи речовин через державний і митний кордон України; нагляд і контроль за виконанням законів.

Аналіз зазначених функцій дозволяє зробити висновок, що у реалізації правоохоронної діяльності беруть участь органи виконавчої, судової влади та органи прокуратури. Зрозуміло, що при цьому участь кожного з них у зазначеному виді правозастосовчої діяльності має свої особливості як за змістом, так і за обсягом, але у чому саме вони полягають, встановити не так просто. У зв'язку з цим, на нашу думку, необхідно було б виділити функції правоохоронної діяльності окремо щодо кожної групи органів, які беруть участь у зазначеному виді діяльності.

Крім цього, деякі автори справедливо зазначають, що з визначенням деяких із названих функцій як суто правоохоронних важко погодитися, оскільки наявність у того чи іншого державного органу однієї чи навіть двох із перелічених функцій ще не говорить про те, що цей орган має визнаватися правоохоронним. Як приклад наводиться діяльність органів державної статистики, які крім іншого, здійснюють і такі „правоохоронні” функції як

¹ Судебные и правоохранительные органы Украины: Учебник / Под ред. проф. А.М. Бандурки. – Х., 1999. – С. 7; Правоохранительные органы в СССР / Под ред. К.Ф. Гуценко. – М., 1991. – С. 5; Правоохранительные органы Российской Федерации. Учебник. – М., 1996. – С. 11.

контроль за виконанням законів та провадження в справах про адміністративні правопорушення. „Проте, прирівнювати органи державної статистики до органів міліції, надавши їм однаковий статус правоохоронних, навряд чи буде правильно”, – зазначають вчені¹.

Таким чином, перед нами постає завдання визначити ті правоохоронні функції, які властиві органам виконавчої влади як суб'єктам правоохоронної діяльності, а також провести їх групування.

У літературі було висловлено пропозицію усі правоохоронні функції розділити на головні і другорядні, що є, на нашу думку, цілком виправданим. Отже, до головних правоохоронних функцій органів виконавчої влади належать ті, які мають за мету боротьбу з правопорушеннями, які пов'язані з реалізацією юридичної відповідальності у сфері публічного права, а саме: профілактична; захисна; охорони громадського порядку, громадської безпеки, власності; ресоціалізаційна; оперативно-розшукова; розслідування злочинів; розгляду справ про адміністративні, фінансові правопорушення; виконання вироків, рішень, ухвал і постанов судів, постанов органів дізнання, досудового слідства та прокурорів.

Поряд з цим викликає заперечення, і ми повністю поділяємо таку позицію, намагання до основних правоохоронних функцій включити функцію контролю, оскільки контроль передусім означає наявність у державного органу повноважень здійснювати перевірки дотримання законодавства в усіх чи окремих сферах діяльності держави і суспільства, а також окремих юридичних і фізичних осіб. Наслідками контролю може бути не обов'язково застосування засобів примусу, а лише отримання і аналіз інформації, розробка соціальних програм тощо.

До другорядних правоохоронних функцій, тобто тих, які передують здійсненню основних, створюють організаційні та правові підстави для їх застосування, можна віднести такі: контрольну; дозвільну;

¹ Мельник М.І., Хавронюк М.І. Суд та інші правоохоронні органи. Правоохоронна діяльність: закони і коментарі: Навчальний посібник. – К., 2000. – С. 14.

правороз'яснювальну; аналітичну; інформаційну; нормотворчу; координаційну.

Таким чином, до правоохоронних органів необхідно відносити тільки ті, які створюються державою спеціально для виконання будь-якої (яких) головної правоохоронної функції за чітко встановленою законом процедурою. Такий напрямок діяльності для правоохоронного органу має бути основним (головним, пріоритетним). У той же час, якщо діяльність державного органу пов'язується лише з виконанням другорядних правоохоронних функцій як основних, то це свідчить про неможливість і недоречність віднесення останнього до кола правоохоронних органів. Вважаємо, що до них можна, у даному випадку, застосувати термін „правозахисні органи”, про відмінності функціонування яких щодо правоохоронних органів вже йшлося у літературі¹.

Визначившись з принциповими поняттями теорії правоохоронної діяльності, можна перейти до аналізу призначення податкової міліції в українському суспільстві.

Ситуація, яка склалася навколо визначення статусу органів податкової служби взагалі та податкової міліції, зокрема, дещо заплутана, що, на нашу думку, пов'язується з суперечливістю чинного законодавства. Повернемося до законів України „Про державну податкову службу в Україні” та „Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів”. Нагадаємо, що відповідно до першого нормативного акта податкова міліція є структурним елементом органів державної податкової служби, що не дозволяє йому отримати статус самостійного державного органу. При цьому, на відміну від іншої частини органів державної податкової служби, перед податковою міліцією ставляться такі завдання, які можуть бути виконанні не інакше, як правоохоронним органом. До них належать: розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших обов'язкових платежів; запобігання

¹ Левченко К.Б. До визначення понять „правозахисний” та „правоохоронний”: постановка проблеми // Наше право. – 2004. – № 1. – С. 21-28.

корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів; забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків. Зазначені завдання реалізуються податковою міліцією у процесі виконання властивих тільки їй оперативно-розшукової, кримінально-процесуальної та охоронної функцій. На нашу думку, зазначені функції необхідно відносити до головних, визначальних напрямків діяльності податкової міліції. При цьому зауважимо, що поряд з виконанням головних функцій, які сміливо, на підставі зроблених висновків, можна віднести до правоохоронних, працівники податкової міліції виконують також і одну другорядну функцію, а саме здійснюють контроль за дотриманням законодавства у галузі оподаткування. Цікавим і принциповим у зв'язку з цим є той факт, що остання із зазначених функцій є головною для решти підрозділів податкової служби, які, у той же час, позбавлені права виконувати головні правоохоронні функції.

Викладене свідчить про те, що у межах податкової служби України паралельно існує дві групи органів, перша з яких покликана здійснювати контрольні повноваження щодо дотримання податкового законодавства різноманітними платниками податків, інших обов'язкових платежів, тобто реалізовувати другорядні правоохоронні функції; друга, у свою чергу, виконує лише головні правоохоронні функції, володіючи при цьому усіма ознаками правоохоронного органу.

Таким чином, органи державної податкової служби є складним поліфункціональним утворенням, діяльність якого пов'язується із здійсненням контрольних-правоохоронних функцій. У зв'язку з цим ми не можемо погодитися з позицією законодавця, викладеною у ст. 2 Закону України „Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів”, де, нагадаємо, органи податкової служби віднесено до кола правоохоронних органів, оскільки наявність у їх складі окремого правоохоронного підрозділу не дозволяє поширювати його статус на решту

підрозділів податкової служби. Вихід з даної ситуації вбачається у зміні назви, а звідси і деяких положень зазначеного Закону, яка має бути такою: „Про державний захист працівників суду, правоохоронних та контролюючих органів”, де до правоохоронних органів, крім інших, буде віднесено податкову міліцію, якій, до речі, можна було б надати статус самостійного органу, а решта підрозділів податкової служби – до кола контролюючих органів.

Зважаючи на викладене, можна з впевненістю стверджувати, що статус податкової міліції необхідно розглядати окремо від статусу решти підрозділів податкової служби, а саму податкову міліцію визнати правоохоронною організацією. Зауважимо, що навряд чи правильним було б характеризувати податкову міліцію як правоохоронний „орган”, оскільки органом є не вся податкова міліція, а владний суб’єкт, що приймає рішення і діє від її імені, тобто конкретний відділ податкової міліції. Сама ж міліція, як слушно зауважує А.Т. Комзюк, є формуванням, системою, певною державною структурою, яка складається із сукупності підрозділів, установ, що діють на всій території держави і взаємодіють між собою¹.

Таким чином, податкову міліцію можна визначити як структурний підрозділ податкової служби України, покликаний здійснювати правоохоронні функції у сфері боротьби з податковими правопорушеннями. При цьому правоохоронна діяльність податкової міліції, як слушно зазначається у літературі, є як способом існування останньої, так і формою вираження її соціального призначення².

Правоохоронна спрямованість діяльності податкової міліції безперечно визначає і зміст завдань, які на неї покладено. Завдання включають в себе, з одного боку, необхідність досягнення встановлених

¹ Комзюк А.Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації: Монографія. – Х., 2002. – С. 12.

² Дзисяк О. П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... кан.юрид.наук. – Х., 2001. – С. 125.

цілей діяльності органів податкової міліції, а з іншого – необхідність здійснення певного виду діяльності.

Початковий перелік узагальнених завдань податкової міліції України визначено у ст. 19 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, де до них віднесено:

- запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;
- запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів;
- забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов’язаних з виконанням службових обов’язків.

Цікаво, що завдання, які покладаються на підрозділи податкової міліції є практично ідентичними із завданнями аналогічних державних утворень інших країн. Так, на податкову поліцію Німеччини або службу податкового розшуку, яка належить до системи міністерства фінансів, покладається виконання таких основних завдань:

- розслідування податкових злочинів і порушень порядку стягнення податків;
- визначення бази оподаткування у зв’язку з податковими злочинами і порушеннями порядку стягнення та сплати податків;
- викриття та розслідування невідомих податкових злочинів, тобто злочинів, в яких не встановлено особу порушника або обставини справи¹.

¹ Дудоров О. Кримінальне переслідування податкових злочинів (за законодавством Федеративної Республіки Німеччини) // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 2. – С. 26-30.

Подібні завдання виконують також і федеральні органи податкової поліції Російської Федерації, які покликані:

- виявляти, попереджувати та припиняти податкові злочини та правопорушення;
- забезпечувати безпеку діяльності державних податкових інспекцій, захист їх співробітників від протиправних посягань при виконанні службових обов'язків;
- попереджувати, виявляти та припиняти корупцію у податкових органах¹.

Аналіз завдань податкової міліції дозволяє зробити висновок, що крім того, що вони визначають конкретні напрямки її діяльності, в них проявляються також і результат, який передбачається досягти завдяки створенню зазначених підрозділів.

Визначення у законодавчому порядку завдань податкової міліції показує, що остання у своїй діяльності має керуватися саме цими завданнями і не може ні за яких умов ухилитися від їх виконання або спрямовувати свою діяльність на досягнення завдань, які не належать до її компетенції.

Розгляд завдань податкової міліції неодмінно зобов'язує нас зупинитися і на більш загальному питанні, яким є мета (призначення) діяльності податкової міліції, оскільки саме її досягнення виступає критерієм ефективності виконання покладених на податкову міліцію завдань. Зазначимо, що на сьогодні в нормативних актах, присвячених організації та функціонуванню податкової міліції, не визначається головна мета її створення, хоча вона має буди невід'ємним елементом такого правового акта², оскільки, як слушно відмічав Д.Д. Цабрія, остання „пронизує” весь

¹ О федеральных органах налоговой полиции: Закон Российской Федерации от 24 июня 1993 г. // Професійний ризик в діяльності працівників податкової міліції. Навчальний посібник. – К., 2002.

² Исполнительная власть в Российской Федерации. Проблемы развития / Отв. ред. Бачило И.Л. – М., 1998. – С. 147.

зміст діяльності органу і зумовлює його завдання та функції¹. На нашу думку, метою діяльності податкової міліції є забезпечення економічної безпеки України, яке здійснюється шляхом боротьби з податковими правопорушеннями, оскільки на сучасному рівні розвитку суспільства, як слушно зазначається в літературі, забезпечити громадський порядок (у нашому випадку – дотримання норм податкового права) без органів, наділених спеціальними повноваженнями, неможливо². Разом з тим, говорячи про причини утворення податкової міліції та їх значення, слід враховувати обмежені можливості цієї соціальної підсистеми у ліквідації злочинності. Ми вважаємо, що і сьогодні можна погодитися з поглядами класиків, які вважали, що вирішення проблеми злочинності можливо досягти тільки при загальнодержавному комплексному підході: викоренити її можна зусиллями усього суспільства, усіх інститутів держави при певних соціально-економічних умовах³. А податкова міліція лише бере участь у її вирішенні, прискорюючи виявлення та ліквідацію причин, умов, які сприяють вчиненню правопорушень.

Саме така спеціальна мета діяльності податкової міліції і визначає її особливий статус щодо інших правоохоронних органів, впливає на її завдання, робить їх особливими, чітко обмежує сферу діяльності. Найбільш яскраво це проявляється при порівнянні податкової міліції з міліцією, яка входить до системи органів внутрішніх справ України.

Так, якщо для зазначеного підрозділу органів внутрішніх справ розшук особи не залежить від виду вчиненого злочину, то для податкової міліції це питання має принципове значення, оскільки особа, оголошена у розшук податковим органом, має бути платником податку, який ухиляється від сплати податків або інших обов'язкових платежів. Сфера боротьби з

¹ Цабрия Д.Д. Проблемы установления правового положения органов управления: Автореф. дис. ...кан. юрид. наук. – М., 1976. – С. 8.

² Майдыков А.Ф. Совершенствование управления городскими и районными органами внутренних дел (Теория и практика управления): Монография. – М., 1989. – С. 10.

³ Там само. – С.11.

податковими правопорушеннями значно обмежує і межі юрисдикційної діяльності податкової міліції порівняно з міліцією органів внутрішніх справ. З цього неважко зробити висновок, що завдання міліції органів внутрішніх справ належать до різних сфер суспільного життя і пов'язуються з виконанням обов'язків у сфері охорони громадського порядку, забезпечення безпеки дорожнього руху, нагляду за виконанням правил дозвільної системи тощо, тоді як для податкової міліції це в основному завдання, які необхідно виконати при запобіганні, розкритті, розслідуванні злочинів та інших правопорушень у сфері оподаткування.

Говорячи про завдання податкової міліції, можна погодитися з думкою тих авторів, які вважають, що законодавче закріплення завдань державних органів є: по-перше, способом для цілеспрямованого керівництва їх діяльністю; по-друге, юридичною основою для визначення обсягу прав, якими державні органи повинні володіти для успішного вирішення покладених на них завдань; по-третє, юридичною основою для встановлення їх відповідальності¹. Вважаємо, що викладене має саме безпосереднє відношення і до податкової міліції України.

Подальший аналіз нормативно-правових актів, які регулюють діяльність податкової міліції України, у частині її завдань, дозволяє провести певне їх групування.

Так, залежно від місця, яке займає той чи інший підрозділ податкової міліції у загальній системі її органів, можна виділити завдання центрального апарату податкової міліції (республіканський рівень), регіональних (обласний рівень) та місцевих (міський та районний рівень) підрозділів податкової міліції.

Відповідно до Положення про Головне управління податкової міліції Державної податкової адміністрації України на цей підрозділ покладено такі завдання:

¹ Ковачев Д.А. Функции, задачи, компетенция и правоспособность государственного органа // Известие вузов. Правоведение. – 1985. – № 4. – С. 41-43.

- запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів; запобігання корупції в органах державної податкової служби та виявлення її фактів; забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків;

- організацію, координацію та контроль діяльності управлінь податкової міліції відповідних державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, відділів податкової міліції відповідних державних податкових інспекцій в районах, містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій;

- безперервне стеження за станом криміногенної ситуації у сфері оподаткування в Україні, розробку організаційних та практичних заходів реагування на її зміни, своєчасне прийняття та реалізацію управлінських рішень щодо підвищення ефективності діяльності податкової міліції;

- визначення основних напрямків удосконалення роботи підрозділів податкової міліції, надання їм організаційно-методичної та практичної допомоги у боротьбі зі злочинністю.

У свою чергу, управління податкової міліції державної податкової адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі виконує такі завдання:

- запобігає злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, розкриває і розслідує їх, здійснює провадження у справах про адміністративні правопорушення;

- розшукує платників податків, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;

- забезпечує безпеку діяльності працівників органів державної податкової служби, захист їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків;
- удосконалює роботу підпорядкованих підрозділів податкової міліції, надає їм організаційно-методичну та практичну допомогу у боротьбі зі злочинністю;
- безперервно стежить за станом кримінальної ситуації у сфері оподаткування на території Автономної Республіки Крим, області, міста Києва та Севастополя, розробляє організаційні та практичні заходи реагування на її зміни, своєчасно приймає та реалізовує управлінські рішення щодо підвищення ефективності діяльності податкової міліції¹.

Більш вузькими порівняно з викладеними завданнями є завдання, які покладено на низові підрозділи податкової міліції. Відповідно до Типового положення про відділ податкової міліції державної податкової інспекції в районі, місті, районі у місті, міжрайонної та об'єднаної державної податкової інспекції² такими завданнями є:

- запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення;
- розшук платників податків, які ухиляються від сплати податків, інших платежів;
- забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань,

¹ Типове положення про управління податкової міліції державної податкової адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі // Бандурка О.М., Вишневська М.К., Жвалюк В.Р., Сараскіна Т.В. Податкова міліція: Коментарі та роз'яснення чинного законодавства. – Х., – 1999. – С. 42-48

² Типове положення про відділ податкової міліції державної податкової інспекції в районі, місті, районі у місті, міжрайонної та об'єднаної державної податкової інспекції // Бандурка О.М., Вишневська М.К., Жвалюк В.Р., Сараскіна Т.В. Податкова міліція: Коментарі та роз'яснення чинного законодавства. – Х., – 1999. – С. 48-56.

пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

Аналіз зазначених завдань податкової міліції України, а також практики їх виконання дозволяє дійти висновку, що їх перелік, закріплений у згаданих положеннях, має бути доповнено ще одним, яке може бути викладено у такій редакції: організація у межах своєї компетенції взаємодії з іншими органами державної податкової служби України, правоохоронними та контролюючими органами України та інших держав. Це пояснюється тим, що питання взаємодії податкової міліції з іншими підрозділами податкової служби, державними та міжнародними органами є на сьогодні настільки принциповим, що без його вирішення стає практично неможливим взагалі функціонування податкової міліції, значно ускладнюється досягнення мети її діяльності.

Завдання податкової міліції України можуть бути класифіковані також за конкретними підрозділами податкової міліції. Так, можна говорити про завдання, покладені на: оперативні підрозділи податкової міліції, які, в свою чергу, поділяються на завдання відділів (відділень) боротьби з фіктивними суб'єктами підприємницької діяльності, боротьби з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість, боротьби з незаконним обігом підакцизних товарів тощо; підрозділи дослідчих перевірок; підрозділи по роботі з особовим складом податкової міліції; слідчі підрозділи податкової міліції; підрозділи фізичного захисту тощо.

Крім цього, залежно від виду діяльності податкової міліції, яку можна розділити на зовнішньоуправлінську та внутрішньоуправлінську, усі завдання останньої також можуть бути поділені на завдання зовнішньої і внутрішньої спрямованості. Об'єктивна реальність існування такого поділу проявляється при аналізі ст. 19 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, де перші два з перерахованих завдань у своєму виконанні обов'язково пов'язуються з впливом на об'єкти контролю (платників податків), які перебувають за межами органів податкової міліції, а інші спрямовуються на забезпечення належного функціонування самої податкової

міліції.

Діяльність податкової міліції та її працівників ґрунтується на певних принципах. Так, податкова міліція виконує свої завдання неупереджено, у точній відповідності із законом. Ніякі виняткові обставини або вказівки посадових осіб не можуть бути підставою для будь-яких незаконних дій або бездіяльності податкової міліції.

Працівник податкової міліції при виконанні покладених на нього завдань повинен поважати гідність особи і виявляти до неї гуманне ставлення. У взаємовідносинах з громадянами він повинен виявляти високу культуру і такт, не розголошувати відомостей, які стосуються особистого життя, принижують честь і гідність громадян, якщо виконання обов'язків не вимагає іншого.

Наступним питанням, яке неодмінно має бути розглянуте з погляду на завдання даного дослідження, є структура податкової міліції. Необхідність її з'ясування можна пояснити словами А.Ф. Майдикова, який справедливо стверджував, що вдосконалення управління міськрайорганами, покращення їх діяльності багато у чому залежить від вдосконалення їх структури¹. Висловлена думка безпосередньо стосується також і податкової міліції. Так, зокрема, В. Несторенко справедливо зауважує, що забезпечення якості управління підрозділами податкової міліції, у свою чергу, неможливе без удосконалення та перебудови її організаційної структури. Адже вдало, науково обґрунтовано організаційна структура управління соціальною системою забезпечує стійкість зв'язків між безліччю компонентів системи, її цілісність, а значить – її ефективність².

На сьогодні безперечним є той факт, що завдання, покладені на податкову міліцію України, а також функції, які впливають з них,

¹ Майдыков А.Ф. Совершенствование управления городскими и районными органами внутренних дел (Теория и практика управления): Монография. – М., 1989. – С. 25.

² Несторенко В. Загальнотеоретичний аспект сутності організаційної структури управління підрозділами податкової міліції як вирішальна передумова її оптимального формування // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 2. – С. 249-257.

перебувають у нерозривній єдності із її структурою, певною мірою обумовлюють її вигляд¹. А структура, у свою чергу, є засобом реалізації функцій, організаційного забезпечення її діяльності. „Характер організації будь-якої установи, – зазначається у літературі, – природно та неминуче визначається змістом діяльності цієї установи”².

Особливе місце податкової міліції, яке остання займає у структурі державної податкової служби України, обумовлює і особливості її організаційної побудови, які проявляються у тому, що вона, з одного боку, сама є нічим іншим, як окремою складовою державної податкової служби України, яка, за формулюванням В.Б. Авер'янова, є „метасистемою”³, а з іншого боку – має усі підстави претендувати на власну організаційну структуру, яка складається з більш простих частин (управлінь, відділів, відділень тощо).

Варто зазначити, що зазначені структурні елементи податкової міліції утворюють при цьому єдину систему, під якою слід розуміти сукупність елементів (підрозділів, посад) податкової міліції центрального, обласного та районного (міського) рівня. Між зазначеними утвореннями різного рівня існують субординаційні зв'язки, тобто кожен вищий підрозділ консолідує зусилля решти підрозділів податкової міліції на виконання її стратегічних цілей, а також цілей усієї державної податкової служби, забезпечує більшу узгодженість, ефективність діяльності всіх її суб'єктів.

Представлення податкової міліції у вигляді системи, по-перше, фіксує відокремленість її підрозділів, що входять до її складу, від усіх інших підрозділів податкової служби; по-друге, окреслює цілком визначений її суб'єктний склад; по-третє, підтверджує наявність у сукупності цих суб'єктів

¹ Организация управления в системе министерства: Монография / Под ред. Н.Г. Калинина. – М., 1974. – С. 79; Управление горрайорганами внутренних дел: Учебник. – М., 1981. – С. 52.

² Майдыков А.Ф. Совершенствование управления городскими и районными органами внутренних дел (Теория и практика управления): Монография. – М., 1989. – С. 24.

³ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 55.

(підрозділів) певних системних ознак, зокрема, таких як: єдність цільового призначення, функціональна самодостатність, ієрархічність внутрішньої організації, субординаційність взаємозв'язків між структурними ланками тощо¹.

Поряд з викладеним, на нашу думку, необхідно зупинитися ще на одному аспекті. Ми з'ясували, що елементом організаційної структури органу виконавчої влади є його підрозділ. Але чи є він єдиним структурним елементом, про який треба вести мову? Вважаємо, що ні. Первинним елементом організаційної структури органу управління, як справедливо зазначається в літературі, є посади – постійні державні встановлення з точно визначеним комплексом прав та обов'язків осіб, що їх заміщають². Саме посада є „найнижчою структурною частиною, атомом, з якого складаються складні ланцюги управлінських структур”, вона є „першим підрозділом органу і охоплюється поняттям структура”³.

Отже, резюмуючи викладене, можна дати визначення організаційної структури податкової міліції як заснованої на розподілі функцій стійкої внутрішньої будови, що складається з підрозділів та посад, які перебувають між собою у постійній взаємодії (взаємовідносинах) чим забезпечується досягнення мети функціонування податкової міліції.

Як цілісне утворення податкова міліція об'єднана єдиною системою управління, єдиними цілями, для досягнення яких утворюються її структурні підрозділи. Податкову міліцію очолює начальник – Перший заступник Голови Державної податкової адміністрації України. Внутрішня структура податкової міліції побудована за вертикальним принципом, складається з трьох ієрархічно розташованих рівнів. Організація підрозділів податкової міліції кожного рівня орієнтована на виконання завдань, які перед ними

¹ Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – С. 77.

² Аппарат управления социалистического государства. Ч. 1. – М., 1976. – С. 209.

³ Бахрах Д. Н. Вопросы методики составления должностных инструкций // Хозяйство и право. – 1987. – № 4. – С. 63.

стоять, а кожен підрозділ податкової міліції, у той же час, має і свою внутрішню структуру.

У даному підрозділі ми не ставимо за мету докладно проаналізувати усі структурні елементи статусу податкової міліції, оскільки раніше це було зроблено як самим автором¹, так і іншими науковцями². У зв'язку з цим ми вважаємо за необхідне провести деяке узагальнення щодо питання організаційної побудови податкової міліції.

Так, аналіз організаційної структури податкової міліції, а також напрацювань юридичної науки дозволяє виділити деякі її характерні риси.

По-перше, організаційна структура податкової міліції є деталізованою. Так, будь-який підрозділ податкової міліції складається з певної сукупності відносно відокремлених елементів (управлінь, відділів, посад тощо). Наприклад, до складу Головного управління входять: керівництво; штаб, який об'єднує чергову частину, відділ обліку, відділ зонального контролю; сектор (відділення) діловодства; оперативне управління; управління по оперативному документуванню; управління організації оперативних заходів по скороченню податкового боргу.

По-друге, організаційна структура податкової міліції ієрархічна (пірамідальна). У зв'язку із складністю, різноплановістю завдань, які виконуються податковою міліцією, у її структурі утворюються окремі структурні елементи (управління, відділи, відділення), керівництво кожним з яких здійснює окрема особа. Таким чином, керівники відділень, відділів, управлінь податкової міліції стають проміжним ланцюгом між керівником підрозділу і рядовим працівником податкової міліції.

По-третє, організаційна структура податкової міліції є складною, що

¹ Бандурка О.О. Державна податкова служба в Україні: система, правовий статус, модернізація. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2004. – 196 с; Бандурка О.О. Щодо поняття та видів взаємодії органів податкової міліції України з іншими суб'єктами //

² Бандурка О.М., Вишневська М.К., Жвалюк В.Р., Сараскіна Т.В. Податкова міліція: Коментарі та роз'яснення чинного законодавства. - Харків: Університет внутрішніх справ, - 1999. – 268 с; Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2000. – 189 с.

визначається кількістю осіб, які перебувають на службі у підрозділах податкової міліції.

По-четверте, організаційна структура податкової міліції характеризується симетричністю, тобто впорядкованим співвідношенням структурних частин одна відносно одної, їх пропорційністю, що забезпечує стійкість у функціонуванні усєї структури податкової міліції.

По-п'яте, організаційна структура податкової міліції формальна. Норми адміністративного права закріплюють кількісні та якісні „параметри” структури податкової міліції: чисельність структурних підрозділів (посад), співвідношення посад керівного, оперативного та обслуговуючого персоналу, внутрішньоструктурні зв'язки між ними, відповідні функції, права та обов'язки. У зв'язку з цим структура податкової міліції набуває „формальний” характер, відносно незалежна по відношенню до особистих якостей працівників, які займають ті або інші посади, не змінюється кожен раз із змінами змісту роботи, складу працівників.

Структура має і такі риси, як стійкість, надійність, цілісність тощо¹.

Важливим моментом у дослідженні організаційної структури податкової міліції є встановлення принципів її побудови, де найважливішим виступає відповідність структурної побудови міліції її функціям². Зазначений принцип дозволяє формувати саме такі структурні підрозділи, без яких неможлива реалізація її функцій. Завдяки цьому принципу можна здійснити доцільний розподіл функцій між підрозділами, визначити оптимальну кількість внутрішньоструктурних ланок, створити економічний апарат управління. На сьогодні можна стверджувати, що зазначений принцип знайшов повне застосування при формуванні підрозділів податкової міліції, кількісний склад яких відповідає покладеним на неї функціям.

Крім цього, необхідно зазначити, що, на відміну від підрозділів органів

¹ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 1. – М., 1976. – С. 209-210.

² Проценко Т., Шамрай В., Форостовець В. Становлення податкової міліції в контексті модернізації, реформування та розвитку Державної податкової служби України // Збірник наукових праць УФЕІ. – 1998. – № 2. – С. 179-181.

внутрішніх справ України, структура яких будується також за територіальним принципом, формування структури податкової міліції залежить, перш за все, від територіальних масштабів діяльності відповідної податкової інспекції або адміністрації, які не співпадають з адміністративно-територіальним поділом України.

Дослідження організаційної структури податкової міліції дозволяє зробити такий висновок: податкова міліція України є правоохоронною організацією, яка покликана здійснювати боротьбу з податковими правопорушеннями, складовою частиною, точніше кажучи, спеціальним структурним підрозділом Державної податкової адміністрації України, податкових адміністрацій та інспекцій. Підрозділи податкової міліції не утворюють самостійної організаційно-відособленої системи органів державного управління, а входять до відповідних органів державної податкової служби як структурні підрозділи. Зазначений стан речей викликає певні проблеми у підпорядкованості підрозділів податкової міліції Державній податковій адміністрації України, місцевим державним податковим адміністраціям (інспекціям), пов'язані із здійсненням загального керівництва та контролю за діяльністю працівників податкової міліції. Нормативно визначена незалежність податкової міліції повністю не звільняє її від владного керівництва цивільних осіб, які іноді мають лише поверхові знання щодо специфіки діяльності підрозділів податкової міліції, використовують останні не за їх прямим призначенням. Все це знижує ефективність діяльності податкової міліції, викликає непорозуміння між її працівниками і працівниками податкових адміністрацій та інспекцій.

4.2. Повноваження та основні напрямки діяльності податкової міліції

Структура податкової міліції, детермінована її завданнями

(функціями), створює, в той же час, найкращі умови для реалізації повноважень, покладених на це формування. Тобто очевидною є взаємообумовленість завдань (функцій), структури та повноважень податкової міліції.

Перш ніж перейти безпосередньо до аналізу повноважень податкової міліції, необхідно точніше визначитися із змістом цієї категорії. Зазначимо, що на сьогодні, незважаючи на актуальність дослідження повноважень органів податкової міліції, відсутні її комплексні наукові розробки. Наслідком цього, з одного боку, стала відсутність одностайного підходу до розуміння терміна „повноваження” взагалі і „повноваження органів податкової служби”, „повноваження податкової міліції” зокрема.

Отже, в першу чергу необхідно визначитися із розумінням терміна „повноваження” щодо органу виконавчої влади як більш загальної категорії щодо поняття „повноваження податкової міліції”.

Зазначене поняття у переважній більшості випадків розглядається як складовий елемент правового статусу органів виконавчої влади (органів державного управління). Так, Д.Д. Цабрія вважає, що правовий статус органу управління включає, зокрема, обсяг та характер владних повноважень; форми і методи діяльності; відповідальність¹. Виділяють у складі правового статусу державних органів повноваження також Д.М. Бахрах², І.Л. Бачило³ та інші вчені.

Аналіз праць зазначених та ряду інших авторів, положень деяких законодавчих актів дозволяє стверджувати, що, недивлячись на практично повну одностайність щодо віднесення повноважень до елементів правового статусу державного органу, вони не отримали свого однозначного розуміння. Усі існуючі уявлення про тлумачення терміна „повноваження” можна звести

¹ Цабрія Д.Д. Статус органа управления // Сов. государство и право.– 1978. – № 2. – С. 126-131.

² Бахрах Д.Н. Административное право России. Учебник для вузов. – М., 2002. – С. 133.

³ Бачило И.Л. Функции органов управления (правовые проблемы оформления и реализации). М., 1976. – С. 56.

до чотирьох основних груп. При цьому зазначимо, що одні автори досить часто дозволяють собі наповнювати наведене поняття навіть у одній праці різним змістом, що ще раз підтверджує відсутність єдиного підходу до його визначення, хоча давно відомо, що запровадження уніфікованих понять і термінів для вираження однорідних явищ є важливою умовою підвищення юридичної культури.

Отже, до першої групи варіацій на зазначену тему віднесемо ті з них, у яких повноваження державного органу розглядаються як сукупність його прав та обов'язків. Так, Т.В. Сараскіна зауважує, що під поняттям „повноваження” в теорії права розуміється певний обсяг прав та обов'язків, наданих державному органу чи його посадовій особі для забезпечення виконання завдань і функцій у сфері їх відання. Продовжуючи далі, але вже щодо органів податкової міліції, автор підтримує висунуту тезу і говорить, що повноваження податкової міліції необхідно розуміти як систему взаємообумовлених чітко визначених прав та обов'язків із зазначенням відповідальності посадових осіб за невиконання чи неналежне виконання зафіксованих обов'язків та перевищення наданих прав¹. Подібних поглядів дотримується і В.Б. Авер'янов².

Наступний підхід характеризується тим, що повноваження державного органу є певною характеристикою, поряд з якою окремо існують його права і обов'язки. Так, розмірковуючи над поняттям дисципліни в органах міліції, О.В. Негодченко стверджує, що службова діяльність її працівників має відповідати повноваженням міліції, її обов'язкам і правам³. В іншому місці зазначений автор до повноважень відносить лише обов'язки, поряд з якими, але вже за їх межами, існують і права⁴.

¹ Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. Х., 2000. – С. 119, 120.

² Авер'янов В.Б. Функции и организационная структура органа государственного управления. – К., 1979. – С.57.

³ Негодченко О.В. Організаційно-правові засади діяльності органів внутрішніх справ щодо забезпечення прав і свобод людини: Монографія. – Дніпропетровськ, 2003. – С. 103.

⁴ Там само. – С. 351.

Четверта група поглядів щодо зазначеної проблематики, яка уявляється найбільш обґрунтованою, пов'язана з визнанням того, що поняття „повноваження” у своєму змісті має лише категорію „права”, залишаючи поза своїми межами „обов'язки”¹. Такий підхід будується на тому, що не будь-яке право є обов'язком, а звідси права державного органу не виправдано ототожнювати з його обов'язками і зводити все це до одного терміна.

Зауважимо, що і в законодавстві термін „повноваження” використовується не інакше як у розумінні „права”. Так, в ч. 1 ст. 12 Закону України „Про міліцію” зазначається, що міліція має право застосовувати заходи фізичного впливу, спеціальні засоби і вогнепальну зброю, а вже у ч. 6 цієї ж статі замість терміна „право” вживається „повноваження” (перевищення повноважень щодо застосування сили, у тому числі спеціальних засобів і зброї, тягне за собою відповідальність, встановлену законом).

Таким чином, термін „повноваження” у характеристиці державного органу є елементом, який визначає права такого органу і характеризує їх як державно-владні і одночасно дозволяє відмежувати та показати відмінність останніх від прав інших суб'єктів (наприклад, громадян, громадських організацій).

Отже зміст повноважень податкової міліції визначається кількома моментами. По-перше, володіючи владними повноваженнями, податкова міліція може видавати юридичні акти, приймати інші управлінські рішення та давати розпорядження від імені держави, завдяки чому вони є обов'язковими для всіх, кому адресовані. По-друге, податкова міліція завдяки наявності у неї повноважень має право та можливість забезпечувати виконання управлінських рішень відповідних державних органів за допомогою державного примусу.

Відсутність в юридичній науці єдиного підходу до розуміння терміна „повноваження” викликала неоднозначне його трактування і в законодавстві

¹ Коровкин В.В. Налогоплательщик и налоговые органы. – М., 2000. – С. 121.

щодо діяльності підрозділів податкової міліції. Найбільш яскраво це виявилось у ст. 21 Закону „Про державну податкову службу в Україні”, яка має назву „Повноваження податкової міліції”. Ознайомлення з ними показує, що вони у дещо зміненому варіанті повторюють завдання та функції податкової міліції (ст. 19), а у ст. 22 мова йде ще і про права податкової міліції. Отже, очевидно, що у даному випадку має місце повне ототожнення повноважень з функціями та завданнями, при паралельному існуванні категорії „права”.

З огляду на викладене доцільно норму ст. 21 зазначеного Закону, де перераховуються повноваження податкової міліції, виключити, а іншу її частину, починаючи зі слів „Особа начальницького складу” і до слів „орган внутрішніх справ”, виділити у окрему статтю під назвою „Обов’язки податкової міліції”. При цьому зауважимо, що автор у попередньому підрозділі вже відзначав необхідність більш широкого закріплення у законодавстві обов’язків податкової служби взагалі та обов’язків податкової міліції, зокрема.

Відповідно до ст. 22 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” посадовим особам податкової міліції для виконання покладених на них обов’язків надаються права, передбачені пунктом 1, частиною першою пункту 2, пунктами 3 та 6 статті 11 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, а також пунктами 1-4, абзацами другим, третім, шостим пункту 5, пунктами 6-12, 14, підпунктами „а” і „б” пункту 15, пунктом 16 із дотриманням правил проведення податкових перевірок, встановлених законодавством, пунктами 17, 19, 23, 24, 25, 27, 28, 30 статті 11, статтями 12-15¹ Закону України „Про міліцію”. З викладеного можна зробити висновок, що права працівників податкової міліції можна поділити на:

- права як представників контролюючого органу (податкової адміністрації, інспекції);
- права як працівників правоохоронного органу (міліції).

Як представники податкових органів працівники податкової міліції

маю право:

- здійснювати на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності та у громадян, в тому числі громадян - суб'єктів підприємницької діяльності, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг, показників електронних контрольно-касових апаратів і комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівку із споживачами, та інших документів незалежно від способу подання інформації (включаючи комп'ютерний), пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів;
- здійснювати перевірку наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення;
- одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок;
- перевіряти у посадових осіб, громадян документи, що посвідчують особу, під час проведення перевірок з питань оподаткування;
- викликати посадових осіб, громадян для пояснень щодо джерела отримання доходів, обчислення і сплати податків, інших платежів;
- проводити перевірки достовірності інформації, одержаної для внесення до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів;
- запрошувати громадян, в тому числі громадян - суб'єктів підприємницької діяльності, для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати ними податків, інших платежів;
- одержувати безоплатно від підприємств, установ, організацій, включаючи Національний банк України та його установи,

комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи (у порядку, передбаченому законодавством для розкриття банківської таємниці), від громадян - суб'єктів підприємницької діяльності довідки, копії документів про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та громадян про поточні та вкладні (депозитні) рахунки, інформацію про наявність та обіг коштів на цих рахунках, у тому числі про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності, та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, інших платежів у порядку, визначеному законодавством;

- входити в будь-які інформаційні системи, зокрема комп'ютерні, для визначення об'єкта оподаткування;

- обстежувати будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів;

- у разі відмови керівників підприємств, установ, організацій і громадян допустити посадових осіб органів державної податкової служби для обстеження зазначених приміщень і обладнання та неподання документів про отримані доходи і проведені витрати визначати оподатковуваний дохід (прибуток) таких підприємств, установ, організацій та громадян на підставі документів, що свідчать про одержані ними доходи (прибутки), а стосовно громадян – також із урахуванням оподаткування осіб, які займаються аналогічною діяльністю;

- вилучати (із залишенням копій) у підприємств, установ та організацій документи, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, інших платежів, та

вилучати у громадян - суб'єктів підприємницької діяльності, які порушують порядок заняття підприємницькою діяльністю, реєстраційні посвідчення або спеціальні дозволи (ліцензії, патенти тощо) з наступною передачею матеріалів про порушення органам, що видали ці документи.

Аналіз перелічених прав працівників податкової міліції свідчить, що чинне законодавство не надало право останнім користуватися усім комплексом прав, встановлених для податкових інспекцій та адміністрацій. Так, під час здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства працівники податкової міліції не мають права приймати рішення про безспірне стягнення сум заборгованості по сплаті податків; надавати відстрочки та розстрочки по їх сплаті; застосовувати фінансові санкції тощо. Зазначеними повноваженнями володіють лише керівники підрозділів податкової міліції, оскільки останні є заступниками начальників (голів) відповідних податкових інспекцій (адміністрацій). Такий підхід, як справедливо зазначається у літературі, можна пояснити врахуванням раціонального співвідношення між колом покладених на податкову міліцію завдань та обсягом необхідних для їх виконання повноважень¹.

Права працівників податкової міліції як працівників міліції мають такий вигляд:

- вимагати від громадян і службових осіб, які порушують громадський порядок, припинення правопорушень та дій, що перешкоджають здійсненню повноважень міліції;
- виносити на місці усне попередження особам, які допустили малозначні адміністративні правопорушення, а в разі невиконання зазначених вимог застосовувати заходи примусу;
- перевіряти у громадян при підозрі у вчиненні правопорушень документи, що посвідчують їх особу;

¹ Дзисяк О. П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... кан.юрид.наук. – Х., 2001. – С. 120.

- викликати громадян і посадових осіб у справах про злочини та у зв'язку з матеріалами, що перебувають у її провадженні, в разі ухилення без поважних причин від явки за викликом піддавати їх приводу у встановленому законом порядку;

- виявляти і вести облік осіб, які підлягають профілактичному впливу, на підставі та в порядку, встановлених законодавством, виносити їм офіційне застереження про неприпустимість протиправної поведінки;

- затримувати і тримати у спеціально відведених для цього приміщеннях:

- осіб, які підозрюються у вчиненні злочину, обвинувачених, які переховуються від дізнання, слідства чи суду, засуджених, які ухиляються від виконання кримінального покарання, – на строки і в порядку, передбачені законом;

- осіб, щодо яких як запобіжний захід обрано взяття під варту, на строк, встановлений органом досудового слідства, прокурором, судом, але не більше десяти діб;

- осіб, які виявили непокору законній вимозі працівника міліції, – до розгляду справи суддею;

- проводити огляд затриманих, речей, що зберігаються у них, транспортних засобів і вилучати документи та предмети, які можуть бути речовими доказами або використані на шкоду їх здоров'ю;

- складати протоколи про адміністративні правопорушення, провадити особистий огляд, огляд речей, вилучення речей і документів, застосовувати інші передбачені законом заходи забезпечення провадження у справах про адміністративні правопорушення;

- у випадках, передбачених КпАП України, накладати адміністративні стягнення або передавати матеріали про адміністративні правопорушення на розгляд інших державних органів, об'єднань громадян або трудових колективів;

- проводити в порядку провадження дізнання і за дорученням органів досудового слідства у кримінальних справах обшуки, вилучення, допити та інші слідчі дії відповідно до кримінально-процесуального законодавства;
- здійснювати на підставах і в порядку, встановлених законом, гласні та негласні оперативно-розшукові заходи, фото-, кіно-, відеозйомку і звукозапис, прослухування телефонних розмов з метою розкриття злочинів;
- проводити фотографування, звукозапис, кіно- і відеозйомку, дактилоскопію осіб, які затримані за підозрою у вчиненні злочину, взяті під варту, звинувачуються у вчиненні злочину;
- проводити кіно-, фото- і звукофіксацію як допоміжний засіб попередження протиправних дій та розкриття правопорушень;
- проводити огляд поклажі, багажу та огляд пасажирів цивільних повітряних, морських і річкових суден, засобів залізничного та автомобільного транспорту згідно з чинним законодавством;
- входити безперешкодно у будь-який час доби:
 - на територію і в приміщення підприємств, установ і організацій, в тому числі митниці, та оглядати їх з метою припинення злочинів, переслідування осіб, підозрюваних у вчиненні злочину, при стихійному лихові та інших надзвичайних обставинах;
 - на земельні ділянки, в жилі та інші приміщення громадян у разі переслідування злочинця або припинення злочину, що загрожує життю мешканців, а також при стихійному лихові та інших надзвичайних обставинах;
- перебувати на земельних ділянках, в жилих та інших приміщеннях громадян за їх згодою, а також на території і в приміщеннях підприємств, установ і організацій з повідомленням про це адміністрації з метою забезпечення безпеки громадян, громадської безпеки, запобігання злочину, виявлення і затримання осіб, які його

вчинили;

- одержувати безперешкодно і безплатно від підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та об'єднань громадян на письмовий запит відомості (в тому числі й ті, що становлять комерційну та банківську таємницю), необхідні у справах про злочини, які перебувають у провадженні міліції;

- вносити відповідним державним органам, громадським об'єднанням або посадовим особам, підприємствам, установам, організаціям обов'язкові до розгляду подання про необхідність усунення причин і умов, що сприяють вчиненню правопорушень;

- вилучати у громадян і посадових осіб предмети і речі, заборонені або обмежені в обороті, а також документи з ознаками підробки, знищувати ці предмети, речі та документи або передавати їх за призначенням у встановленому порядку;

- проводити з участю адміністрації підприємств, установ і організацій огляд виробничих, складських та інших службових приміщень і територій з метою перевірки охорони державного і колективного майна, додержання правил продажу товарів і надання послуг населенню;

- вимагати від матеріально відповідальних і посадових осіб підприємств, установ і організацій відомості та пояснення по фактах порушення законодавства, проведення документальних і натуральних перевірок, інвентаризацій і ревізій виробничої та фінансово-господарської діяльності; витребувати і при необхідності вилучати документи, зразки сировини і продукції, опечатувати каси, приміщення і місця зберігання документів, грошей та товарно-матеріальних цінностей;

- користуватися безплатно всіма видами громадського транспорту міського, приміського і місцевого сполучення (крім таксі), а також попутним транспортом;

- користуватися у невідкладних випадках безперешкодно і безплатно засобами зв'язку, що належать підприємствам, установам і організаціям, а засобами зв'язку, що належать громадянам, – за їх згодою;

- користуватися безплатно засобами масової інформації з метою встановлення обставин вчинення злочинів та осіб, які їх вчинили, свідків, потерпілих, розшуку злочинців, які втекли, осіб, які пропали безвісти, та з іншою метою, що пов'язана з необхідністю подання допомоги громадянам, підприємствам, установам і організаціям у зв'язку з виконанням міліцією покладених на неї обов'язків;

- застосовувати заходи фізичного впливу, в тому числі прийоми рукопашного бою, для припинення правопорушень, подолання протидії законним вимогам працівника міліції, якщо інші способи не забезпечили виконання покладених на нього обов'язків, у випадках, передбачених ст. 13 Закону України „Про міліцію”;

- застосовувати наручники, гумові кийки, засоби зв'язування, сльозоточиві речовини, світлозвукові пристрої відволікаючої дії, пристрої для відкриття приміщень і примусової зупинки транспорту, водомети, бронемашини та інші спеціальні і транспортні засоби, а також використовувати службових собак у випадках, передбачених ст. 14 Закону України „Про міліцію”;

- застосовувати як крайній захід вогнепальну зброю у порядку, передбаченому ст.ст. 15 та 15¹ Закону України „Про міліцію”.

Як зазначалося вище, значна кількість підрозділів податкової міліції створена для виконання оперативних завдань, що викликає необхідність надання їй працівникам відповідних, специфічних за змістом прав. Перелік зазначених повноважень можна знайти у ст. 8 Закону України „Про оперативно-розшукову діяльність”. Так, оперативним підрозділам для виконання завдань оперативно-розшукової діяльності надається право:

- опитувати осіб за їх згодою, використовувати їх добровільну допомогу;
- проводити контрольну та оперативну закупівлю та постачання товарів, предметів та речовин, у тому числі заборонених для обігу, у фізичних та юридичних осіб незалежно від форм власності з метою виявлення та документування фактів протиправних діянь;
- порушувати в установленому законом порядку питання про проведення перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності та осіб, які займаються підприємницькою діяльністю або іншими видами господарської діяльності індивідуально, та брати участь в їх проведенні;
- витребувати, збирати і вивчати документи та дані, що характеризують діяльність підприємств, установ, організацій, а також спосіб життя окремих осіб, які підозрюються у підготовці або вчиненні злочину, джерело та розміри їх доходів;
- проводити операції з метою захоплення злочинців, припинення злочинів, розвідувально-підривної діяльності спецслужб іноземних держав, організацій та окремих осіб;
- відвідувати жилі та інші приміщення за згодою їх власників або мешканців для з'ясування обставин вчиненого або такого, що готується, злочину, а також збирати відомості про протиправну діяльність підозрюваних або осіб, щодо яких провадиться перевірка;
- негласно виявляти та фіксувати сліди тяжкого та особливо тяжкого злочину, документи та інші предмети, що можуть бути доказами підготовки або вчинення такого злочину, чи одержувати розвідувальну інформацію, у тому числі шляхом проникнення оперативного працівника в приміщення, транспортні засоби, на земельні ділянки;
- здійснювати проникнення в злочинну групу негласного

працівника оперативного підрозділу або особи, яка співробітничала з останнім, із збереженням в таємниці достовірних даних щодо їх особистості;

- знімати інформацію з каналів зв'язку, застосовувати інші технічні засоби отримання інформації;
- контролювати шляхом відбору за окремими ознаками телеграфно-поштової відправлення;
- здійснювати візуальне спостереження в громадських місцях із застосуванням фото-, кіно- і відеозйомки, оптичних та радіоприладів, інших технічних засобів;
- мати гласних і негласних штатних та позаштатних працівників; встановлювати конфіденційне співробітництво з особами на засадах добровільності;
- отримувати від юридичних та фізичних осіб безкоштовно або за винагороду інформацію про злочини, які готуються або вчинені, та загрозу безпеці суспільства і держави;
- використовувати за згодою адміністрації службові приміщення, транспортні засоби та інше майно підприємств, установ, організацій, а так само за згодою осіб – житло, інші приміщення, транспортні засоби і майно, які їм належать;
- створювати з метою конспірації підприємства, організації, використовувати документи, які зашифровують особу чи відомчу належність працівників, приміщень і транспортних засобів оперативних підрозділів;
- створювати і застосовувати автоматизовані інформаційні системи.

Говорячи про правоохоронні повноваження податкової міліції, необхідно звернути увагу на той факт, що їх використання є виключним правом посадових осіб начальницького складу податкової міліції. Ніякі інші посадові особи податкових адміністрацій та податкових інспекцій, за

винятком голови Державної податкової адміністрації України, не можуть користуватися у своїй діяльності правоохоронними повноваженнями податкової міліції.

Дослідження двох зазначених вище груп повноважень податкової міліції, а також аналіз практики їх реалізації свідчать, що у законодавстві має місце дублювання певних прав податкової міліції, що, однак, не зробило їх використання більш досконалим та позбавленим організаційних проблем. У даному випадку мова йде про можливість податкової міліції здійснювати перевірки діяльності суб'єктів оподаткування. Правовою основою для реалізації зазначеного права є п. 1 ст. 11 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” та п. 24 ст. 11 Закону України „Про міліцію”. Головна проблема полягає у тому, що у зазначених нормативних актах закладено дещо різний порядок підготовки та проведення перевірки. Так, відповідно до Закону України „Про державну податкову службу в Україні” та прийнятого на його підставі Указу Президента України „Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності”¹ та наказу Державної податкової адміністрації України від 04 червня 2002 р. „Про взаємодію між підрозділами органів державної податкової служби України при організації документальних перевірок юридичних осіб”² право на проведення документальної перевірки платника податків надається на підставі посвідчення, оформленого на бланку податкового органу, засвідченого печаткою та підписаного: на планову перевірку – керівником податкового органу або його заступником, якому підпорядкований підрозділ, що очолює перевірку; на позапланову перевірку – тільки керівником податкового органу. У той же час положення Закону України „Про міліцію” не зобов'язують працівників податкової міліції для проведення перевірки

¹ Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від 23 липня 1998 року № 817 // Офіційний вісник України. – 1998. - № 30. – Ст. 1119.

² Про взаємодію між підрозділами органів державної податкової служби України при організації документальних перевірок юридичних осіб: Наказ Державної податкової адміністрації України від 04 червня 2002 р. // Бухгалтер. – 2002. – № 23-24.

отримувати будь-які дозволи (посвідчення).

Зазначений стан правового регулювання перевіркової роботи викликає на практиці численні суперечки між суб'єктами підприємницької діяльності та працівниками податкової міліції, перші з яких вимагають посвідчення на проведення перевірки, а другі при цьому посилаються на Закон України „Про міліцію”. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне з переліку прав податкової міліції, закріпленого у ст. 22 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” виключити посилання на п. 24 Закону України „Про міліцію”.

Поряд із зазначеним деякі проблеми у роботі податкової міліції викликає відсутність, зважаючи на чинну редакцію Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, у її працівників права зупиняти транспортні засоби при наявності даних про те, що вони використовуються з протиправною метою (наприклад, перевозять фальсифіковані алкогольні напої або тютюнові вироби); оглядати транспортні засоби і перевіряти у водіїв відповідні документи (наприклад, товарно-транспортні накладні). Відсутність зазначених повноважень значно знижує ефективність діяльності оперативних підрозділів податкової міліції у боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Продовжуючи мову про недоліки правового регулювання та практики реалізації наданих працівникам податкової міліції прав, на нашу думку, необхідно стисло зупинитися також і на проблемах здійснення ними адміністративно-юрисдикційних повноважень, зокрема застосуванні заходів забезпечення провадження в справах про адміністративні правопорушення. Зазначимо, що ці заходи застосовуються працівниками податкової міліції з приводу вчинення адміністративних правопорушень, передбачених Кодексом України про адміністративні правопорушення і віднесених до компетенції органів податкової служби.

Багато нарікань на сьогодні викликає практика застосування адміністративного затримання, аналіз якої дозволив виявити ряд недоліків,

які суттєво порушують права і свободи громадян, підданих цьому примусовому заходу. Так, в органах податкової міліції відсутні спеціальні приміщення для утримання осіб, затриманих у адміністративному порядку, і коли виникає необхідність такого затримання, не залишається нічого іншого, як вдаватися до допомоги територіальних підрозділів органів внутрішніх справ, використовуючи з цією метою їх службові приміщення. Але, на жаль, навіть таке вирішення цього питання не отримало ніякого, хоча б міжвідомчого, нормативного вирішення, яке могло б стати, до речі, непоганим варіантом розв'язання зазначеної проблеми.

Негайного покращення вимагає також і документальне оформлення адміністративного затримання. Мова йде про практичне невикористання працівниками податкової міліції передбаченого Кодексом України про адміністративні правопорушення протоколу про адміністративне затримання. Не фіксується факт затримання також у жодному журналі, книзі тощо. Такий стан, з одного боку, призводить до фактичної безконтрольності з боку керівництва підрозділу податкової міліції за здійсненням зазначеного заходу, а з іншого – послаблює юридичні гарантії осіб, підданих адміністративному затриманню. На нашу думку, необхідно розробити номерні бланки протоколів про адміністративне затримання, а також організувати ведення у підрозділах податкової міліції журналу реєстрації доставлених та затриманих у адміністративному порядку осіб.

Не витримує критики також і процесуальне оформлення застосування таких заходів забезпечення провадження в справах про адміністративні правопорушення як огляд речей та вилучення речей і документів, яке здійснюється шляхом складання протоколу огляду місця події або протоколу огляду, які використовуються на стадії досудового слідства працівниками податкової міліції і які, звісно, не мають жодного посилання на відповідні статті Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Вирішення зазначеної проблеми вбачається у необхідності розробки єдиних бланків протоколів про огляд та вилучення речей і документів та

посиленні контролю за сферою адміністративно-юрисдикційної діяльності працівників податкової міліції.

У зв'язку з викладеним можна констатувати, що у зв'язку з тим, що адміністративно-юрисдикційній діяльності органів податкової служби на протязі усього часу її існування не приділялася належна увага, не робилися її узагальнення, у зазначеній сфері накопичилося чимало проблем, які вимагають свого якнайшвидшого вирішення. Ми вважаємо, що першим кроком у цьому напрямку може бути розробка та видання наказу, який би закріпив порядок здійснення провадження в справах про адміністративні правопорушення працівниками податкової міліції.

Вище ми зупинилися тільки на одному варіанті класифікації повноважень податкової міліції, поряд з яким існують і інші, які більш повно та всебічно дозволяють розглянути права податкової міліції.

Так, наприклад, в літературі мова йде також про такі групи прав податкової міліції: а) права щодо виявлення, розкриття і припинення злочинів та інших правопорушень; б) права щодо вживання заходів примушення (на нашу думку, у даному випадку більш вірним було вживання терміна „примус”); в) права щодо реагування на виявлені порушення податкового законодавства; г) права щодо накладення стягнень¹.

Поряд з цим повноваження податкової міліції можуть бути поділені на ті, що реалізуються відкрито (гласно) і ті, що потребують завуальованої, таємної форми реалізації.

Вважаємо, що зазначені класифікації не дозволяють отримати повну уяву про увесь комплекс повноважень податкової міліції, оскільки у їх межах здійснюється розгляд та дослідження лише так званих „зовнішніх” прав податкової міліції. При цьому залишаються осторонь повноваження, які спрямовуються їх носіями на саму систему органів та посадових осіб податкової міліції. Остання група прав податкової міліції також має

¹ Кушнарьова Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. – Х.: Торсінг, 2000. – С. 90-93.

принципове значення для налагодження ефективної роботи даних підрозділів, оскільки дає можливість керівникам структурних підрозділів здійснювати цілеспрямований вплив на підлеглих, належним чином організувати їх роботу, або, іншими словами, здійснювати внутрішнє управління. При цьому зазначимо, що внутрішньоорганізаційна діяльність здійснюється керівним складом підрозділів усіх рівнів, тоді як зовнішня діяльність реалізується переважно оперативними працівниками податкової міліції.

Наведені вище та відповідним чином класифіковані повноваження податкової міліції дозволяють отримати також уяву і про основні напрямки її діяльності, які випливають також із змісту ст. ст. 2, 19, 21 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”. Вважаємо, що останніми можна назвати: контроль за додержанням податкового законодавства; розкриття, розслідування та попередження злочинів, віднесених до компетенції податкової міліції; здійснення провадження в справах про адміністративні правопорушення; попередження та виявлення фактів корупції в органах державної податкової служби; забезпечення безпеки працівників органів державної податкової служби та їх захист від протиправних посягань, пов’язаних з виконанням ними посадових обов’язків. З огляду на викладене доцільно було б зазначені основні напрямки діяльності податкової міліції закріпити у законодавстві як її функції в окремій статті Закону України „Про державну податкову службу в Україні”.

Здійснений аналіз повноважень податкової міліції дозволяє зробити ряд висновків та пропозицій щодо їх нормативного закріплення.

По-перше, права податкової міліції можуть бути реалізовані тільки в межах та у зв’язку з тими завданнями, які покладено на неї відповідно до ст. 19 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”. По-друге, не можна погодитися з тим, що повноваження органів податкової міліції України визначено шляхом відсилання до норм Закону України „Про міліцію”. По-третє, в законодавстві у систематизованому вигляді відсутній

перелік прав органів податкової служби залежно від їх організаційного рівня в загальній системі цих органів. По-четверте, більш повного закріплення потребують внутрішньоуправлінські права органів податкової служби. По-п'яте, демократичні засади розвитку та існування нашої держави, де державний примус має застосовуватися як метод державного управління лише для вирішення вузького кола соціальних завдань, вимагають перегляду повноважень податкової міліції у напрямку їх звуження до необхідного мінімуму.

Розділ 5

ФОРМИ УПРАВЛІННЯ В ДЕРЖАВНІЙ ПОДАТКОВІЙ СЛУЖБІ

5.1. Поняття та види правових актів управління державної податкової служби

Аналіз, здійснений в попередніх розділах, наочно засвідчив той факт, що державна податкова служба України як провідний суб'єкт управлінської діяльності у сфері оподаткування має значну кількість завдань, належне виконання яких, в свою чергу, пов'язується з використанням ефективних і сучасних засобів впливу як до платників податків (фізичних та юридичних осіб), так і безпосередньо до персоналу податкових органів. Отже, тільки за умови вдалого поєднання належного зовнішнього та внутрішнього управління податкова служба зможе на високому рівні реалізовувати своє призначення.

Зрозуміло, що в межах предмету даного дослідження автор зосередить увагу на дослідженні процедур саме внутрішнього управління в органах податкової служби, яке виступає, на нашу думку, первинним щодо управлінського впливу на платників податків.

Управління в державній податковій службі, як і в будь-якій іншій соціальній системі, є способом цілеспрямованого впливу суб'єкта управління (наприклад, Державної податкової адміністрації України) на об'єкт управління (наприклад, Державну податкову адміністрацію в Харківській області) з використанням певних методів управління, які втілюються у відповідні форми. При цьому варто погодитися з висловленою в літературі думкою, що належне наукове вирішення проблем, пов'язаних з формами управління, набуває все більшого значення, оскільки ефективність будь-якого виду управління зумовлюється не тільки адекватністю методів управління з урахуванням об'єкта, але й значною мірою залежить від форм

управлінської діяльності¹.

Аналіз наукової літератури свідчить про те, що дослідження форм управління в державній податковій службі, їх визначення та класифікація в наш час не сприймаються вченими та практичними працівниками як пріоритетний науковий напрямок. Відсутність праць, присвячених зазначеним проблемам, обумовлює необхідність їх аналізу з урахуванням напрацювань теорії державного управління та науки адміністративного права.

З точки зору лексики форма (від латинського *forma*) визначається як зовнішній вияв якого-небудь явища, пов'язаний з його сутністю, змістом². Подібні погляди на з'ясування сутності терміна „форма” висловлюють також і філософи, зауважуючи, що будь-яке явище має зміст і форму (форми). Зміст – це сукупність взаємопов'язаних внутрішніх суттєвих для якісної характеристики будь-якого явища його властивостей та ознак, а форма – вираз змісту, спосіб його існування та розвитку. Зміст завжди оформлений, причому форма впливає на зміст, сприяючи або заважаючи його реалізації та розвитку. Зміст обумовлює форму, а форма змістовна³. Озброївшись зазначеними висновками, представники науки адміністративного права, державного управління намагаються дати свої визначення форми управлінської діяльності. Так, на думку Ю.М. Старилова форма управління – це зовнішнє вираження управління, межі конкретних управлінських дій, які здійснюються безпосередньо державними органами та органами місцевого самоврядування⁴. Автори підручника з державного управління, в свою чергу, під зазначеним поняттям розуміють напрацьовані практикою стійкі способи

¹ Основы управления в органах внутренних дел. Учебник. Под ред. заслуженного деятеля науки Российской Федерации д. ю. н., проф. А. П. Коренева. Издание 4-е. – М., 2001. – С. 98; Токар А. Адміністративний договір як форма управлінської діяльності (питання теорії) // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 6. – С. 72-74.

² Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К., 2002. – С. 1328.

³ Лазарев Б.М. Формы советского государственного управления // Формы государственного управления. – М.: Институт государства и права АН СССР, 1983. – С. 3-8.

⁴ Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. II. — М., 2002. – С. 212.

фіксації функціональної організації і сукупності оптимальних прийомів та методів, за допомогою яких суб'єктом управління досягаються поставлені цілі¹. Схожу позицію щодо зазначеного терміна підтримує і А.П. Коренєв, вважаючи, що форма управління є об'єктивованим вираженням сутності діяльності органів і посадових осіб, які здійснюють управління².

Дещо інакше розуміє форму державного управління Є.О. Агеєва, яка наполягає на тому, що остання становить дії, в яких знаходить вираження управлінська діяльність органів державного управління та їх посадових осіб³. Подібних поглядів дотримуються також і інші автори, які з деякими уточненнями зазначають, що форма управлінської діяльності як спосіб вираження її змісту у конкретній управлінській ситуації становить певну дію суб'єкта управління, що має відповідне зовнішнє виявлення, за допомогою якого реалізується управлінський вплив⁴.

Узагальнюючи наведені точки зору, можна стверджувати, що існують різні підходи до визначення терміна „форма управління”, остання в літературі розглядається або як спосіб вираження певного виду діяльності, або як конкретні дії. Висловлюючи свою точку зору щодо зазначеної проблеми, зауважимо, що, на нашу думку, розуміти форму управління суто як дію буде не зовсім вірним, оскільки в такому разі, з одного боку, практично буде нівелюватися різниця між методом діяльності і формою її вираження (закріплення), а з іншого – визнаватися можливість існування дії за межами певної форми, що взагалі неможливо. Отже, під формою управління в державній податковій службі необхідно розуміти визначені у нормативно-правових актах способи зовнішнього оформлення прийомів впливу суб'єкта управління на об'єкт управління, за допомогою яких

¹ Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 2 / Под ред. В.А. Козбаненко. – М., 2002. – С. 35.

² Коренев А.П. Административное право России. Учебник. В 3-х частях. Часть I. – М., 1999. – С. 160.

³ Агеева Е.А. Формы управленческой деятельности исполкомов местных Советов. – М., 1973. – С. 6.

⁴ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 1. – М., 1976. – С. 300.

досягаються цілі управління.

Форми управлінської діяльності в державній податковій службі виникають не свавільно, а опосередковані змістом нормативно-правових актів, які закріплюють правовий статус зазначеної сукупності органів і мають вибиратися суб'єктом управління з урахуванням таких закономірностей:

- форми діяльності повинні відповідати призначенню і функціям управління державною податковою службою, оскільки форма має відповідати і визначатися змістом управління;
- форми діяльності мають відповідати змісту і характеру управлінських питань, що вирішуються;
- форми діяльності повинні відповідати особливостям конкретного об'єкта управління;
- форми діяльності мають відповідати конкретній меті даного впливу (наприклад, необхідність прямих юридичних наслідків або їх відсутність)¹.

З викладеного стає зрозумілим, що для досягнення мети управління державною податковою службою суб'єкти управління вдаються до різноманітних форм управлінської діяльності, значна кількість яких обумовлює необхідність об'єднати їх у однорідні групи, які б найбільш повно виражали специфіку та особливості елементів, що входять до їх змісту. Проведення класифікації форм управлінської діяльності в державній податковій службі має як практичне значення – оволодіння усіма формами управлінської діяльності відкриває широкі можливості для більш чіткого та ефективного використання кожної форми і забезпечує вірне поєднання форм у практичній діяльності суб'єктів управління, так і теоретичну цінність – дозволяє більш повно та глибоко розкрити сутність управління державною податковою службою в Україні.

Зауважимо, що на сьогодні в літературі відсутні єдині, загально визнані

¹ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 1. М., 1976. – С. 300.

критерії класифікації форм управління, що обумовлює наявність великої кількості поглядів на зазначену проблему. Так, форми управління пропонується поділяти на види залежно: від юридичної значущості наслідків застосування тих або інших форм; від їх правової регламентації; від ступеню правової регламентації їх практичного застосування тощо. Але треба визнати, що найбільшого визнання на сьогодні отримала класифікація форм управління залежно від правових наслідків їх застосування¹. Залежно від цього критерію форми управління в державній податковій службі поділяються на правові та організаційні. Іноді розподіл форм управління на зазначені види пов'язується не з їх правовими наслідками, а з їх нормативним закріпленням або відсутністю такого². На нашу думку, з подібною позицією не можна погодитися, оскільки усі форми управління тою або іншою мірою опосередковані правом і знаходять своє закріплення в нормативних актах.

На сьогодні склався практично єдиний підхід, в межах якого до основної правової форми управління (тобто такої, яка безпосередньо тягне за собою юридично значущі наслідки) в державній податковій службі належить видання правових актів управління. Інша правова форма – укладення адміністративних договорів – ще не знайшла значного поширення в управлінській діяльності державної податкової служби, про неї піде мова у заключному розділі у зв'язку із аналізом проблем удосконалення цієї діяльності. Нарешті, така правова форма як вчинення юридично значущих дій у внутрішньоуправлінській діяльності державної податкової служби переважно стосується роботи з персоналом, яка буде досліджена у наступному розділі. Отже, наразі зосередимо увагу на аналізі управлінських актів державної податкової служби.

Правовий акт управління, тобто акт, який тягне за собою настання

¹ Коренев А.П. Административное право России. Учебник. В 3-х частях. Часть I. М., 1999. – С. 161; Васильев А.С. Административное право Украины (общая часть): Учебное пособие. – Х., 2002. – С. 138; Ярмиш О.Н., Серьогін В.О. Державне будівництво та місцеве самоврядування в Україні / За заг. ред. Тодики Ю.М. Навч. посібник. – Х., 2002. – С. 61.

² Стариков Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. II. – М., 2002. – С. 212.

певних правових наслідків, або направлений на виникнення, зміну чи припинення конкретних правовідносин¹, як цілком справедливо зазначають деякі автори, становить основну юридичну (правову) форму здійснення повноважень суб'єктів управління². Він видається у встановленій формі на підставі та на виконання правових актів вищої юридичної сили, містить приписи державно-владного характеру і має на меті регулювання відносин, які виникають в процесі управління державною податковою службою. Як справедливо з цього приводу зазначив В. Стефанюк, зазначена група актів є нічим іншим як головною нормативною передумовою для організації ефективної управлінської роботи у відповідних органах управління³.

Правові акти відіграють важливу роль в організації складної та багатогранної діяльності податкової служби. Важливість їх як державних актів полягає у тому, що вони встановлюють та закріплюють певну систему суспільних відносин у системі органів податкової служби, визначають напрямки діяльності, способи досягнення зовнішніх цілей діяльності податкової служби, а також регулюють поведінку її персоналу.

Правовому акта управління державної податкової служби властиві такі характерні ознаки.

По-перше, будь-який правовий акт управління становить ніщо інше, як управлінське рішення⁴, яке у загальних рисах може бути визначено як свідомий акт суб'єкта управління, пов'язаний з вибором мети, шляхів і засобів для її досягнення⁵. Вважаємо за необхідне наголосити на тому, що

¹ Яричевская Л.В. Правовые акты администрации учреждений здравоохранения // Проблемы социалистической законности. Сборник научных трудов. В. 18. – 1986. – С. 129-135.

² Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 138; Голиков К.Н. Законность актов советского военного управления // Формы государственного управления. – М.: Институт государства и права АН СССР, 1983. – С. 75-80; Васильев Р.Ф. Акты управления (значение, проблема исследований, понятие). – М., 1987. – С. 100-101.

³ Стефанюк В. Правові акти управління // Право України. – 2003. – № 7. – С. 3-9.

⁴ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1976. – С. 55.

⁵ Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник / За ред. канд. юрид. наук Ю.Ф. Кравченка. – К., 1999. – С. 397.

саме зазначена риса правового акта управління державної податкової служби має найпринциповіше значення серед інших. Це пов'язано з тим, що будь-який акт управління державної податкової служби у першу чергу є саме управлінським рішенням і відповідає всім його головним ознакам¹.

Таким чином, правовий акт управління необхідно розглядати як управлінське рішення, яке є як головною стадією (елементом, складовою частиною) процесу управління, так і основним засобом досягнення мети управління.

По-друге, правовий акт управління приймається виключно керівником органу державної податкової служби або іншими відповідальними особами у межах наданої компетенції. Найширшими повноваженнями у зазначеній сфері володіє голова Державної податкової адміністрації України, права якого на видання правових актів управління у загальному вигляді закріплено в Положенні про Державну податкову адміністрацію України. Зазначимо, що, не дивлячись на існування в системі органів державної податкової служби колегіальних органів – колегій державних податкових адміністрацій, останні приймають лише так звані „проміжні” рішення, які не мають характеру правового акта управління і вводяться у дію, як правило, наказом відповідної державної податкової адміністрації за підписом її голови².

По-третє, зважаючи на викладене, зрозуміло, що суб'єкт управління (керівник) приймає правовий акт управління в односторонньо владному порядку, тобто зазначений акт є способом концентрованого прояву адміністративної влади керівника, який у переважній більшості випадків не погоджує з об'єктами управління видання зазначеного акта. Отже, у праві видання правового акта управління найбільш яскраво проявляється

¹ Основы управления в органах внутренних дел. Учебник. Под ред. А.П. Коренева. Издание 4-е. – М., 2001. – С. 156-158.

² Про затвердження нової редакції Типового положення про колегію державної податкової адміністрації в АР Крим, областях, м. Києві та Севастополі та Типового регламенту організації засідань колегії державної податкової адміністрації в АР Крим, областях, м. Києві та Севастополі: Наказ Державної податкової адміністрації України від 02 квітня 2004 р.

авторитарний характер управління в органах податкової служби.

По-четверте, правовий акт управління державної податкової служби становить юридично владне волевиявлення суб'єкта управління, у якому проявляються його державно-владні повноваження. Дії з підготовки та видання правового акта управління завжди є результатом волевиявлення, який створює у системі управління певні юридичні наслідки або конкретний правовий ефект. Державно-владний же характер акта управління виявляється у тому, що його поява обумовлена державними інтересами і спрямована на врегулювання конкретних відносин, встановлення загальнообов'язкових правил поведінки або вирішення одиничного питання, а також суперечки, яка може виникнути у системі функціонування податкової служби. Суб'єкти видання правового акта управління, приймаючи його, здійснюють таким чином державну владу, яка проте спрямована не на зовнішнє оточення (наприклад, платників податків), а на власну систему підпорядкованих об'єктів, дотримання приписів якої, з нову ж таки, забезпечується можливістю застосування державного примусу (у нашому випадку переважно дисциплінарного).

По-п'яте, правовий акт управління державної податкової служби, як і будь-який інший вид актів управління, встановлює обов'язкові правила поведінки, норми права у сфері функціонування податкової служби або регламентує конкретні (одиничні) управлінські відносини. Правовий акт управління містить обов'язковий юридично владний припис, підлягає безумовному виконанню, він імперативний¹.

По-шосте, досить важливою ознакою правового акта управління державної податкової служби є його законність та підзаконність. Зазначимо, що у переважній більшості випадків в правовій літературі, присвяченій дослідженню правових актів управління, виділяють лише одну із зазначених

¹ Галлиган Д., Полянский В.В., Стариков Ю.Н. Административное право: история развития и основные современные концепции. – М., 2002. – С. 104.

вище ознак – підзаконність¹. На нашу думку, це не зовсім вірно, оскільки законність та підзаконність хоча і взаємообумовленими поняттями, але мають при цьому дещо особливі змістовні характеристики. Так, правове значення такої ознаки як „підзаконність” виявляється в тому, що акти управління деталізують закони, містять механізм їх реалізації, організують функціонування органів державної виконавчої влади. Відповідні правові норми спрямовані на забезпечення конкретного, оперативного і диференційованого керівництва різними сторонами державного та суспільного життя². Викладене має безпосереднє відношення і до діяльності органів податкової служби. Так, наприклад, на виконання п. 4 ст. 1 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, Постанови Кабінету Міністрів „Про колегію Державної податкової адміністрації”³ видано Положення про Колегію Державної податкової адміністрації України, затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 24.02.2004 р.⁴ Отже, правовий акт управління видається на виконання актів вищої юридичної сили для їх конкретизації (він підзаконний), але при цьому він має бути виданий компетентним суб’єктом управління у межах повноважень останнього⁵, відповідно до Конституції України, інших законодавчих актів. Крім законів, він повинен відповідати також актам вищих органів системи виконавчої влади, тобто бути законним.

По-сьоме, правовий акт управління державної податкової служби є різновидом юридично значущих документів, які використовуються у процесі діяльності органів податкової служби. До них належать також різні довідки, висновки, доповідні записки, протоколи, акти ревізій, інвентаризацій,

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер’янова. – К., 2003. – С. 141; Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1976. – С. 56.

² Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер’янова. – К., 2003. – С. 141.

³ Про колегію Державної податкової адміністрації: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 вересня 2002 р. № 1404 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 39. – Ст. 1808.

⁴ Про затвердження положення про Колегію Державної податкової адміністрації України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 24.02.2004 р.

⁵ Тихомиров Ю.А. Курс административного права и процесса. – М., 1998. – С. 144.

перевірок тощо, які фіксують певні обставини, мають юридичну значущість, але, як справедливо зазначається у літературі, не містять (на відміну від правових актів) односторонніх державно-владних обов'язкових для виконання приписів¹. У такому розумінні правові акти управління податкової служби є актами-документами, хоча вони можуть мати і вид акта-дії.

По-восьме, правові акти управління державної податкової служби мають спеціальну форму та порядок видання (затвердження). Детальний аналіз цієї ознаки буде зроблено у наступному підрозділі.

Законодавство та практика діяльності органів державної податкової служби свідчить про значну кількість актів управління, які використовуються у процесі управління системою зазначених органів. Зазначимо, що на сьогодні в юридичній літературі відсутні дослідження, присвячені вивченню та класифікації правових актів управління державної податкової служби, що змушує автора для вирішення зазначеного завдання звернутися до загальних напрацювань теорії адміністративного права та державного управління.

Так, правові акти управління прийнято класифікувати за такими критеріями:

- за межею дії²;
- за характером компетенції органів, які приймають акти³;
- за видами органів, що їх видають⁴;
- за дією у просторі і часі⁵;
- за функціональною роллю акта управління⁶;
- за формою вираження акта¹;

¹ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1976. – С. 57; Стариков Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. II. – М., 2002. – С. 257.

² Колпаков В.К. Адміністративне право України: Підручник. – К., 1999. – С. 230.

³ Стефанюк В. Правові акти управління // Право України. – 2003. – № 7. – С. 3-9.

⁴ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1976. – С. 57-58; Лазнюк Н.В. Види нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2001. – № 3. – С. 46-53.

⁵ Васильев А.С. Административное право Украины (общая часть): Учебное пособие. – Х., 2002. – С. 148.

⁶ Бахрах Д.Н. Административное право России. Учебник для вузов. – М., 2002. – С. 203.

- за колом осіб, яким адресовано акт управління², тощо, але найбільшого визнання і як наслідок – використання отримала класифікація правових актів управління за їх юридичними властивостями, відповідно до якої зазначені акти переважно поділяються на нормативні, індивідуальні³ та змішані⁴.

Отже, усю сукупність правових актів управління державної податкової служби можна поділити на три основні види: нормативні, індивідуальні та змішані правові акти.

Нормативні акти управління – це правові акти управління, які встановлюють, змінюють, припиняють (скасовують) правові норми. Нормативні акти містять адміністративно-правові норми, які встановлюють загальні правила регулювання однотипних відносин у внутрішній сфері функціонування органів податкової служби, розраховані на тривале застосування і не мають конкретного адресата.

Основна особливість нормативного акта управління полягає, як уявляється, в тому, що він вносить зміни до чинних правових норм, відіграє значну роль передусім у створенні нормативно-правових передумов здійснення управління в органах податкової служби, у формуванні внутрішнього масиву правових норм, за допомогою яких забезпечується правова організація різноманітних управлінських функцій. Видаючи нормативні акти, суб'єкти управління в органах податкової служби

¹ Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. II. – М., 2002. – С. 332.

² Агеева Е.А. Формы управленческой деятельности исполкомов местных Советом. М., 1973. – С. 23.

³ Кепбанов Е.А. Акты Госплана союзной республики // Формы государственного управления. – М.: Институт государства и права АН СССР, 1983. – С. 103-111; Мурадян С.В. Правовые акты совета министров союзной республики как форма руководства исполнительными комитетами местных советов // Формы государственного управления. – М.: Институт государства и права АН СССР, 1983. – С. 89-96; Потапенко С. Разграничение нормативных и ненормативных актов при рассмотрении дел, возникающих из публичных правоотношений // Российская юстиция. – 2003. – № 6. – С. 30-31.

⁴ Административное право Украины (Общая часть). Учебное пособие. – Х., 1999. – С. 96; Коренев А.П. Административное право России. Учебник. В 3-х частях. Часть I. М., 1999. – С. 176.

розвивають і удосконалюють нормативну основу, приводять її у відповідність із вимогами розвитку системи органів податкової служби і тим самим сприяють підвищенню ефективності їх діяльності. Як вже було показано вище, в процесі здійснення управлінських функцій у суб'єктів управління виникає потреба в конкретизації і деталізації норм законодавчих актів, актів Уряду України тощо. Це завдання розв'язується шляхом видання нормативних актів управління з урахуванням умов, місця і часу реалізації управлінських функцій для забезпечення конкретного, оперативного і диференційованого керівництва відповідним органом податкової служби або усією їх системою.

Отже, нормативні акти управління встановлюють загальні правила безособистісного характеру, розраховані на багаторазове використання для всіх передбачених ними випадків, їм властива стабільність, їх юридична сила зберігається незалежно від виконання приписів акта в часі¹.

За допомогою нормативних актів управління державної податкової служби:

- забезпечується механізм реалізації правового статусу органів податкової служби;
- конкретизуються норми вищої юридичної сили, які містяться як у законодавчих, так і підзаконних актах вищої щодо актів податкової служби сили;
- визначаються типові правила поведінки у внутрішній сфері функціонування органів податкової служби;
- визначається порядок виконання працівниками податкової служби певних дій (процедур), спрямованих на виконання функцій органів податкової служби;
- формуються напрямки взаємодії підрозділів податкової служби підчас виконання покладених на них обов'язків;

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 150.

- встановлюються необхідні обмеження та заборони, покладаються спеціальні обов'язки або надаються спеціальні права для відповідних категорій посадових і службових осіб податкової служби.

Зазначимо, що нормативні акти управління державної податкової служби, які використовуються суб'єктами управління для здійснення цілеспрямованого впливу на об'єкти управління для досягнення цілей управління, відповідно до Державного класифікатора управлінської документації¹ необхідно віднести до класу організаційно-розпорядчої документації. Поряд з цим зауважимо, що на сьогодні щодо органів податкової служби не визначено у нормативному порядку вичерпного переліку можливих форм їх нормативних актів управління, недивлячись на те, що у зазначеному класифікаторі управлінської документації вони чітко встановлені. Отже, пропонуємо внести відповідні поправки до Положення про Державну податкову адміністрацію України, Положення про державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі і зазначити, що їх голови у процесі керівництва діяльністю підпорядкованих їм підрозділів мають право видавати нормативні акти управління – накази.

На нашу думку, саме наказ має бути єдиною формою нормативного акта управління державної податкової служби, яким, до речі, можуть вводитися в дію так звані „залежні акти” управління (положення, інструкції, правила тощо). Їх залежність полягає у тому, що вони набувають юридичної сили лише через затвердження їх іншими актами². Зазначимо, що практика управлінської діяльності в органах податкової служби йде саме таким шляхом, але він потребує неодмінного чіткого правового забезпечення.

Що стосується наказу державної податкової служби як акта

¹ Про затвердження державного класифікатору управлінської документації: Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 31 грудня 1998 р.

² Кепбанов Е.А. Акты Госплана союзной республики // Формы государственного управления. – М., 1983. – С. 103-111.

внутрішнього управління, то він отримав широке застосування в практичній діяльності суб'єктів управління. Так, протягом 2003 року головою Державної податкової адміністрації України в Харківській області було видано 361 наказ з основних питань (наприклад, про підбиття підсумків роботи органів державної податкової служби за звітний період, про затвердження планової нормативної бази, про організацію виконання окремих завдань та доручень, про затвердження заходів, про затвердження структури податкових органів тощо). У першому кварталі 2004 року подібних наказів було видано 91.

Поряд з цим зауважимо, що наказ як правовий акт управління державної податкової служби може мати необов'язково нормативний характер, дуже часто під останнім розуміється і акт індивідуального призначення. Тобто у цьому разі наказ є актом оперативного управління в органах податкової служби. Статистичні данні свідчать, що органи державної податкової служби різних рівнів видають щорічно також значну кількість зазначених ненормативних актів. Так, протягом 2003 року державною податковою адміністрацією України в Харківській області видано 737 наказів по особовому складу, 468 наказів про відпустку, 600 наказів про відрядження, 89 наказів з питань заробітної плати тощо.

Отже, наведені цифри дійсно підтверджують значну роль наказів в регулюванні управлінських (службових) відносин в органах податкової служби. Так, службові накази є юридичними фактами, тобто підставами для виникнення, зміни та припинення конкретних службових правовідносин. Вони є, з одного боку, важливим засобом організації застосування правових норм, а з іншого – засобом здійснення процесу виконавчо-розпорядчої діяльності. За їх допомогою встановлюються та конкретизуються права та обов'язки учасників службових відносин, а також вводяться у дію способи зміцнення службової дисципліни, тобто за їх допомогою накладаються дисциплінарні стягнення або застосовуються заходи заохочення. За допомогою наказів суб'єкти управління реалізують відповідний обсяг службових (державно-владних) повноважень, які вони мають, займаючи ту

абу іншу посаду в органах державної податкової служби.

Враховуючи важливість зазначеного виду акта для організації управління органами (підрозділами, працівниками) податкової служби, зупинимося на його характеристиках більш докладно.

На сьогодні відсутнє офіційне визначення наказу як правового акта управління, що обумовлює наявність значної кількості його авторських варіантів. Так, О.Г. Тиковенко під наказом розуміє обов'язковий для виконання підпорядкованими особами та органами підзаконний владний акт державного управління, який видається у одноособовому порядку відповідним керівником у процесі здійснення ним виконавчо-розпорядчої діяльності і який встановлює загальні правила поведінки або конкретні (індивідуальні приписи)¹. Н.В. Лазнюк тлумачить наказ як розпорядчий документ, який видається центральним органом виконавчої влади у процесі здійснення ним виконавчо-розпорядчої діяльності з метою виконання покладених на нього завдань відповідно до наданої компетенції². Іноді поняття наказу визначають таким чином: наказ – це владний, обов'язковий припис органів виконавчої влади (фактично, їх керівників) щодо певної особи або осіб, який містить вимогу необхідності виконання якоїсь дії або утримання від неї³. У свою чергу Ю.М. Старилов пропонує звужений варіант визначення зазначеної поняття, в якому наказ розуміється як розпорядчий документ органу виконавчої влади⁴. О.В. Константий вважає, що наказ – це нормативний акт функціонально-галузевого характеру, який видається керівником центрального органу виконавчої влади в межах його

¹ Тиковенко А.Г. Понятие, характерные черты, формы и виды служебных приказов // *Формы государственного управления*. М., 1983. – С. 124-130.

² Лазнюк Н.В. Види нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади // *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України*. – 2001. – № 3. – С. 46-53.

³ *Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики* / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 157.

⁴ Старилов Ю.Н. *Курс общего административного права*. В 3 т. Т. 2. – М., 2002. – С. 367.

повноважень¹. Як основний розпорядчий документ, що видається керівником органу на основі єдиноначальності, розуміє наказ О.М. Бандурка².

На нашу думку, причина наявності такої значної кількості поглядів щодо визначення зазначеного поняття полягає у тому, що більшість авторів, які його досліджували, не вдавалися до ґрунтовного аналізу його основних ознак, що і завадило їм дати наказу всеохоплююче тлумачення.

Отже, перш ніж запропонувати власний варіант визначення зазначеного правового акта управління, проаналізуємо його характерні риси.

По-перше, наказ є нічим іншим як приписом, який обов'язковий для виконання, позбавлений норм диспозитивного характеру. У зв'язку з цим він є найбільш категоричною регламентуючою формою передачі рішення³.

По-друге, наказ становить рішення, яке знаходить вираження при здійсненні єдиноначального керівництва відповідною сферою суспільних відносин⁴.

По-третє, наказ має організаційно-розпорядчий характер, оскільки спрямовується на забезпечення належного функціонування певного органу виконавчої влади, підрозділу, його службовців.

По-четверте, наказ як вид правових актів управління є підзаконним за своїм змістом, спрямованим, перш за все, на забезпечення реалізації норм законів, а також правових актів вищих органів виконавчої влади.

По-п'яте, наказ є актом оперативного управління, оскільки саме за його допомогою здійснюється регулювання динамічних за своєю суттю суспільних відносин.

На підставі викладеного можна запропонувати визначення наказу як правового акта управління органів державної податкової служби України, під

¹ Константий О.В. Нормативні акти органів виконавчої влади // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В.Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2001. – Вип. 50. – С. 97-102.

² Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х., 1999. – С. 135.

³ Адміністративне право України: Підручник. За ред. Ю.П.Битяка. – Х., 2000. – С. 133.

⁴ Николаева М.Н. Нормативные акты министерств и ведомств СССР. – М., 1975. – С. 76.

яким слід розуміти засноване на законі єдиноначальне, владне, обов'язкове для виконання рішення керівника органу (підрозділу) державної податкової служби, спрямоване на регулювання суспільних відносин або вирішення конкретної управлінської справи, прийняте відповідно до встановленої процедури з метою досягнення цілей управління, вирішення його завдань та здійснення управлінських функцій.

Велика кількість наказів, які видаються у процесі здійснення органами державної податкової служби своїх повноважень, обумовлює необхідність проведення їх класифікації, підстави якої, до речі, ще не вироблені у адміністративно-правовій літературі у систематизованому вигляді.

Цінність розробки науково обґрунтованої класифікації наказів досить значна. Вона дає можливість: виділити основні види наказів; описати та упорядкувати їх комплекс; запровадити більш чітку їх систематизацію та каталогізацію; забезпечити швидкість пошуку і прийняття нових наказів з урахуванням діючих, а також контроль за їх виконанням; виключити повторне (дублююче) прийняття наказів з одних і тих самих питань.

На нашу думку, за основу класифікації наказів державної податкової служби можна прийняти підстави, розроблені для проведення класифікації управлінських рішень¹, оскільки наказ, в узагальненому вигляді, є нічим іншим як способом вираження управлінського рішення, а значить є похідним від нього і володіє більшістю його ознак.

Отже, першою підставою для класифікації наказів є їх цільове призначення, яке може мати характер розвитку (вдосконалення) або стабілізації (забезпечення організаційної сталості).

Отже, першою підставою для класифікації наказів є їх цільове призначення, яке може стосуватися розвитку (удосконалення) або стабілізації (забезпечення організаційної сталості) служби. До першої групи належать так звані стратегічні накази, які містять концепції розвитку системи органів

¹ Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник. – К., 1999. – С. 400-406.

податкової служби, комплексні програми удосконалення їх діяльності (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 № 160 „Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року”¹). Іншу групу утворюють тематичні накази, призначені стабілізувати діяльність органів податкової служби та їх підрозділів шляхом своєчасного внесення коректив у роботу та усунення відхилень від стратегічних рішень. До них належать також численні накази з питань щоденного управління (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України № 304 від 24 червня 1998 р. „Про затвердження деяких нормативних актів з питань приймання, реєстрації, обліку і розгляду в підрозділах податкової міліції заяв, повідомлень та іншої інформації про злочини”²).

За масштабами впливу накази можуть бути загальні та окремі. Загальними є ті, які стосуються всієї або значної частини системи управління (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 16 липня 2003 р. „Про організаційну структуру органів державної податкової служби”³), а окремими – ті, що стосуються окремих завдань, окремих підрозділів та служб, напрямів роботи і т. ін. (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 9 червня 2003 р. „Про затвердження Положення про Департамент автоматизації процесів оподаткування”⁴).

За глибиною впливу ми розрізняємо накази багаторівневі та однорівневі. До багаторівневих належать накази, які стосуються всіх рівнів системи або якоїсь однієї служби на всіх рівнях системи (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 14 червня 2000 р. „Про

¹ Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року: Наказ Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 р.

² Про затвердження деяких нормативних актів з питань приймання, реєстрації, обліку і розгляду в підрозділах податкової міліції заяв, повідомлень та іншої інформації про злочини: Наказ Державної податкової адміністрації України від 24 червня 1998 р.

³ Про організаційну структуру органів державної податкової служби: Наказ Державної податкової адміністрації України від 16 липня 2003р.

⁴ Про затвердження Положення про Департамент автоматизації процесів оподаткування: Наказ Державної податкової адміністрації України від 09.06.2003 р.

заходи щодо зміцнення дисципліни та законності у діяльності підрозділів податкової міліції державної податкової служби України”¹). До однорівневих – такі, що стосуються одного рівня системи повністю, або одного чи кількох структурних підрозділів, служб одного рівня (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 6 грудня 2001 р. „Про реорганізацію органів державної податкової служби м. Києва”²).

За спрямованістю впливу виділяються накази зовнішні та внутрішні. Зовнішні накази спрямовані на реалізацію основних функцій системи, тобто тих, для виконання яких взагалі створена система органів податкової служби – здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) тощо (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 19 лютого 1998 р. „Про затвердження Інструкції про порядок обліку платників податків”³). Внутрішні накази призначені, насамперед, для внутрішньоорганізаційної роботи в системі, яка спрямована на належну структурну організацію системи, на оптимальну організацію процесу функціонування системи, поліпшення планування, контролю, професійної підготовки кадрів, ресурсного та іншого забезпечення і т. ін. (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 10 грудня 2003 р. „Про проведення щорічної оцінки працівників державної податкової служби України”⁴).

Можливою була б також класифікація наказів і за способом їх прийняття. Але на сьогодні усі накази, навіть ті, в основі яких лежать рішення колегій органів податкової служби, вводяться у дію наказом

¹ Про заходи щодо зміцнення дисципліни та законності у діяльності підрозділів податкової міліції державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації України № 318 від 14.06.2000 р.

² Про реорганізацію органів державної податкової служби м. Києва: Наказ Державної податкової адміністрації України від 06.12.2001 р.

³ Про затвердження Інструкції про порядок обліку платників податків: Наказ Державної податкової адміністрації України № 80 від 19.02. 1998 р.

⁴ Про проведення щорічної оцінки працівників державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 10.12.2003 р.

керівника відповідного органу. На нашу думку, цілком припустимо запровадити правило, відповідно до якого найбільш значущі нормативні акти (наприклад, такі, що обмежують права і свободи фізичних та юридичних осіб) мають прийматися у колегіальному порядку.

За ознакою юридичних властивостей виділяються нормативні та ненормативні (індивідуальні) накази. Найважливіші накази – нормативні, що містять норми права, запроваджують юридичні відносини¹. У нормативних наказах закріплюються основи організації та діяльності органів податкової служби і тим самим забезпечується їх організаційна сталість. До них належать положення про органи та підрозділи, що закріплюють завдання, функції, структуру, а також правовий статус їх керівників (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 24 вересня 2002 р. „Про вдосконалення роботи зі зверненнями громадян в державній податковій системі України”²).

Індивідуальні накази є правозастосовчими актами, приймаються в ході розв’язання конкретних справ і вичерпують себе одноразовим застосуванням. Прикладами цих рішень можуть бути накази про призначення на посаду, про звільнення з посади, про присвоєння звання і т. ін.

Залежно від джерел виникнення завдання накази можуть бути такими, що приймаються на виконання розпоряджень вищестоящих або інших органів (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України у Харківській області від 15 грудня 2003 р. „Про проведення щорічної оцінки працівників державної податкової служби у Харківській області”³, який видано на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 р. „Про затвердження Положення про проведення атестації державних

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер’янова. – К., 2003. – С.157.

² Про вдосконалення роботи зі зверненнями громадян в державній податковій системі України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 24.09. 2002 р.

³ Про проведення щорічної оцінки працівників державної податкової служби у Харківській області: Наказ Державної податкової адміністрації України у Харківській області від 15.12.2003 р.

службовців”¹, наказу Головного управління державної служби України від 31 жовтня 2003 року “Про затвердження Загального порядку проведення щорічної оцінки виконання державними службовцями покладених на них обов’язків і завдань”² та наказу Державної податкової адміністрації України від 10 грудня 2003 р. „Про проведення щорічної оцінки працівників державної податкової служби України”³), та ініціативні, тобто такі, що приймаються з власної ініціативи керівництва органу, на основі виявлених проблем, виходячи із характеру обстановки, що склалася, та конкретних завдань, які при цьому виникають (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 31 травня 2002 р. „Про цілеспрямовані дії по відшкодуванню податку на додану вартість”⁴).

За способами фіксації необхідно виділяти усні та письмові накази. Накази, які мають нормативний характер або впливають на зміну правового статусу осіб, на яких поширюється їх дія, обов’язково набирають письмову форму. Але певна кількість наказів існує і в усній формі, оскільки досить часто без них, особливо у сфері діяльності органів податкової міліції, не обійтись.

За можливостями використання накази поділяються на багаторазові та одноразові. До багаторазових наказів належать ті, дія яких розрахована до їх скасування або на конкретний термін (наприклад, нормативні); до одноразових – ті, що розраховані для конкретної ситуації (наприклад, індивідуальні), після реалізації якої вони припиняють свою дію.

За часом дії (тривалістю) можна виділити такі три види наказів: а)

¹ Про затвердження Положення про проведення атестації державних службовців: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 р. № 1922 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 1-2. – Ч. 1. – Ст. 27.

² Про затвердження Загального порядку проведення щорічної оцінки виконання державними службовцями покладених на них обов’язків і завдань: Наказ Головного управління державної служби України від 31 жовтня 2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 48. – Ст. 2546.

³ Про проведення щорічної оцінки працівників державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 10.12.2003 р.

⁴ Про цілеспрямовані дії по відшкодуванню податку на додану вартість: Наказ Державної податкової адміністрації України від 31.05.2002 р.

розраховані на певний період часу (установочний наказ, плани роботи на рік та більші строки тощо); б) строк дії яких заздалегідь не встановлюється, і вони чинні до їх офіційного скасування (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України від 1 грудня 1998 р. „Про взаємодію митних органів та органів державної податкової служби при розгляді спорів в арбітражних судах”¹); в) такі, що припиняють свою дію після їх виконання (наприклад, наказ Державної податкової адміністрації України від 30 жовтня 1996 р. „Про утворення тимчасової робочої групи з питань забезпечення своєчасності сплати податків”²). Останні, як правило, приймаються у випадках, коли на час їх прийняття передбачити конкретний строк їх реалізації неможливо.

Ми розуміємо, що наведена класифікація, можливо, і не враховує усі варіанти групування наказів державної податкової служби України, але, що не менш важливо, дозволяє отримати досить повну картину про масштаби правотворчої діяльності органів зазначеної системи і викрити ті недоліки, які накопичилися в цій сфері.

Вище автор вже зазначав, що на сьогодні у нормативних актах, які стосуються організації та діяльності органів державної податкової служби, чітко не визначено назву правових актів управління, які можуть бути за своїми юридичними ознаками нормативними актами і використовуватися у системі зазначених органів для виконання управлінських функцій. Це призвело до існування значної кількості нормативних актів з різними назвами (накази, листи, розпорядження тощо), що суттєво ускладнює процес їх систематизації, вироблення єдиних процедур підготовки, узгодження, прийняття та виконання. На нашу думку, це є серйозна проблема, яка потребує якнайшвидшого вирішення шляхом закріплення єдиної назви

¹ Про взаємодію митних органів та органів державної податкової служби при розгляді спорів в арбітражних судах: Наказ Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України від 01.12.1998 р.

² Про утворення тимчасової робочої групи з питань забезпечення своєчасності сплати податків: Наказ Державної податкової адміністрації України від 30.10. 1996 р.

нормативного акта управління державної податкової служби.

Отже, роблячи попередні висновки, ще раз зазначимо, що першим і центральним видом правових актів управління державної податкової служби України є наказ, який, як було зазначено вище, може мати нормативний або (ненормативний) індивідуальний характер. Поряд з цим суб'єкти управління в органах податкової служби мають право видавати ще й деякі інші акти управління. Мова йде про ненормативні акти управління, тобто такі, що спрямовуються на вирішення конкретних, індивідуальних питань¹, мають визначених адресатів², породжують, змінюють або припиняють конкретні правовідносини³.

Для індивідуальних актів управління, та само як і для нормативних, властива владність, законність та підзаконність. Разом з тим, оскільки мова йде про застосування норми права, ненормативний акт не може не перебувати у безпосередньому зв'язку з нею. Він має відповідати нормативним актам, і його юридична сила, звичайно, не може не бути залежною від їх юридичної сили.

Характер, безпосередні цілі ненормативних актів управління державної податкової служби різні. У найбільш загальному вигляді можна вести мову про дві їх основні групи з огляду на призначення:

- оперативно-виконавчі акти;
- юрисдикційні акти.

І в першому, і в другому випадку присутня основна мета адміністративного розпорядництва, а саме – забезпечення найбільш доцільної поведінки працівників податкової служби. Але досягається зазначена мета різними засобами, що і обумовило поділ ненормативних актів на дві наведені групи.

Головне, що характеризує першу групу ненормативних актів

¹ Агеева Е.А. Формы управленческой деятельности исполкомов местных Советов. – М., 1973. – С. 23.

² Стефанюк В. Правові акти управління // Право України. – 2003. – № 7. – С. 3-9.

³ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 1. – М., 1976. – С. 308.

податкової служби, полягає у тому, що відповідні суб'єкти управління у своїх індивідуальних актах, як правило, застосовують або реалізують диспозицію відповідної правової норми. Ця діяльність має позитивний характер, у її процесі конкретизуються права і обов'язки, повноваження відповідних учасників внутрішньоуправлінських відносин у зв'язку з необхідністю оперативного регулювання цих відносин (наприклад, наказ про призначення на посаду).

Правоохоронні ненормативні акти податкової служби реалізують санкцію правової норми, втілюючи юрисдикційну діяльність цих органів (наказ про притягнення працівника податкової служби до дисциплінарної відповідальності).

За допомогою індивідуальних актів суб'єкти управління в органах податкової служби впливають на усі сторони діяльності підпорядкованих їм органів, посадових і службових осіб.

Говорячи про ненормативні акти управління державної податкової служби, необхідно також відзначити відсутність вичерпного переліку їх назв. Взагалі щодо правових актів управління і можливості їх видання суб'єктами управління в органах податкової служби у чинних нормативних актах зазначено про існування лише наказу і розпорядження, які у практичній діяльності податкової служби мають як нормативний, так і ненормативний характер. У зв'язку з цим, на нашу думку, необхідно закріпити положення, відповідно до якого наказ суб'єкта управління в органах податкової служби залежно від питання, на вирішення якого він спрямований, носив би нормативний або ненормативний характер, тоді як розпорядження, наприклад, голови державної податкової адміністрації мало б бути виключно ненормативним актом управління, яке мало б видаватися для вирішення нескладних поточних питань практичної управлінської діяльності. Поряд з цим, враховуючи потреби практичної діяльності суб'єктів управління в органах державної податкової служби, необхідно було б передбачити залежно від питання, що вирішується, вичерпний перелік інших видів

ненормативних актів управління.

І останнє, на чому необхідно зупинитися, це на так званих „змішаних” або комплексних правових актах управління державної податкової служби, які містять разом з нормами права індивідуальні приписи та рішення щодо конкретних управлінських справ. Хоча деякі автори вважають, що подібні акти не є самостійним видом правових актів управління і для визначення юридичної природи конкретного змішаного акта необхідно виокремити його переважну рису – нормативність або індивідуальність¹. Як приклад змішаного правового акта управління можна назвати наказ Державної податкової адміністрації у Харківській області від 26 квітня 2004 р. „Про затвердження нової редакції положення про колегію державної податкової адміністрації у Харківській області та регламенту організації засідань колегії державної податкової адміністрації у Харківській області”² де нормативною частиною є положення про порядок подання матеріалів для розгляду на засіданнях колегії, підготовки та проведення засідань колегії тощо, а ненормативна частина зазначеного наказу пов’язується з призначенням секретарем колегії конкретного працівника державної податкової адміністрації.

Роблячи загальний висновок з викладеного, можна з впевненістю стверджувати, що правові акти управління є основною правовою формою управління в державній податковій службі, яка широко використовується суб’єктами управління. У зв’язку з цим актуальним є питання про здійснення систематизації зазначених правових актів управління, яка дозволила б: забезпечити більш високий рівень правової освіченості працівників державної податкової служби; оперативно одержувати відомості про чинні правові приписи з тих чи інших питань; мінімізувати випадки внесення в

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер’янова. – К., 2003. – С. 153.

² Про затвердження нової редакції положення про колегію державної податкової адміністрації у Харківській області та регламенту організації засідань колегії державної податкової адміністрації у Харківській області: Наказ Державної податкової адміністрації у Харківській області від 26 квітня 2004 р.

проекти правових актів управління норм, які суперечать чинному законодавству, видання правових актів, що дублюють один одного; своєчасно виявляти анульовані документи, вносити до чинних актів доповнення та зміни; створити об'єктивні передумови для правильного застосування правових норм, подальшого зміцнення дисципліни і законності в органах державної податкової служби України. Але перш ніж приступити до зазначеної роботи, необхідно дати вичерпний перелік назв та форм нормативних і індивідуальних актів управління державної податкової служби, визначити підстави їх видання і закріпити це у відповідному відомчому нормативному акті.

5.2. Особливості розробки, прийняття та виконання правових актів управління в державній податковій службі

Логічним продовженням аналізу сутності та видів правових актів управління державної податкової служби є питання про їх розробку та забезпечення їх дієвого впливу на відповідні групи внутрішньоуправлінських відносин. Зазначена діяльність має принципове значення для підвищення ефективності управлінської діяльності в системі органів державної податкової служби, оскільки її наслідком стають численні правові акти управління, покликані юридичним шляхом вирішувати важливі питання організаційної побудови і функціонування органів державної податкової служби. Зазначені завдання вирішуються перш за все через видання нормативних актів управління, яке знаходить прояв у процесі правотворчої діяльності органів державної податкової служби. У зв'язку з цим можна зробити висновок, що управління в державній податковій службі, його ефективність прямо і безпосередньо пов'язані з якістю робіт в сфері відомчої нормотворчості.

Аналіз прийнятих правових актів управління в державній податковій

службі свідчить, що на сьогодні юридичного закріплення набула переважна більшість аспектів управлінської діяльності, але поряд з цим багато питань ще очікують свого вирішення та відповідного закріплення у правових актах. Їх вирішення має відбуватися якнайшвидше, що потребує не тільки прийняття нових нормативних актів, але й удосконалення вже чинних. Якісна робота щодо удосконалення чинних та розробки нових нормативно-правових актів в сфері управління в державній податковій службі слугує запорукою підвищення його ефективності щодо охорони і забезпечення прав, свобод та законних інтересів учасників суспільних відносин. І, навпаки, неналежним чином поставлений процес правотворчості сприяє виникненню спірних питань під час реалізації управлінського дій, породжує численні протиріччя і непорозуміння, знижує якість правозастосовчої діяльності, зменшує соціальну цінність правового регулювання взагалі.

Отже, правотворчість органів державної податкової служби, як і будь-якого іншого державного органу, виступаючи формою їх управлінської діяльності¹, забезпечує можливість правового впливу суб'єкта на об'єкт управління за допомогою встановлення правового регулювання з метою належного функціонування і розвитку цього об'єкта². Говорячи про необхідність наявності правотворчих повноважень у органів державної податкової служби, слід наголосити на тому, що вона обумовлена, по-перше, багатоманітністю, великим обсягом внутрішньоуправлінських суспільних відносин і абсолютною неможливістю у зв'язку з цим врегулювання їх за допомогою законодавчих або підзаконних актів вищої юридичної сили. По-друге, переважна більшість суспільних відносин зазначеної групи взагалі не вимагає для свого правового оформлення встановлення норм, наприклад,

¹ Воронков А.В. Информационное обеспечение правотворческой деятельности органов государственного управления // Известия вузов. Правоведение. – 1989. – № 2. – С. 13-20; Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник / За ред. канд. юрид. наук Ю.Ф. Кравченка. – К., 1999. – С. 588; Лопатина С.Н. Правовой акт органа (должностного лица) местного самоуправления как источник права: общетеоретический аспект // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 41-51.

² Дрейшев Б.В. Правотворческие отношения в советском государственном управлении. – Л., 1978. – С. 54.

саме представницьким органом. По-третє, необхідність правотворчої діяльності суб'єктів управління в органах державної податкової служби впливає із самої сутності їх управлінської діяльності як процесу, який передбачає прийняття управлінського рішення, що може втілюватися у форму нормативного або ненормативного акта управління. По-четверте, динамічний характер управлінської діяльності в органах податкової служби досить часто вимагає оперативного реагування суб'єкта управління, наділеного правотворчими повноваженнями, на зміни, які відбуваються у процесі управління. Так, організація, встановлення порядку діяльності підпорядкованих об'єктів управління, їх матеріально-технічне забезпечення, контроль за виконанням тощо, мають регулюватися безпосередньо відповідним суб'єктом управління на підставі чинного законодавства. Регламентація таких відносин, як справедливо зауважує Б.В. Дрейшев, виключно за допомогою закону практично неможлива з погляду на їх динамічність¹.

Таким чином, наявність правотворчих повноважень у суб'єкта управління в органах державної податкової служби обумовлена об'єктивною необхідністю постійного та оперативного впливу на відповідні об'єкти управління з метою юридичного закріплення існуючих у зазначеній галузі відносин та їх правового регулювання; формування нових відносин, відсутніх у поточний момент, але бажаних чи необхідних з огляду на виконання перспективних завдань; ліквідацію відносин та ситуацій, які віджили і гальмують розвиток нових прогресивних тенденцій².

Автори, які вивчають особливості правотворчої діяльності державних органів, наголошують на тому, що зазначений вид діяльності має процесуальну форму, яка, маючи відому самостійність, є у той же час складовим елементом більш загальної категорії, що отримує частіш за все у

¹ Дрейшев Б.В. Правотворчество в советском государственном управлении. М., 1977. – С. 7-8.

² Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник / За ред. канд. юрид. наук Ю.Ф. Кравченка. – К., 1999. – С. 588.

юридичній літературі назву адміністративний процес¹ або адміністративна процедура².

Зазначимо, що автор вже висловлював свою точку зору щодо сутності та змісту таких термінів як „адміністративний процес” та „адміністративна процедура”³. Наголосимо, що діяльність суб’єктів управління в органах державної податкової служби щодо видання нормативних актів управління може здійснюватися або у формі адміністративної процедури (правовий акт управління спрямовується на зовнішнє середовище (платників податків)), або у формі управлінської процедури (правовий акт спрямовується на внутрішнє середовище (працівників органів податкової служби)). На нашу думку, такий розподіл форм правотворчої діяльності у межах органів податкової служби є об’єктивно необхідним, оскільки дозволяє виявити і сформулювати принципові відмінності у меті, завданнях, а звідси і методах внутрішнього та зовнішнього управління.

Отже, правотворчість як форма управління в органах державної податкової служби реалізується через процедуру підготовки та видання правових актів управління, де остання, в свою чергу, є складовою частиною управлінського процесу, який необхідно розуміти як сукупність управлінських процедур, в межах яких відбувається реалізація встановлених в матеріальних нормах права повноважень керівників, спеціалістів зазначених органів, спрямованих на вирішення практичних завдань управління.

¹ Бандурка А.М., Тищенко Н.М. Административный процесс: Учебник. Х., 2001. – С. 16; Стахурський М.Ф. Питання реформування адміністративного процесу в Україні. Автореф. дис. ...канд.юрид.наук. – К., 2002. – С. 10; Панова И.В. Административный процесс в Российской Федерации: понятие, принципы и виды // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С.114-127.

² Тихомиров Ю.А., Талапина Э.В. Административные процедуры и право // Журнал российского права. – 2002. – № 4. – С. 3-13; Люхтергандт О. Проект Адміністративного процедурного кодексу України та сучасне адміністративне процедурне право // Юридичний журнал. – 2002. – № 5. – С. 24-28.

³ Бандурка О.О. Адміністративні процедури в діяльності органів податкової служби України // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності: Збірник наукових праць. – Донецьк: Донецький інститут внутрішніх справ при Донецькому державному університеті, 2004. – № 1. – С. 69-76.

Процедура підготовки та видання нормативних актів управління державної податкової служби характеризується рядом ознак, серед яких основними можна назвати такі:

- зазначеній процедурі властивий позитивний (неюрисдикційний) характер;
- вона здійснюється з метою створення відомчих підзаконних норм, спрямованих на забезпечення належної функціональної структури органів податкової служби, виконання останніми покладених на них функцій;
- даний вид юридичної діяльності здійснюється виключно відповідними керівниками органів податкової служби, перелік яких закріплено у нормативних актах, і ніхто крім них не має повноважень здійснювати правотворчість;
- вона регулюється відповідним процедурними нормами;
- підсумком правотворчої процедури є прийняття відповідного нормативно-правового акта переважно у формі наказу.

Крім зазначених ознак процедури підготовки та видання правових актів управління необхідно окремо зупинитися також і на її принципах, тобто загальних положеннях та ідеях, які покладено в основу правотворчої діяльності, визначають її сутність, і якими мають керуватись суб'єкти правотворчості в процесі роботи над створенням правових норм¹. Відмітимо, що в умовах побудови правової держави ці принципи повинні знайти своє обов'язкове юридичне закріплення в законах та підзаконних нормативних актах. Можливо, їм необхідно надати універсального характеру², який дозволить використовувати останні під час досліджень окремих галузевих правотворчих процесів.

¹ Рибалкін А.О. Принципи нормотворчої діяльності // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 1999. – № 3. – С.276-281.

² Курінний Є. Принципи адміністративної правотворчості // Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції. Збірник наукових праць. К., 2003. – С. 115-119.

Аналіз наукових праць, присвячених зазначеному питанню¹, та використання деяких висновків, зроблених їх авторами, дозволяє автору виділити ряд принципів процедури підготовки та видання правових актів управління державної податкової служби. Це законність, гласність, демократизм, професіоналізм, диференціація правотворчих повноважень, планування.

Законність як принцип полягає у необхідності суворого підпорядкування всієї діяльності суб'єктів правотворчості вимогам правових актів вищої юридичної сили. Вся робота з підготовки, прийняття та опублікування правових актів управління повинна бути суворо регламентованою та нормативно закріпленою. На жаль, на сьогодні правотворчий процес в органах податкової служби не отримав такого вичерпного нормативного закріплення. Головною проблемою уявляється відсутність єдиних стандартів підготовки та видання нормативних актів податкової служби, які б містили в собі принципи зазначеної діяльності, її стадії та конкретні процедури здійснення. В зазначених рекомендаціях необхідно також дати вичерпні відповіді на запитання щодо форми правових актів, а також вирішити, в якій конкретно формі має існувати той або інший акт податкової служби з огляду на питання, які в ньому вирішуються. Закріплення потребують також і вимоги, що висуваються до правових актів управління.

Вирішення поставлених питань є обов'язковим, оскільки від цього багато в чому залежить законність правових актів управління та процедури їх прийняття в органах державної податкової служби. Говорячи про категорію законності щодо актів управління, можна погодитися з думкою В.І. Новосьолова, що вимога законності висуваються до таких елементів

¹ Рибалкін А.О. Принципи нормотворчої діяльності // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 1999. – № 3. – С.276-281; Бакумов В., Кравченко С. Підходи до прогнозування нормотворчої діяльності // Збірник наукових праць Української Академії державного управління при Президентові України. – К., 2002. – Вип.. 2. – С. 3-9; Слинко Д.В. Процесуально-правовий механізм формування і прийняття рішень в органах внутрішніх справ: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – С. 116-118.

правових актів та частин провадження щодо їх видання:

- до компетенції суб'єкта управління та змісту правових актів;
- до форми правових актів;
- до постановки питань, які вимагають видання правових актів;
- до розгляду проектів правових актів;
- до підписання (затвердження) проектів правових актів;
- до набуття актами юридичної сили, доведення їх до відома адресатів¹.

Гласність правотворчої діяльності полягає у відкритості правотворчої процедури, вільному та діловому обговоренні проектів правових документів, яке може здійснюватися під час роботи колегій державних податкових адміністрацій, на нарадах, а також шляхом розсилки копій проектів нормативних актів для ознайомлення працівникам податкової служби.

Вимагає свого підвищення також і демократизм правотворчої діяльності, зміст якого полягає у тому, що правові норми, коли це можливо і доречно, повинні виражати та враховувати волю працівників податкової служби, наслідком чого можуть стати альтернативні проекти нормативно-правових актів.

Зміст принципу професіоналізму, який може бути визначений як глибоке та всебічне знання і володіння практичними навичками в будь-якій галузі суспільно корисної діяльності², ставить вимоги до суб'єктів правотворчої діяльності, якими, як справедливо зазначають деякі автори, мають виступати найбільш досвідчені юристи³. На сьогодні в органах державної податкової служби основний обсяг роботи щодо підготовки і

¹ Новоселов В.И. Законность актов управления. – М., 1968. – С. 32.

² Габричидзе Б.Н., Коланда В.Н. Принцип профессионализма в государственной службе // Государство и право. – 1995. – № 12. – С. 19-26.

³ Трохимчук М. Питання удосконалення техніки юридичного нормотворення // Юридичний вісник України. – 2004. – №№ 1-2. – С. 7.

погодження проектів нормативних актів управління, їх перевірки на відповідність вимогам законодавчих актів здійснюють працівники підрозділів правового забезпечення відповідних органів податкової служби. У необхідних випадках до зазначеної роботи можуть залучатися працівники інших структурних підрозділів податкової служби, які володіють спеціальними знаннями, необхідними для підготовки правового акта управління. Необхідним напрямком підвищення професійного рівня нормотворців має стати періодичне підвищення їх кваліфікації, яка може здійснюватися на базі навчальних закладів державної податкової служби України. Велика роль також і науки в реалізації даного принципу, адже саме вона допомагає відшукати найбільш оптимальні правові форми, які враховують різноманітні, а іноді і протилежні, інтереси учасників управлінських відносин, має реальну можливість провести науковий експеримент, здійснити наукову експертизу нормативно-правових актів. Слід зазначити, що посиленню ролі науки в процесі правотворчості сприяло б прийняття спеціального Положення про науково-методичне забезпечення правотворчої діяльності.

Відповідно до принципу диференціації правотворчих повноважень вимагається нормативне визначення меж останніх щодо різних суб'єктів правотворчої діяльності (Державної податкової адміністрації України, державних податкових адміністрацій обласного рівня тощо).

Принцип планування надає можливість запобігти непродуманій правотворчості, усунути дублювання і розпорошення зусиль з урахуванням узгодження планів роботи державних органів різного типу і рівня, ліквідувати поспішність в правотворчій діяльності, створює умови для підготовки нормативних документів високої якості. В той же час слід зазначити, що плановість правотворчості не виключає оперативного прийняття нормативних актів у зв'язку з непередбаченою актуалізацією тих чи інших проблемних питань діяльності органів податкової служби.

Важливим моментом у розгляді правотворчої діяльності суб'єктів

управління державної податкової служби є встановлення її внутрішньої структури, тобто стадій.

У юридичній літературі відсутній єдиний підхід до визначення складу стадій або етапів правотворчої процедури, послідовності їх здійснення. Так, на думку Є.О. Агеєвої, видання правових актів проходить стадію підготовки та розробки проекту відповідного акта, стадію обговорення та прийняття акта та стадію доведення акта до відома виконавців¹. Дещо ширше до цього питання ставиться Б.В. Дрейшев, виділяючи при цьому такі стадії: 1) встановлення необхідності видання нормативного акта управління; 2) підготовку проекту акта; 3) внесення проекту акта у правотворчий орган; 4) обговорення (розгляд) проекту акта; 5) прийняття акта управління; 6) оприлюднення акта². Майже подібних поглядів, за винятком виділення стадії внесення проекту акта у правотворчий орган, дотримуються С. Хінов та І. Дерменджиєв³. Існують також і інші точки зору на зазначену проблему⁴.

Аналіз наведених точок зору, на нашу думку, свідчить про те, що окремі автори при визначенні стадій правотворчої діяльності до переліку останніх включили дії (сукупність дій), які об'єктивно не можуть претендувати на статус стадії, оскільки не володіють її характерними рисами. Вважаємо, що певна група дій у межах правотворчої процедури може бути названа стадією лише за умови, коли вона є відносно самостійною частиною процедури, яка поряд із загальними завданнями усієї процедури має властиві тільки їй завдання та особливості.

У зв'язку з викладеним автор вважає, що правотворча процедура в державній податковій службі складається з таких основних стадій – стадії

¹ Агеєва Е.А. Формы управленческой деятельности исполкомов местных Советов. – М., 1973. – С.31-41.

² Дрейшев Б.В. Правотворчество в советском государственном управлении. – М. 1977. – С. 59.

³ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1976. – С. 42.

⁴ Лата Н. Прийняття нормативно-правових актів органів виконавчої влади // Вісник прокуратури. – 2003. – № 10. – С. 93-96; Бандурка А.М., Тищенко Н.М. Административный процесс: Учебник. – Х., 2001. – С. 130; Крылов Ю.В. Правовое регулирование административно-процессуальной деятельности в области правотворчества // Советское государство и право. – 1986. – № 8. – С. 123-126.

підготовки правового акта управління, стадії прийняття акта управління та стадії доведення прийнятого рішення до виконавців. Зазначимо, що при цьому ми повністю поділяємо думку тих авторів, які у межах основних стадій виділяють елементи більш низького рівня (процедурні етапи), не надаючи їм самостійного значення¹. Це пов'язано з тим, що процедурні етапи правотворчої діяльності досить часто мають періодичний (непостійний) характер, чітко проявляються не в усіх процедурах вироблення та прийняття правових актів управління.

Особливістю правотворчої діяльності суб'єктів управління в органах державної податкової служби є її динамічний характер, пов'язаний з необхідністю оперативного впливу за допомогою правових засобів на об'єкти управління. Ініціатором такого впливу може бути як сам суб'єкт управління (наприклад, керівник відповідного органу державної податкової служби), коли, на його думку, виникає необхідність врегулювати суспільні відносини у тій сфері діяльності, якою він покликаний керувати, так і інші особи (заступники керівника органу державної податкової служби, відповідні спеціалісти).

Однак мають місце також деякі обмеження щодо органів та осіб, які можуть бути ініціаторами постановки питань, що підлягають врегулюванню правовими актами. Для того, щоб розпочати провадження з видання правового акта управління або внесення змін до прийнятих раніше актів, іноді необхідна ініціатива певного конкретного органу або особи. Так, наприклад, проекти наказів про внесення змін до структури та функцій органів державної податкової служби має право вносити на розгляд голови Державної податкової адміністрації України лише Департамент організаційно-розпорядчої роботи за пропозиціями структурних підрозділів Державної податкової адміністрації України.

Досить часто у діяльності органів державної податкової служби мають

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. С. 168-169; Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. проф. С.С. Алексеева. – М., 1987. – С. 331.

випадки, коли підготовка та видання правового акта управління залежить не від розсуду суб'єкта управління, а є його прямим обов'язком. Так, органи державної податкової служби зобов'язані видати правові акти управління:

- при дорученні вищестоящого органу державної влади. Так, на виконання вимог п. 5 Постанови Кабінету Міністрів України „Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України” від 15 листопада 1996 р. № 1385¹ Державною податковою адміністрацією України було видано низку наказів², спрямованих на удосконалення організаційної структури органів державної податкової служби;

- при дорученні вищестоящого органу (посадової особи) державної податкової служби. Так, наприклад головою державною податкової адміністрації у Харківській області на виконання наказу Державної податкової адміністрації України від 2 квітня 2004 року “Про затвердження нової редакції Типового положення про колегію державної податкової адміністрації в АР Крим, областях, мм. Києві та Севастополі та Типового регламенту організації засідань колегії державної податкової адміністрації в АР Крим, областях, мм. Києві та Севастополі”³ було видано наказ „Про затвердження нової редакції положення про колегію державної податкової адміністрації у Харківській області та регламенту організації засідань колегії державної податкової адміністрації у Харківській області” від 26

¹ Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15 листопада 1996 р. № 1385 // Державний вісник України. – 1996. – № 11-12. – Ст. 731.

² Наприклад, див.: Про організаційну структуру Державної податкової адміністрації України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 02.10.2000 р; Про організаційну структуру органів державної податкової служби: Наказ Державної податкової адміністрації України від 16.07.2003 р.

³ Про затвердження нової редакції Типового положення про колегію державної податкової адміністрації в АР Крим, областях, мм. Києві та Севастополі та Типового регламенту організації засідань колегії державної податкової адміністрації в АР Крим, областях, мм. Києві та Севастополі: Наказ Державної податкової адміністрації України від 2 квітня 2004 р.

квітня 2004 р.¹;

- якщо даним органом податкової служби раніше виданий правовий акт, яким обумовлено видання у подальшому іншого правового акта. Так, відповідно до вимог наказу Державної податкової адміністрації України у Харківській області „Про організаційну структуру Державної податкової служби Харківської області” від 24 липня 2003 р.² видано наказ Про затвердження Положення про управління справами Державної податкової адміністрації у Харківській області від 23 квітня 2004 р.³

Ведучи мову про першу стадію правотворчої процедури – стадію підготовки правового акта управління, необхідно наголосити на тому, що вона є найважливішою серед інших її стадій. Від того, наскільки чітко врегульована ця стадія, наскільки послідовно дотримуються приписи відповідних правових норм, залежить, чи будуть законними (і доцільними) правові акти⁴, чи буде вдалим формулювання приписів, які в них містяться, чи не треба буде у подальшому, коли акти будуть діяти, їх скасовувати або змінювати з метою усунення допущених при прийнятті помилок⁵.

Стадія підготовки правового акта управління досить часто в літературі представляється у вигляді двох етапів: на першому етапі здійснюється збирання, обробка та аналіз необхідної інформації та матеріалів, на другому – розробка різних варіантів робочих проектів акта управління з наступним вибором остаточного з них⁶ (хоча досить поширена практика підготовки

¹ Про затвердження нової редакції положення про колегію державної податкової адміністрації у Харківській області та регламенту організації засідань колегії державної податкової адміністрації у Харківській області: Наказ Державної податкової адміністрації у Харківській області від 26 квітня 2004 р.

² Про організаційну структуру Державної податкової служби Харківської області: Наказ Державної податкової адміністрації України у Харківській області від 24.07.2003 р.

³ Про затвердження Положення про управління справами Державної податкової адміністрації у Харківській області: Наказ Державної податкової адміністрації України у Харківській області від 23.04. 2004 р.

⁴ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1976. – С. 44.

⁵ Новоселов В.И. Законность актов управления. – М., 1968. – С. 43.

⁶ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1976. – С. 46.

лише одного проекту акта управління). При цьому деякі автори, думку яких поділяє і дисертант, виділяють ще і третій етап – погодження (візування) проекту акта управління¹.

Головною особливістю першого етапу стадії розробки правового акта управління є той факт, що його сутність полягає у цілеспрямованій інформаційно-аналітичній роботі. Саме інформація, тобто сукупність різних відомостей про явища, факти, що мають відношення до справляння податків та характеризують діяльності органів податкової служби України у цій сфері, як слушно зауважують деякі автори, є необхідним засобом розробки управлінських рішень та їх реалізації², що надає особливого значення дослідженню саме інформаційного аспекту правотворчої діяльності³.

Відомо, що органи державної податкової служби мають у своєму розпорядженні значні інформаційні ресурси, але не увесь їх обсяг використовується при підготовці актів управління. Обсяг і характер інформації, який буде використано у правотворчій процедурі, залежить від типу майбутнього акта управління та цілей його прийняття. Оскільки правові акти управління державної податкової служби дуже різноманітні, то вибір інформації для їх підготовки повинен носити індивідуальний, цільовий характер. У даному випадку можна лише сформулювати деякі загальні принципи збирання та аналізу інформації⁴, які можуть використовуватися при підготовці правових актів управління.

Робота з інформацією розпочинається, як правило, зі збирання та групування кількісних показників, які стосуються проблеми, що вивчається. Мета – пошук змін в умовах та результатах діяльності органу (органів) податкової служби, встановлення відхилень від завданих параметрів,

¹ Дрейшев Б.В. Правотворчество в советском государственном управлении. – М., 1977. – С. 67.

² Кузенко Л.В. Акти управління як носії інформації // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2000. – № 1. – С. 97-101.

³ Воронков А.В. Информационное обеспечение правотворческой деятельности органов государственного управления // Известия вузов. Правоведение. – 1989. – № 2. – С. 13-20.

⁴ Управление горрайорганами внутренних дел: Учебник. – М., 1981. – С. 187-188.

знаходження проблемних питань, які вимагають вирішення.

Потім збирається якісна інформація і зіставляється з кількісною для пояснення причин кількісних змін. Тут вже здійснюється пошук джерел виникнення проблеми, встановлюються причинно-наслідкові залежності проблеми, що виявлена, від умов і результатів функціонування органу (органів) податкової служби, висуваються гіпотези виявлених проблем.

Висування гіпотез щодо причин змін, що відбулися, робить подальшу роботу з інформацією ще більш цілеспрямованою: дає можливість звузити обсяг інформації, яка підлягає вивченню, і у той же час викликає необхідність максимально деталізувати ті відомості, які відібрані для вивчення. Та частина інформації, що досліджується, перегруповується таким чином, щоб чітко розмежувати відомості, що пояснюють зазначені причини об'єктивними факторами і суб'єктивними процесами в організації і діяльності самого органу (органів) податкової служби.

Остання необхідна умова – інформаційне обґрунтування шляхів та засобів вирішення проблеми. Це обґрунтування доповнюється збиранням та оцінкою інформації, яка містить характеристику досягнень науки та передового досвіду, приписів нормативних актів з питань організації діяльності органів податкової служби у межах проблематики, що розглядається.

Таким чином, робота з інформацією, її збирання, групування, оцінка покликані інформаційно забезпечити майбутній правовий акт управління, тобто всебічно обґрунтувати мету видання акта управління, засоби досягнення цілей управління, що містяться у правовому акті.

Володіння необхідним обсягом фактичних даних, що обґрунтовують необхідність прийняття правового акта управління дозволяє приступити до другого етапу першої стадії – розробки проекту. За загальним правилом підготовка проектів правових актів управління державної податкової служби доручається працівникам того органу, від імені якого акти видаються (керівникам структурних підрозділів, працівникам підрозділів правового

забезпечення). Доручення підготувати проект правового акта управління є обов'язковим для тих, до кого воно звернено. Непідготовка проектів у встановлений строк, підготовка недоброякісних проектів розглядається як порушення службової дисципліни і може бути підставою для притягнення винних осіб до дисциплінарної відповідальності.

Важливою фазою роботи над проектом правового акта управління є оформлення або складання його текстової частини¹. У межах зазначеної фази в першу чергу проводиться вибір виду акта, а також визначення оптимальної внутрішньої структури і конкретний зміст проекту, які б відповідали усім вимогам юридичної техніки. Юридична техніка – це сукупність правил, засобів і прийомів розроблення, оформлення, систематизації нормативних актів з метою їх чіткості, зрозумілості і ефективності².

До правил підготовки проектів правових актів управління насамперед необхідно віднести: конкретність, чіткість і повноту у викладенні нормативного матеріалу; логіку у викладенні тексту документа і зв'язок нормативних приписів поміж собою; відсутність протиріч, прогалин, колізій як в нормативному акті, так і у всьому нормативному забезпеченні; ясність, простота застосування і зрозумілість термінів; недопущення використання у тексті документа незрозумілих, багатозначних і розпливчатих, емоційно насичених термінів; відмову від канцеляризмів, словесних штампів, рідких слів; стислість і компактність викладення правових норм, скорочення до мінімуму дублювання нормативного матеріалу з одного і того ж питання. Від правил юридичної техніки потрібно відрізнити правила оформлення нормативного акта. Це специфічні і уніфіковані норми, які фіксують офіційні реквізити і структурні частини нормативного акта.

Оформлення проекту правового акта управління закінчується перевіркою вже підготовленого проекту на послідовність розміщення

¹ Лата Н. Прийняття нормативно-правових актів органів виконавчої влади // Вісник прокуратури. – 2003. – № 10. – С. 93-96.

² Теория государства и права. Учебник для юридических вузов и факультетов / Под ред. В.М. Корельского и В.Д. Первалова. – М., 1998. – С. 313.

матеріалу, на відповідність структури проекту тим основним питанням, що виносяться на вирішення, а також стилю, властивого певному виду актів управління.

Проекти правових актів управління державної податкової служби до того, як вони будуть подані на розгляд відповідним керівникам (суб'єктам управління) для прийняття (затвердження), повинні бути погоджені з певними структурним підрозділами органу податкової служби, його посадовими особами. При цьому погодження можна визначити як попередній розгляд, обговорення приписів, що містяться у проектах правових актів, які після прийняття (затвердження) відповідними органами (посадовими особами) стануть обов'язковими для їх адресатів¹.

Зазначимо, що хоча іноді процедура погодження проекту акта управління викликає нарікання у зв'язку із уповільненням процесу прийняття акта, його не можна вважати надмірним бюрократичним та ускладнюючим чинником, адже воно спрямоване на запобігання помилкам у майбутньому нормативно-правовому акті², забезпечення його ефективності та законності.

Відповідно до практики правотворчої діяльності в органах державної податкової служби проекти правових актів управління у першу чергу підлягають погодженню з керівниками зацікавлених підрозділів, причому, кількість суб'єктів погодження залежить від змісту конкретного правового акта. Так, наприклад, проект прийнятого наказу Державної податкової адміністрації у Харківській області „Про затвердження Положення про управління економічного аналізу та прогнозування податкових надходжень ДПА у Харківській області”³ було погоджено з заступником Голови державної податкової адміністрації у Харківській області, начальником організаційно-розпорядчого управління, начальником відділу кадрів.

¹ Новоселов В.И. Законность актов управления. – М., 1968. – С. 45.

² Розин Л.М. Вопросы теории актов советского государственного управления и практика органов внутренних дел: Учеб. пос. – М., 1975. – С. 120.

³ Про затвердження Положення про управління економічного аналізу та прогнозування податкових надходжень ДПА у Харківській області: Наказ Державної податкової адміністрації у Харківській області від 29 серпня 2003 р.

Зацікавлені підрозділи (посадові особи) органів податкової служби знайомляться з представленими для ознайомлення проектами правових актів управління, можуть висловлювати свої пропозиції щодо змісту проекту правового акта, тобто про зміну редакції частин актів, про доповнення новими положеннями або про виключення деяких положень.

Підрозділи (посадові особи) органу податкової служби, які підготували проект, якщо вони згодні з висловленими зауваженнями та пропозиціями, вносять до проектів відповідні зміни та доповнення. При незгоді з зауваженнями та пропозиціями останні підлягають письмовому фіксуванню і мають бути представлені разом з проектами для розгляду тим суб'єктом управління, який видав розпорядження про підготовку проекту.

Факт погодження проектів правових актів управління державної податкової служби фіксується на проектах або на окремих аркушах до нього у вигляді віз, які містять підписи і назви посад уповноважених на те посадових осіб, зацікавлених підрозділів та дату погодження.

Після погодження проектів актів із зацікавленими підрозділами (посадовими особами) органу податкової служби і належного оформлення факту погодження проекти подаються для ознайомлення підрозділам (посадовим особам), спеціально уповноваженим на здійснення попереднього контролю за законністю приписів, що в них містяться. Перш за все проекти правових актів управління державної податкової служби повинні бути подані для перевірки підрозділом правового забезпечення. Так, відповідно до п. 3.8 наказу Державної податкової адміністрації у Харківській області „Про затвердження Положення про управління правового забезпечення Державної податкової адміністрації у Харківській області” від 7 серпня 2003 р.¹ видання наказу, розпорядження або іншого нормативно-правового акта державної податкової адміністрації без попереднього розгляду управлінням правового забезпечення не допускається.

¹ Про затвердження Положення про управління правового забезпечення Державної податкової адміністрації у Харківській області: Наказ Державної податкової адміністрації у Харківській області від 07.08.2003 р.

Якщо проект правового акта не суперечить чинному законодавству, керівник підрозділу правового забезпечення візує проект та передає його на розгляд керівництва органу податкової служби. У разі невідповідності чинному законодавству України проектів наказів та інших правових актів, що подаються на підпис керівництву органу державної податкової служби, начальник підрозділу правового забезпечення зобов'язаний, не візуючи проекти цих документів, надати відповідний висновок з пропозиціями про законний порядок вирішення питань, що розглядаються.

Зазначимо також, що відповідно до постанови Кабінету Міністрів України „Про Загальне положення про юридичну службу міністерства, іншого центрального органу державної виконавчої влади, державного підприємства, установи, організації” від 27 серпня 1995 р. № 690¹ пропозиції начальника підрозділу правового забезпечення щодо приведення у відповідність до законодавства проектів наказів, розпоряджень, інших нормативно-правових актів органів державної податкової служби, що суперечать нормам закону, є обов'язковими для виконання керівниками структурних підрозділів та для розгляду керівництвом відповідного органу податкової служби. Остання зазначена теза свідчить про те, що керівник органу податкової служби не зв'язаний висновками підрозділу правового забезпечення. Отже, складається таке враження, що відмова підрозділу правового забезпечення завізувати проект правового акта не є формальною підставою для його відхилення. Вважаємо, що зазначений підхід є помилковим, у зв'язку з чим необхідно чітко закріпити правило, що у разі відмови підрозділу правового забезпечення від візування правові акти не видаються.

Говорячи про фазу погодження проектів правових актів управління державної податкової служби як спосіб забезпечення їх законності та

¹ Про Загальне положення про юридичну службу міністерства, іншого центрального органу державної виконавчої влади, державного підприємства, установи, організації: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 1995 р. № 690 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 1. – Ст. 20.

доцільності, захисту працівників органів податкової служби від їх негативного впливу та покладення на останніх додаткових обмежень (обов'язків, заборон тощо), не передбачених чинним законодавством, можна було б передбачити правило, відповідно до якого проекти деяких правових актів управління підлягали б погодженню також і з відповідними професійними спілками працівників органів державної податкової служби. У даному випадку зазначені організації могли б бути незалежними суб'єктами, покликаними охороняти і захищати законні права та інтереси працівників податкової служби, яким може бути завдана шкода шляхом видання неправомірних правових актів управління. Вважаємо, що на сьогодні є достатньо підстав, які дозволяють можливим суб'єктом погодження правових актів управління державної податкової служби назвати також колегії державних податкових адміністрацій. Зазначимо, що у юридичній літературі вже досить давно ставилося питання про наділення колегій органів виконавчої влади повноваженнями у сфері правотворчої діяльності¹. Автор впевнений, що зазначені пропозиції необхідно розглянути і щодо діяльності органів податкової служби.

Необхідно, на нашу думку, підтримати також пропозицію щодо закріплення строків погодження (візування) проектів правових актів управління² зацікавленими підрозділами та підрозділами правового забезпечення органів податкової служби, що посилить відповідальність та оперативність діяльності суб'єктів правотворчих процедур. При цьому конкретні строки погодження можуть залежати як від складності проектів правових актів, так і від виду погодження (всередині відповідного органу податкової служби чи з іншими зацікавленими суб'єктами, наприклад, вищестоящою державною податковою адміністрацією).

¹ Тихомиров М.Ю. Акты центральных органов управления в условиях перестройки // Известия вузов. Правоведение. – 1990. – № 1. – С. 45-52.

² Дрейшев Б.В. Правотворчество в советском государственном управлении. – М., 1977. – С.103; Лата Н. Прийняття нормативно-правових актів органів виконавчої влади // Вісник прокуратури. – 2003. – № 10. – С. 93-96.

Стадія прийняття правового акта управління державної податкової служби полягає у розгляді проектів керівником органу податкової служби та їх затвердженні (підписанні). Важливість та принциповість зазначеної стадії полягає у тому, що саме у її межах проект перетворюється у загальнообов'язковий акт, який виражає волю суб'єкта управління, завдяки чому стадія прийняття правового акта управління займає центральне місце у правотворчій процедурі¹.

Як слушно зазначають деякі автори, тривалість стадії, що розглядається, багато у чому залежить від проведеної підготовчої роботи, належні обсяги якої дозволяють зробити зазначену стадію максимально короткою². З огляду на те, що правові акти управління державної податкової служби приймаються у єдиноначальному порядку, зміст стадії прийняття правового акта управління у переважній більшості випадків полягає у затвердженні акта шляхом його підписання керівником органу податкової служби. Підпис складається з найменування посади особи, яка підписує документ (повне, якщо документ надрукований не на бланку, скорочене – на документі, надрукованому на бланку), особистого підпису, ініціалів і прізвища. Головні вимоги даного процедурного етапу, як зазначається у літературі³, при цьому полягають в тому, щоб проект правового акта управління був прийнятий компетентною посадовою особою, яка на законних підставах представляє відповідний орган податкової служби (зазначимо, що не можна визнати законним видання правових актів управління, які адресовані працівникам або структурним підрозділам органу податкової служби, іншими особами – не керівниками органу, якщо тільки ці особи офіційно не заміщують керівника або якщо іншим посадовими особам

¹ Крылов Ю.В. Правовое регулирование административно-процессуальной деятельности в области правотворчества // Советское государство и право. – 1986. – № 8. – С. 123-126; Дрейшев Б.В. Правотворческие отношения в советском государственном управлении. – Л. – С. 143.

² Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 168.

³ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1976. – С.50.

(керівникам структурних підрозділів) не надано право здійснення будь-якої функції по відношенню до інших підрозділів чи посадових (службових) осіб); щоб було перевірено, чи була отримана думка інших підрозділів (посадових осіб), чи було проведене попереднє погодження проекту; щоб прийнятий акт був поданий для затвердження вищестоящому органу, якщо це вимагається правовими нормами (так, відповідно до п. 9 Положення про Державну податкову адміністрацію України Голова Державної податкової адміністрації України затверджує прийнятті відповідними податковими адміністраціями (інспекціями) положення про них).

Правовий акт управління, виданий із дотриманням встановлених вимог, необхідно довести до відома тих органів, підрозділів, посадових (службових осіб) податкової служби, які набувають права і на яких покладаються обов'язки у зв'язку з виданням даного акта. Зазначена стадія перебуває у тісному взаємозв'язку з процедурою правотворчості. Не виступаючи стадією власне правотворчої процедури, стадія доведення акта управління до відома об'єктів управління проте є її завершальним етапом, оскільки сповіщення про прийняті правові акти, як слушно наголошує Б.В. Дрейшев¹, є неодмінною умовою їх реалізації. О.С. Піголкін вважає, що правотворчий процес не завершений, якщо нормативний акт затверджений, але його зміст не доведений у офіційному порядку до відома виконавців. Офіційне оголошення прийнятого акта реально забезпечує презумпцію знання закону, включення такого акта до загальної системи правового регулювання, реальне його здійснення”².

Отже, прийняті правові акти управління підлягають реєстрації в управліннях справами де і зберігаються їх оригінали – тобто документи з текстами, прийняті (затвержені) і підписані уповноваженою особою у

¹ Дрейшев Б.В. Правотворчество в советском государственном управлении. – М. – С.141-142.

² Піголкін А.С. Теоретические проблемы правотворческой деятельности в СССР: Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. – М., 1972. – С. 15.

встановленому порядку¹. Поряд з цим на управління справами податкових адміністрацій (інспекцій) покладається обов'язок щодо тиражування зазначених актів управління і своєчасного доведення їх до виконавців.

Форми доведення змісту правових актів управління до виконавців можуть бути найрізноманітнішими, оскільки зазначена процедура не знайшла свого чіткого закріплення у нормативних актах. Найчастіше працівники податкової служби ознайомлюються з прийнятими нормативними актами шляхом вивчення їх копій. В необхідних випадках факт ознайомлення з положеннями акта управління підтверджується особистим підписом працівника. Можливим варіантом доведення змісту правових актів управління до виконавців є також публічне роз'яснення їх змісту на колегіях, нарадах, шляхом оприлюднення у друкованих засобах масової інформації (наприклад, Віснику податкової служби України) тощо.

Поряд з прийняттям правових актів управління важливе місце в процесі управління в органах податкової служби займає також і організація їх виконання, оскільки їх ефективність залежить не тільки від виявлення управлінської проблеми в діяльності податкової служби, осмислення та вибору шляхів її вирішення (у даному випадку шляхом видання правового акта), але й від виконання його на практиці. Виконання правового акта управління, як справедливо відзначається у літературі², здійснюється за допомогою низки організаційних форм управління. У той же час зазначимо, що єдиного погляду на кількість конкретних організаційних засобів, що забезпечують виконання правових актів управління (управлінських рішень), у правовій науці не вироблено. Так, на думку О.М. Бандурки, організація виконання управлінського рішення передбачає: з'ясування та конкретизацію рішення; підбір, розстановку, інструктаж та навчання виконавців;

¹ Новоселов В.И. Законность актов управления. – М. – С. 73.

² Основы управления в органах внутренних дел. Учебник / Под ред. А. П. Коренева. – М., 2001. – С. 192; Кувакін С.В. Організаційні форми управління органами внутрішніх справ: загальнотеоретичний аспект: Дис. ... канд.юрид.наук. Запоріжжя. – 2001. – С. 164.

забезпечення їх діяльності та взаємодії; контроль і облік; коригування рішення в процесі виконання і прийняття нових рішень з метою виконання попередніх, оскільки процес управління здійснюється безперервно¹. В.С. Четверіков та В.В. Четверіков організацію виконання управлінського рішення представляють як систему, яка складається з низки елементів-операцій: 1) з'ясування управлінського рішення; 2) деталізації управлінського рішення; 3) підбору та розстановки виконавців; 4) забезпечення діяльності виконавців; 5) контролю, обліку та коригування². Існують також і інші погляди на зазначене питання³.

Загалом погоджуючись з висловленими поглядами та проектуючи їх на порядок виконання правових актів управління державної податкової служби, а також враховуючи викладене вище, автор пропонує такий перелік елементів стадії виконання правових актів: підбір та розстановку виконавців; забезпечення діяльності працівників податкової служби щодо виконання акта управління; контроль виконання; підбиття підсумків виконання.

Враховуючи той факт, що дослідженню організаційних форм управління в державній податковій службі, зокрема і тих, що спрямовуються на виконання правових актів управління, буде присвячено окремий підрозділ дослідження, ми зосередимо увагу у даному випадку лише на питаннях принципів, тобто основних засад виконання зазначених актів, до яких необхідно віднести такі: послідовності, комплексності, системності, загальності. Принцип послідовності вимагає, щоб реалізація нормативного акта завжди була безперервною, тобто охоплювала усі стадії його дії – інформування про його зміст, засвоєння останнього виконавцем, безпосередню реалізацію нормативних приписів, контролю за нею, оцінку

¹ Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України, 1999. – С. 139.

² Четверіков В.С., Четверіков В.В. Основы управления в органах внутренних дел: Учебное пособие. – М., 1997. – С. 71-72.

³ Организация управления горрайорганами внутренних дел / Под ред. А.П. Ипакяна, В.А. Малютина. – М., 1990. – С. 159; Кувакін С.В. Організаційні форми управління органами внутрішніх справ: загальнотеоретичний аспект: Дис. ... канд.юрид.наук. – Запоріжжя, 2001. – С. 166.

ефективності виконання положень, планування заходів та вдосконалення цієї діяльності. Реалізація принципу комплексності є можливою лише за умови її забезпечення матеріальними, юридичними, організаційними та іншими заходами. Ігнорування будь-якого заходу перешкоджатиме використанню повною мірою потенціалу нормативного акта. Принцип системності передбачає, що для забезпечення ефективності конкретного правового акта необхідно враховувати і вимоги норм інших законодавчих актів, що регулюють однорідні суспільні відносини. У зв'язку з цим слід погоджувати заходи щодо їх виконання. Ізольована реалізація лише одного закону, без врахування особливостей всього правового поля, може зашкодити ефективності правового регулювання у цілому¹. Принцип загальності означає, що в реалізації акта управління мають брати участь усі суб'єкти, сфера професійної діяльності яких пов'язана з виконанням його норм.

Отже, підсумовуючи сказане, ще раз відзначимо важливість тісного взаємозв'язку чітко відпрацьованого механізму розробки, прийняття та виконання правових актів з організацією високоефективного управління в органах державної податкової служби України. Але, на жаль, приходиться констатувати, що на сьогодні залишається ще чимало невирішених питань у процедурній сфері правотворчої діяльності органів податкової служби. Так, потребує неодмінного прийняття нормативний акт, який визначив би основні принципи та стадії правотворчої діяльності органів податкової служби, закріпив права, обов'язки та відповідальність розробників проектів правових актів управління. Свого подальшого розгляду потребує також і питання залучення до правотворчої діяльності колегій державних податкових адміністрацій та професійних спілок працівників податкової служби України. Зазначений крок, на нашу думку, буде сприяти демократизації правотворчої діяльності податкової служби, більш повній охороні та забезпеченню прав, свобод і законних інтересів працівників податкової служби України.

¹ Медведчук В. Питання ефективності чинного законодавства // Право України. – 1998. – № 6. – С.69-72.

5.3. Організаційні форми управління в державній податковій службі

Як свідчить теорія і практика управлінської діяльності, управління в будь-якій соціальній системі, у тому числі і в системі органів податкової служби, не може здійснюватися лише у правових формах, вимагаючи існування і так званих організаційних форм управління. Наявність зазначених форм управління обумовлюється насамперед, організаційним змістом управління, що найбільш чітко має вираз у плануванні колективних зусиль та розподілі обов'язків їх учасників у досягненні конкретних цілей, у розпорядництві, тобто в регулюванні повсякденної діяльності колективів, у контролі за ходом здійснення поставленої мети, в організаційному забезпеченні усіх стадій управлінського процесу. Тобто управління – це насамперед організація дій з координації, об'єднання в систему спеціалізованих зусиль групи людей¹.

Організаційні форми управління в державній податковій службі, на відміну від правових форм управління, використовуються систематично, постійно і спрямовані на забезпечення чіткої і ефективної роботи об'єктів управління (органів, підрозділів, працівників податкової служби). Вони не пов'язані з виданням правових актів управління та здійсненням юридично значущих дій і, як наслідок, їх застосування не породжує, не змінює і не припиняє внутрішніх адміністративно-правових відносин в органах податкової служби, тобто тим самим підкреслюється їх підпорядкована роль в процесі здійснення управління². Крім цього, організаційні форми управління не знайшли також і своєї детальної правової регламентації та чіткого переліку елементів (видів організаційних дій), які знаходять вираження у їх межах. У зв'язку з цим застосування тої або іншої організаційної форми управління може залежати від розсуду суб'єкта

¹ Державне управління: теорія і практика / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К., 1998. – С. 34.

² Старилів Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. II. – М., 2002. – С. 223.

управління, традицій, які мають місце в підрозділі (органі) податкової служби, стилю керівництва тощо, оскільки в управлінні значну роль відіграють елементи творчості, що мають як раціональний, так і емоційний характер: інтуїція, ризик, діловитість, винахідливість і т. ін. Вони властиві певною мірою обом сторонам управлінських відносин. Як і будь-яка творчість, ці елементи неможливо повністю фіксувати, нормувати, а тому вони залишаються за межами правового регулювання. У цьому плані важливу роль у регулюванні управлінських відносин відіграють й інші суспільні норми та правила неюридичного характеру”¹.

Однак викладене на повинно створювати враження про неприциповість зазначених форм у процесі управління в державній податковій службі. Навпаки, їх значення важко переоцінити. Це пов’язане з тим, що завдяки їх застосуванню вирішуються два основні завдання²: по-перше, створюється і підтримується внутрішня організація органів податкової служби (створення та зміна підрозділів, органів податкової служби; вдосконалення їх внутрішньої структури та компетенції; розподіл функцій; підбір та розстановка кадрів тощо). Причому, зазначене завдання може бути додатково розділене ще на два окремих завдання. У межах вирішення першої організаційні дії суб’єктів управління спрямовуються на формування та підтримання власної структури управління (наприклад, удосконалення організаційної структури Державної податкової адміністрації України). Що ж до другого завдання, то у даному випадку діяльність суб’єктів управління спрямовується на організацію структури інших ланок даної системи органів управління (наприклад, діяльність щодо формування консолідованих органів податкової служби); по-друге, їх застосуванням опосередковується процес управління в органах податкової служби (організовується процес прийняття правових актів управління; здійснюється контроль за виконанням прийнятих управлінських рішень тощо).

¹ Державне управління: теорія і практика / За заг. ред. В.Б. Авер’янова. – К., 1998. – С. 19.

² Агеева Е.А. Формы управленческой деятельности исполкомов местных Советов. – М., – С. 15.

Виконання зазначених завдань стає можливим завдяки наявності значної кількості організаційних дій (заходів), які, до речі, і становлять зміст організаційних форм управління. Зазначимо, що на сьогодні у юридичній літературі не визначено у повному та кінцевому варіанті перелік можливих організаційних дій. Так, наприклад, до зазначених дій Ф.Д. Фіночко відносить роз'яснення змісту і мети законодавчих та інших правових заходів або тих чи інших заходів; інспектування роботи та інструктування нижчих органів (посадових осіб); розроблення програм, підготовку та проведення нарад, конференцій тощо¹. На думку Д.М. Овсянко, це – розробка програм, проведення нарад, контроль, роз'яснення тих або інших заходів, забезпечення поєднання колегіальності та єдиноначальності, вивчення та узагальнення досвіду роботи, підбір кадрів тощо². У свою чергу В.Я. Малиновський, досліджуючи форми управлінської діяльності, до організаційних заходів зараховує: розподіл службових обов'язків, заходи щодо оптимального поєднання єдиноначальності та колегіальності, інструктування службовців (роз'яснення мети, змісту, особливостей нормативно-правових актів тощо), встановлення загального та індивідуального режиму роботи, підготовку та проведення засідань, нарад, колегій, інспектування тощо³. Подібну позицію щодо зазначеного питання займають також і інші автори⁴.

Отже, викладене, а також практика управлінської діяльності в органах податкової служби наочно доводить існування значної кількості організаційних дій, які використовуються в повсякденній діяльності суб'єктів управління. Усю сукупність зазначених організаційних дій, для забезпечення більш повного їх дослідження, можна звести до чотирьох основних груп. Так,

¹ Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Х., 2000. – С. 125.

² Овсянко Д.М. Административное право: Учебное пособие. – М., 2001. – С. 133.

³ Малиновський В. Я. Державне управління: Навчальний посібник. – К., 2003.- С. 430.

⁴ Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. II. – М., 2002. – С. 223; Коренев А.П. Административное право России. Часть I. – М., 1999. – С. 164; Лазарев Б.М. Формы советского государственного управления // Формы государственного управления. – М, 1983. – С. 3-8.

у межах першої групи знаходять прояв дії, спрямовані на організацію роботи з працівниками податкової служби; у межах другої – організаційні дії, пов'язані із здійсненням внутрішньовідомчого контролю; у межах третьої реалізується організаційна робота, спрямована на вдосконалення практичної діяльності підрозділів та працівників податкової служби; у межах четвертої – забезпечується колегіальність управління в органах податкової служби.

Розглянемо більш докладно зміст зазначених груп організаційних форм управління¹.

Суттєвим засобом забезпечення ефективності управління в державній податковій службі є внутрішньовідомчий контроль. Сутність контролю як суспільного явища полягає в перевірці відповідності діяльності учасників суспільних відносин встановленим в суспільстві приписам, в межах яких вони мають діяти². У зв'язку з цим внутрішньовідомчий контроль є найважливішим елементом керівництва, складовою частиною організаційної роботи органів податкової служби, її кожного окремого підрозділу. Його зміст охоплює як контроль вищестоящих органів податкової служби за діяльністю нижчестоящих, так і контроль начальника органу, підрозділу податкової служби за роботою підлеглих працівників.

Головними завданнями, які вирішуються у процесі застосування зазначеної організаційної форми управління, є: підвищення загального рівня організаторської та оперативно-службової діяльності, вдосконалення форм та методів діяльності, надання нижчестоящим органам (підрозділам) податкової служби практичної допомоги у вирішенні поставлених перед ними завдань та усуненні виявлених у ході перевірок недоліків. За допомогою контролю вирішуються також завдання щодо виявлення передового досвіду та впровадження його у практику роботи, сприяння правильному підбору та розстановці кадрів, перевірки відповідності діяльності органу податкової служби, його структурних підрозділів і окремих працівників певним

¹ Розгляду основних елементів організаційної роботи з персоналом державної податкової служби буде присвячено наступний розділ дисертаційного дослідження.

² Андрійко О.Ф. Державний контроль у сфері виконавчої влади України. – К., 1999. – С. 6.

функціям та функціональним обов'язкам, а також відповідності діяльності органу податкової служби його практичним можливостям та висунутим до нього вимогам, забезпечення законності і дисципліни у процесі діяльності органів податкової служби. Зазначимо, що зазначені завдання одночасно можна розглядати і як функції внутрішньовідомчого контролю, які іноді називаються ще напрямками контролю¹. При цьому зазначимо, що внутрішньовідомчий контроль в органах податкової служби, звісно, не обмежується лише зазначеними напрямками, а знаходить свою більш повну деталізацію вже при аналізі контрольних повноважень суб'єктів його здійснення. Так, наприклад, управління по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби Державної податкової адміністрації України здійснює контроль за: діяльністю регіональних підрозділів по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби щодо виконання покладених на них завдань, проведення комплексних та тематичних перевірок з цих питань; станом контрольного-пропускового режиму в органах державної податкової служби України; дотриманням посадовими особами органів державної податкової служби вимог чинного законодавства, регламентованих термінів та затверджених методик, участю у проведенні комплексних, документальних та тематичних перевірок роботи підрозділів в межах своєї компетенції; виконанням рішень і доручень центральних органів законодавчої, виконавчої і судової влади, наказів і розпоряджень, протокольних доручень Державної податкової адміністрації України, рішень Колегії Державної податкової адміністрації України, запитів і звернень народних депутатів України, працівників органів державної податкової служби, платників податків тощо.

Функції внутрішньовідомчого контролю реалізуються керівниками усіх рівнів, а також окремими (наприклад, управлінням оподаткування юридичних осіб) або спеціально створеними підрозділами (наприклад,

¹ Горшенев В.М. Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. – М., 1987. – С. 13.

відділом по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби), тобто суб'єктами контролю¹.

Контрольна діяльність, що здійснюється у системі органів податкової служби, має відповідати певним принципам, тобто науково розробленим та апробованим практикою організаційним і правовим засадам організації контролю, які б забезпечували його ефективність².

До зазначених принципів, на нашу думку, слід віднести законність, об'єктивність, систематичність контрольної діяльності. Принцип законності передбачає захист прав учасників управлінських відносин шляхом суворого дотримання норм чинного законодавства суб'єктом контролю в процесі проведення контрольних дій³. Безпосередньо це означає, що контроль повинен здійснюватися: а) у межах повноважень суб'єкта, який здійснює контроль; б) компетентними посадовими особами; в) з дотриманням необхідної процедури; г) з дотриманням термінів контролю; д) з належним юридичним закріпленням етапів та результатів контролю тощо.

Принцип об'єктивності контролю передбачає аналіз реальних фактів та всебічність їх розгляду. І хоча будь-яке управлінське рішення має елемент суб'єктивності, однак воно повинно базуватися на об'єктивних, реальних фактах. Так і контрольна діяльність має ґрунтуватися на дійсності, реальності, конкретності фактів. Об'єктивність контролю впливає із точного вивчення фактів і документів, заслуховування пояснень, які перевіряються зацікавленими особами, співставлень, виявлення причин порушень, недоліків чи помилок. Принцип систематичності передбачає проведення контролю не одноразово, від випадку до випадку, як говорить В.М. Гаращук⁴, а за певною схемою, постійно.

¹ Гаращук В.М. Предмет, об'єкт і суб'єкт контролю в державному управлінні // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. – Х., 2001. – Вип. 50. – С. 92-97.

² Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. – М., 1981. – С. 61.

³ Гаращук В.М. Принципи контролю та їх сутність // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. – Х., 2001. – Вип. 46. – С. 114-118.

⁴ Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні: Навч. посібник. – Х., 1999. – С. 10.

Крім цього, контроль має бути всеохоплюючим¹. Перевірці необхідно піддавати усі сторони діяльності органів податкової служби, контроль необхідно здійснювати у всіх органах, структурних підрозділах податкової служби, по відношенню до кожного працівника.

Слід виділити також такі принципи як дієвість, оперативність контролю. На думку О.Ф. Андрійко, принцип дієвості контролю полягає в реальних наслідках виявлення порушення чинного законодавства, прийнятих норм і правил. Він включає обов'язок суб'єкта контролю не лише виявити допущені порушення, але й глибоко їх проаналізувати, зробити висновки щодо можливих наслідків, дати хід державному механізму захисту і негайно усунути допущені помилки². Що ж до оперативності, то вона передбачає швидке проведення контрольних дій за наявності відповідних підстав.

Вважаємо за необхідне також зазначити, що контрольна діяльність в обов'язковому порядку має ґрунтуватися на принципі компетентності контролера. Його сутність полягає у тому, що, наприклад, в процесі проведення тематичних перевірок органів податкової служби до здійснення перевіркової роботи мають залучатися лише ті працівники податкової служби, які володіють необхідним обсягом знань у сфері, яка контролюється. Отже, уповноважена особа має контролювати тільки той напрямок діяльності, у якому вона має спеціальні знання³.

На сьогодні практикою управлінської діяльності в органах податкової служби напрацьовано багато форм внутрішньовідомчого контролю. До них, зокрема, можна віднести такі:

- особистий контроль керівника органу (підрозділу) податкової служби за діяльністю підпорядкованих підрозділів

¹ Попов Л.Л. Обеспечение законности в деятельности советской милиции. Учебное пособие. – М., 1972. – С. 93.

² Державне управління в Україні. (Навчальний посібник). За заг. ред. докт. юрид. наук, проф. Авер'янова В.Б. – К., 1999. – С. 130.

³ Мельник Р.С. Забезпечення законності застосування заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю: Дис. ... канд.юрид.наук. – Х., 2002. – С. 101.

(працівників). Контрольна функція, як справедливо зазначається у літературі, впливає з самої природи діяльності керівників як посадових осіб, відповідальних за успішне функціонування об'єктів, які були їм довірені¹, є їх прерогативою². Відповідальність керівника за діяльність підлеглих обумовлює його контрольні повноваження, тобто право отримання інформації про їх роботу та коригування їх дій. Контроль керівника має універсальний характер щодо підлеглих йому осіб. Керівник збирає необхідну йому інформацію, аналізує її, вирішує питання щодо застосування відповідних заходів впливу. Він наділений правом попереднього, поточного, наступного контролю діяльності підлеглих. Ним застосовуються найрізноманітніші методи перевірки виконання: вивчення звітності, особиста перевірка (у формі безпосереднього спостереження, інспектування тощо). Завдяки цьому перевірка має всеохоплюючий характер, поширюється на усі напрямки діяльності підлеглих у межах виконання останніми службових функцій. Хоча такий контроль і займає багато часу, але повністю виправдовує себе. При такому контролі можна негайно усунути виявлені недоліки. При цьому необхідно уникати надмірного контролю. Керівництво не повинно переобтяжувати персонал численними формами контролю. Важливу позитивну роль у вихованні відповідальності персоналу мають відігравати форми індивідуального контролю³;

- комплексні перевірки органів податкової служби. З усіх наведених вище форм контролю комплексні перевірки є найбільш складною формою. Це пов'язано з тим, що для їх проведення залучаються спеціально призначені особи, які перевіряють усі напрямки діяльності підпорядкованих органів податкової служби.

¹ Климов В.А. Контроль в системе социалистического управления (некоторые вопросы теории и практики). – Саратов, 1987. – С. 31.

² Забелов С.М. Пути совершенствования форм и методов контроля и учета в органах внутренних дел Белорусской ССР. – Мн., 1984. – С. 11.

³ Нижник Н.Р., Машко О.А. Системний підхід в організації державного управління: Навчальний посібник. – К., 1998. – С.147.

Таким чином, завданням комплексних перевірок є всебічний аналіз діяльності всіх підрозділів, які входять до складу відповідного органу податкової служби. Підготовка та проведення зазначеної перевірки здійснюються з дотримання певних стадій, до яких необхідно віднести такі: 1) планування перевірки і організаційних моментів її проведення; 2) підготовку до перевірки; 3) проведення перевірки; 4) складання, обговорення та прийняття органом контролю (посадовою особою) акта перевірки, прийняття рішення за нею та ознайомлення з ним зацікавлених осіб; 5) реалізацію прийнятого за матеріалами перевірки рішення; 6) контроль за фактичним виконанням рішень, а також пропозицій і рекомендацій, висловлених у акті перевірки¹. Головною проблемою, з якою стикаються особи, що здійснюють комплексні перевірки, є недосконалість нормативного регулювання її проведення. Так, більш повного закріплення потребують зазначені вище стадії комплексної перевірки з докладним описом необхідних проміжних дій (етапів), які мають здійснюватися у межах кожної з них; права та обов'язки голови комісії та її членів, а також осіб, діяльність яких буде перевірятися. Окремо слід наголосити на необхідності вироблення єдиного підходу до форми і змісту акта комплексної перевірки. Ми поділяємо думку тих авторів, які його обов'язковими елементами пропонують закріпити такі:

- вказівку на те, що і де перевірялося, які було викрито недоліки і порушення, у чому їх суть, коли вони вчинені;
- відомості про те, як вчинено порушення, який спосіб відхилення від виконання законів та інших правових актів;
- дані про те, чим викликані недоліки або порушення, які їх причини;
- відомості про наслідки порушень, у тому числі розміри завданої

¹ Адміністративна діяльність міліції / За заг. ред. О.М. Бандурки: Підручник. – Х., 2004. – С. 163.

матеріальної та іншої шкоди;

- дані про осіб, винних у вчиненні порушень;

- вказівки на заходи, вжиті особою-контролером для припинення зловживань, порушень законності;

- рекомендації та пропозиції, спрямовані на усунення виявлених недоліків та порушень, їх причин, на відшкодування завданої шкоди, притягнення до відповідальності винних осіб¹. Вважаємо, що реалізація викладених пропозицій дозволить створити в органах податкової служби єдиний механізм проведення комплексних перевірок;

- тематичні, або як їх ще називають проблемні, цільові² перевірки окремих підрозділів органу податкової служби або ділянок їх роботи. Зазначені перевірки у порівнянні з комплексними перевірками значно частіше використовуються в діяльності органів податкової служби. Так, наприклад, якщо за перше півріччя 2004 р. державною податковою адміністрацією в Харківській області була проведена лише одна комплексна перевірка підпорядкованого органу податкової служби, то тематичних перевірок у той же період було здійснено 50. Крім цього, 24 рази перевірялося виконання розпорядчих документів державної податкової адміністрації в Харківській області, що також може бути віднесено до самостійного напрямку тематичної перевірки. Для проведення тематичних перевірок залучаються найбільш досвідчені працівники податкової служби, керівники структурних підрозділів, кожен з яких контролює діяльність відповідного нижчестоящого підрозділу органу податкової служби. Так, наприклад, працівники відділу податку на додану вартість управління оподаткування юридичних осіб податкової адміністрації в області

¹ Адміністративна діяльність міліції / За заг. ред. О.М. Бандурки: Підручник. – Х., 2004. – С. 165.

² Богданов М.В. Контроль в управленческой деятельности органов внутренних дел. Учебное пособие. – Ташкент. 1989. – С. 36.

перевіряють стан організації роботи щодо адміністрування податку на додану вартість у підпорядкованих податкових органах міського та районного рівнів.

- вивчення звітів, матеріалів перевірок, доповідних записок та іншої документації, що надходить до вищестоящих органів податкової служби від підпорядкованих органів та підрозділів. Зазначена форма перевірки дозволяє без виїзду до підпорядкованих органів податкової служби отримати інформацію про результати їх діяльності, стан службової та виконавської дисципліни. Така робота здійснюється постійно, незалежно від фактів проведення комплексних та тематичних перевірок. Так, наприклад відділом координації та планування контрольно-перевірочної роботи управління податкового аудиту та валютного контролю державної податкової адміністрації в Харківській області щомісячно здійснюється аналіз контрольно-перевірочної роботи підрозділів податкового аудиту та валютного контролю, в тому числі виконання плану-графіка документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб та його коригування.

- розгляд звернень громадян, пов'язаних з діяльністю органів податкової служби та їх працівників здійснюється різними підрозділами органів податкової служби. Так, на рівні податкових адміністрацій областей у цій роботі задіяні відділи апеляцій, управління громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи, управління податкового аудиту та валютного контролю, відділи по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби тощо. Відомості, які містяться у зверненнях громадян, у разі їх підтвердження використовуються як підстави для проведення перевірок діяльності органів (підрозділів, працівників) податкової служби. Статистичні дані щодо результатів розгляду звернень громадян свідчать, що останні розглядаються у переважній більшості

випадків у встановлені законодавством терміни, за результатами їх розгляду громадянам надаються вичерпні відповіді. Але, при цьому ми змушені визнати, що робота із розгляду звернень платників податків вимагає ще свого подальшого удосконалення¹.

Отже, викладене свідчить про те, що внутрішньовідомчий контроль як організаційна форма управління в державній податковій службі у разі його постійного та професійного використання, що базується на досягненнях теорії та практики управлінської діяльності, здатний суттєво підвищити ефективність та результативність діяльності органів податкової служби щодо виконання покладених на неї обов'язків.

Наступною організаційною формою управління в державній податковій службі, як вже було відмічено вище, є робота, спрямована на вдосконалення практичної діяльності підрозділів та працівників податкової служби України. Зазначений вид роботи здійснюється різними підрозділами органів податкової служби, кожен з яких намагається вдосконалити діяльність працівників податкової служби на тій ділянці роботи, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією їх функціональних обов'язків. На сьогодні в органах податкової служби використовуються різноманітні заходи, спрямовані на виконання зазначеного завдання. Серед них в першу чергу виділимо проведення науково-практичних конференцій, семінарів. Тематика зазначених заходів, а також коло їх учасників можуть бути найрізноманітнішими. Так, наприклад у першому кварталі 2004 року працівниками управління економічного аналізу та прогнозування податкових надходжень, управління податкового аудиту та валютного контролю, управління автоматизації процесів оподаткування, управління громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи тощо державної податкової адміністрації в Харківській області було проведено ряд семінарів, семінарів-навчань, семінарів-нарад з фахівцями відповідних підрозділів

¹ Докладніше про це див.: Бандурка О.О. Особливості правового регулювання порядку розгляду скарг громадян та юридичних осіб в органах державної податкової служби //

підпорядкованих державних податкових інспекцій, присвячених, наприклад особливостям розрахунку планової нормативної бази у 2004 році, організації проведення перевірок банківських та небанківських фінансових установ та підвищенню ефективності контрольної-перевірочної роботи у зазначених установах, особливостям планування перевірок збиткових підприємств та підприємств, що отримують пільги в значних обсягах, питанням експлуатації АІС „Реєстр платників податків” тощо.

Наступною формою організаційної роботи, спрямованої на удосконалення діяльності органів податкової служби, є виїзд керівників вищестоящих органів, підрозділів податкової служби, а також їх працівників до підвідомчих податкових інспекцій з метою надання останнім практичної допомоги та контролю за їх діяльністю. Зазначений вид роботи знайшов широке використання в органах податкової служби. Так, наприклад, лише у першому кварталі 2004 року працівники апарату державної податкової адміністрації у Харківській області провели у відрядженнях 648 робочих днів, у тому числі начальники управлінь та відділів – 178 днів, фахівці – 470 днів.

Знайшла своє практичне використання також і практика надання вищестоящими органами, підрозділами податкової служби нижчестоящим структурним підрозділам консультацій з питань застосування податкового законодавства у телефонному режимі.

Важливе місце у справі підвищення ефективності та результативності діяльності органів податкової служби займає розроблення науково-практичних рекомендацій, спрямованих на надання методичної допомоги працівникам податкової служби під час виконання останніми своїх обов'язків. На сьогодні розроблено і успішно використовується в діяльності органів податкової служби значна кількість зазначених матеріалів (наприклад, методичні рекомендації щодо організації податкового супроводження підприємств галузі „Енергетика”; методичні рекомендації щодо організації податкового супроводження великих платників податків;

методичні рекомендації щодо перевірки окремих питань дотримання вимог податкового законодавства виробниками сільськогосподарської продукції, комерційними структурами, що супроводжують сільгоспвиробництво і здійснюють оптову реалізацію сільськогосподарської продукції тощо), приділяється також увага їх постійному доопрацюванню та вдосконаленню. При цьому вважаємо, що у межах зазначеного напрямку роботи більш послідовний та постійний характер мають зайняти консультації працівників податкової служби, задіяних у розробці зазначених методичних рекомендацій, з науковцями. Зазначений крок допоможе більш послідовно втілювати сучасні досягнення науки у практичну діяльність органів податкової служби, спрямовувати науку на служіння практиці.

Наприкінці розмови про організаційні форми управління в державній податковій службі необхідно зупинитися також і на такому їх виді як колективне обговорення організаційних питань діяльності органів податкової служби, яке здійснюється через проведення нарад та колегій.

Необхідність постійного контролю, координації діяльності підлеглих працівників, підрозділів, органів податкової служби з боку суб'єктів управління обумовлює та пояснює використання в управлінській практиці нарад, які проводяться з метою збору, обміну, аналізу інформації, обговорення різних за змістом питань, прийняття рішень, постановки завдань підлеглим. На нарадах вивчаються також основні принципи та методи управлінської діяльності, закріплюються навички організації роботи, поширюється передовий досвід, підвищується рівень спеціальної підготовки працівників податкової служби.

Однією з особливостей нарад, яка відрізняє їх від колегій, є те, що вони проводяться практично у всіх органах податкової служби, починаючи від районних податкових інспекцій і закінчуючи Державною податковою адміністрацією України.

Відповідно до свого призначення наради поділяються на: апаратні (в зазначений час); оперативні (для вирішення конкретних питань та термінових

доручень); цільові (для розгляду заздалегідь спланованих питань); спільні міжвідомчі (за участю представників місцевих органів самоврядування, територіальних органів міністерств, відомств тощо).

Найбільш детального нормативного закріплення отримав порядок підготовки та проведення апаратних нарад, зокрема, у голови Державної податкової адміністрації України. Так, апаратна нарада проводиться головою Державної податкової адміністрації або за його дорученням одним із заступників щотижнево у визначений головою Державної податкової адміністрації або особою, яка виконує його обов'язки, час.

Організація проведення апаратної наради покладається на Департамент організаційно-розпорядчої роботи, головними завданнями якого є складання орієнтовного регламенту апаратної наради та плану-графіка заслуховування керівників структурних підрозділів Державної податкової адміністрації України на апаратних нарадах. У підготовчій частині до апаратної наради бере участь також і управління забезпечення діяльності керівництва Державної податкової адміністрації України, яке формує матеріали на апаратну нараду голові Державної податкової адміністрації.

Матеріали, які підлягають оголошенню керівниками структурних підрозділів на апаратних нарадах, обов'язково мають містити: інформацію про ефективність роботи структурного підрозділу; інформацію про стан організації роботи регіональних підвідомчих підрозділів та надання їм практичної допомоги; проблемні питання, які потребують негайного вирішення та відповідного доручення керівництва. Хід апаратної наради фіксується на диктофон, після чого зроблений запис використовується Департаментом організаційно-розпорядчої роботи для складання протоколу наради, який, крім фіксуванню самого ходу наради, слугує також способом закріплення та доведення до виконавців доручень керівництва Державної податкової адміністрації України.

Як вище було зазначено, апаратні наради проводяться також і на інших рівнях керівництва органами державної податкової служби – в державних

податкових адміністраціях в АРК, областях, містах Києві та Севастополі. Так, наприклад, протягом 2003 року в державній податковій адміністрації в Харківській області було проведено 56 нарад: 39 апаратних нарад за участю заступників голови, начальників управлінь та самостійних відділів; 17 оперативних нарад за участю заступників голови, начальників управлінь та самостійних відділів, начальників державних податкових інспекцій, перших заступників – начальників відділів податкової міліції державних податкових інспекцій у Харківській області та 2 – за участю керівництва Державної податкової адміністрації України (голови Державної податкової адміністрації України та заступника голови Державної податкової адміністрації України). Основними питаннями, які розглядаються практично на будь-якій нараді, є: стан виконання завдань щодо забезпечення доходної частини бюджетів України; результати роботи підрозділів державної податкової адміністрації з органами державної влади; стан виконавської дисципліни.

Поряд з нарадами в органах державної податкової служби проводяться також колегії. Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України „Про затвердження Загального положення про колегію центрального органу виконавчої влади і місцевої державної адміністрації”¹, колегії є дорадчим органом і утворюються для погодженого вирішення питань, що належать до їх компетенції, та для колективного і вільного обговорення найважливіших напрямів діяльності. Безумовно, що зазначене має безпосереднє відношення і до колегій органів державної податкової служби України.

В обов’язковому порядку до складу колегії входить голова відповідної державної податкової адміністрації, його заступники – за посадою, а також окремі керівники структурних підрозділів державної податкової адміністрації. Головою колегії є за посадою голова відповідної державної податкової адміністрації. У разі потреби до складу колегій можуть вводитися

¹ Про затвердження Загального положення про колегію центрального органу виконавчої влади і місцевої державної адміністрації: Постанова Кабінету Міністрів України від 2 жовтня 2003 р. № 1569 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 40. – Ст. 2107.

або запрошуватися до участі в її роботі керівники та посадові особи органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування.

Так, наприклад, взяти участь у роботі колегій Державної податкової адміністрації України запрошуюються керівники: Державної митної служби України, Служби безпеки України, Головного управління з питань судової реформи, діяльності правоохоронних органів і військових формувань, Міністерства внутрішніх справ України; Заступники Глави Адміністрації Президента України, уповноважені Представники державної податкової адміністрації у Верховній Раді України та Центральної Ради профспілки працівників органів державної податкової служби України.

Як позитивний момент організації діяльності колегій податкових адміністрацій слід визнати той факт, що на сьогодні до їх складу входять також і представники громадських організацій (наприклад, Конфедерації роботодавців України, Українського союзу промисловців і підприємців). Крім цього до підготовки та розгляду питань, що належать до компетенції колегій, можуть залучатися також вчені і провідні фахівці в галузі права, економіки, соціології тощо. Наявність у складі колегій податкових адміністрацій осіб, які не є працівниками органів податкової служби дозволяє, використовуючи їх досвід і знання, підвищити компетентність колегії у вирішенні питань управління як сферою оподаткування, так і системою органів податкової служби. Вхідження до колегії осіб, незалежних від керівника органу по службі, і, як наслідок, не підвладних „впливу його авторитету”¹, створює додаткові можливості для об’єктивного розгляду питань, розвитку критики та самокритики, контролю громадськості за роботою органів управління².

Говорячи про напрямок розширення участі громадськості, рядових працівників податкової служби у роботі колегій, можна запропонувати

¹ Лунев А.Е. Совершенствовать правовой статус и координацию деятельности министерств // Советское государство и право. – 1966. – № 1. – С. 8-16.

² Давитнидзе И.Л. Коллегии министерств (правовое положение и организация работы). – М., 1972. – С. 67.

запровадити правило, відповідно до якого обов'язковим членом колегії податкової адміністрації є голова відповідної профспілкової організації працівників податкової служби. Участь зазначених осіб у роботі колегій сприяла б посиленню захисту інтересів та прав працівників органів податкової служби.

Характеризуючи більш детально сутність та значення колегій державних податкових адміністрацій, необхідно відзначити таке. Колегії становлять не що інше, як форму прояву принципу демократизму в управлінні державною податковою службою. Наявність колегій дозволяє головам податкових адміністрацій, їх заступникам та іншим посадовим особам, які займають керівні посади у зазначених інституціях, систематично обмінюватися думками, співставляти різні точки зору та приймати за основними питаннями, що входять до їх компетенції, всебічно обґрунтовані і найбільш доцільні рішення, які спираються на колективний досвід та професійні знання багатьох осіб. У процесі роботи колегій створюються умови для колективного обговорення та вирішення найважливіших і найбільш значущих проблем розвитку управління системою органів податкової служби, додаткові можливості для контролю за діяльністю апарату відповідної податкової адміністрації, для попередження можливих проявів суб'єктивізму.

Організаційною формою роботи колегії є засідання, які проводяться відповідно до затверджених головою відповідної колегії планів роботи, як правило, один раз на місяць, а позапланові засідання – у міру потреби. Але досить часто трапляється так, що колегії, у зв'язку з виникненням об'єктивних підстав, не дотримуються графіків проведення своїх засідань. Так, у 2003 році в Державній податковій адміністрації України було заплановано проведення 11 засідань колегій, де мало бути розглянуто 17 питань, а було проведено лише 4 засідання і розглянуто 9 питань. Подібні ситуації мають місце також і на регіональному рівні. Наприклад, в державній податковій адміністрації у Харківській області за той же період було

заплановано провести 12 засідань колегій і розглянути 41 питання, а було проведено 10 засідань і розглянуто 43 питання. Зазначену практику відхилення від планів проведення колегій не можна визнати позитивною, що вимагає перегляду підходів до планування та організації їх проведення.

Говорячи про напрямки удосконалення діяльності колегій державних податкових адміністрацій і, як наслідок, удосконалення організаційних форм управління в державній податковій службі, необхідно відзначити таке. Потребують подальшого вивчення питання щодо: 1) можливості прийняття колегіями податкових адміністрацій самостійних правових актів управління, особливо з питань внутрішньосистемного управління; 2) визначення виключної компетенції колегій, наприклад, з питань прийняття положень про Департаменти та управління державної податкової служби, розстановки керівників центральних підрозділів органів податкової служби тощо; 3) посилення незалежності колегій від відповідних керівників органів податкової служби. Зазначені кроки, на нашу думку, дозволять підвищити засади колегіальності, демократизму та гласності у процесі управління в державній податковій службі України.

На завершення ще раз зазначимо, що на сьогодні в процесі управління державною податковою службою України суб'єкти управління використовують значний арсенал форм управлінської діяльності, різноплановий характер та сутність яких, а отже особливості дій, що знаходять свій прояв у межах конкретної з них, дозволяють їм забезпечити досягнення значних успіхів в керівництві зазначеною соціальною системою, що, в свою чергу, позитивно впливає на виконання податковою службою, покладених на неї функціональних обов'язків.

Розділ 6

РОБОТА З ПЕРОСНАЛОМ В ДЕРЖАВНІЙ ПОДАТКОВІЙ СЛУЖБИ

6.1. Поняття та структура персоналу державної податкової служби

Робота з персоналом будь-якої організації (громадської, державної) завжди визнавалася одним з найважливіших напрямків управління нею, оскільки від її налагодженості та ефективності залежало виконання соціальних завдань, що покладалися на організаційно оформлені групи людей. Ще більшої актуальності зазначене питання набуває щодо державних інституцій. Це пов'язано з тим, що саме завдяки персоналу державних органів держава отримує реальну можливість впливати на економічні, політичні та інші соціальні процеси, які мають місце у суспільстві¹. Викладене, зрозуміло, має безпосереднє відношення і до державної податкової служби України, результати діяльності якої перебувають у прямій залежності від забезпечення високої якості її кадрового потенціалу, відповідності роботи з працівниками органів податкової служби сучасним вимогам, постановці цієї діяльності на міцний науковий фундамент з урахуванням тих тенденцій, що сьогодні існують у зазначеній сфері. У зв'язку з цим, у межах програми модернізації державної податкової служби, йде активна робота з перегляду підходів до роботи з персоналом, без чого, як слушно наголошує Ю. Кравченко², програма модернізації не дасть позитивних результатів. Метою зазначеної діяльності є: підвищення ефективності роботи працівників податкової служби зі справляння податків; досягнення найбільш раціонального використання трудових та фінансових

¹ Васильєв А.С. Административное право Украины (общая часть): Учебное пособие. – Х., 2002. – С. 94.

² Кравченко Ю. Реформування податкової служби України: ідеологія, реалії та перспективи // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 4. – С. 18-24.

ресурсів органів податкової служби; створення умов для подальшого комплексного розвитку державної податкової служби. Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких завдань:

- створення теоретичної, науково-методичної та нормативно-правової бази системи управління персоналом;
- розробку алгоритму визначення оптимальної чисельності працівників податкових органів усіх рівнів і всіх видів посад;
- визначення переліку спеціальностей та спеціалізацій фахівців, необхідних для укомплектування податкових органів залежно від завдань та функцій податкової служби на різних етапах її розвитку;
- створення системи добору кадрів, яка б чітко визначала шляхи, методи та процедури добору кадрів усіх рівнів для податкових органів;
- розробку системи державного замовлення кадрів у навчальних закладах;
- удосконалення діяльності мережі підвідомчих навчальних закладів професійної підготовки працівників;
- розробку єдиної системи кваліфікаційно-професійних характеристик на всіх рівнях функціонування органів податкової служби відповідно до функціональних обов'язків та напрямів діяльності служби в цілому;
- розробку та впровадження типових посадових інструкцій для кожної посади кожного рівня управління;
- розробку системи просування по службі;
- розробку системи оцінки роботи працівників податкової служби;
- розробку та впровадження корпоративного стандарту “Правила роботи персоналу державної податкової служби України”;
- удосконалення системи оплати праці, матеріального та морального стимулювання;
- розробку системи управління кадровими процесами в податковій службі;

- вдосконалення процесів міжнародного співробітництва в галузі управління персоналом.

Комплексне вирішення перелічених завдань передбачає проведення широкомасштабного наукового дослідження з метою вироблення обґрунтованих рекомендації щодо найбільш оптимальних шляхів їх вирішення. Насамперед необхідно визначити загальні поняття та терміни, що використовуються під час роботи з персоналом державної податкової служби, та з'ясувати їх зміст; з'ясувати структуру персоналу державної податкової служби; окреслити основні види державно-службових відносин, у яких беруть участь працівники податкової служби; визначити систему соціально-правових гарантій їх діяльності.

Зупинимось більш докладно на зазначених напрямках реформування роботи з персоналом державної податкової служби.

На сьогодні для визначення усієї сукупності працівників того або іншого органу державної податкової служби використовується значна кількість термінів – „персонал”, „кадри”, „особовий склад” тощо. Це пов'язано з відсутністю серед науковців і практиків єдиних позицій щодо їх тлумачення та використання.

Аналіз літератури, присвяченої встановленню сутності зазначених категорій¹ дозволяє стверджувати, що у переважній більшості випадків терміни „персонал” та „кадри” використовуються як синоніми і визначаються як основний штатний склад працівників організації, які виконують різні організаційно-технологічні та виробничо-господарські функції²; основний склад працівників організації; всі постійні працівники³; сукупність працівників

¹ Докладніше див.: Крушельницька О.В., Мельничук Д.П. Управління персоналом: Навчальний посібник. К., 2003. – С. 10-11; Матюхіна Н.П. Управління персоналом органів внутрішніх справ України (Теоретичні та прикладні аспекти) / За заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Бандурки О.М.: Монографія. – Х., 1999. – С. 9-12; Голоядова Т.О. Організаційно-правові аспекти управління персоналом в акціонерних товариствах: Дис. ... канд. юрид. наук. – Одеса. – 2002. – С. 21-22.

² Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. – Х., 1998. – С. 185.

³ Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия. – М., 1998. – С. 194.

організації (підприємства, установи), які працюють за наймом і мають певні якісні характеристики¹. З огляду на викладене стає зрозумілим, що головна відмінність між поняттями “кадри” та “персонал” з формального боку полягає в їх мовному походженні. Але за своєю сутністю ці поняття не мають принципових розбіжностей.

Дещо інакше розуміння вкладається у термін „особовий склад”, який стосується воєнізованих державних органів і об’єднує у собі осіб, які проходять в них службу на посадах рядового та начальницького складу².

Отже, у найзагальнішому вигляді термін „персонал державної податкової служби” характеризує основний, постійний штатний склад кваліфікованих працівників органів податкової служби – державних службовців органів податкової служби.

На підставі викладеного можна виділити такі ознаки приналежності осіб до персоналу органів державної податкової служби: по-перше, це особи, які постійно чи тимчасово виконують службові функції означеної системи органів; по-друге, виконання функцій відбувається на підставі трудового договору (контракту); по-третє, такі функції виконуються ними як основна професія або спеціальність; по-четверте, здійснення цих функцій відбувається на платній основі.

Важливим питанням у межах нашого дослідження є також визначення структури персоналу державної податкової служби або, іншими словами, проведення класифікації державних службовців органів податкової служби. Класифікація державних службовців, як справедливо зазначається у літературі, необхідна для встановлення найбільш раціонального співвідношення працівників усіх категорій і ефективного вирішення структурно-штатних питань побудови державного органу, для планування

¹ Термінологічний словник з управління персоналом органів внутрішніх справ України / Укладач Н.П. Матюхіна; за заг. ред. проф. О.М.Бандурки. – Х., 2000. – С. 61.

² Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х., 1999. – С. 198; Ануфрієв М.І. Основні напрямки кадрового забезпечення органів внутрішніх справ України: організаційно-правовий аспект: Монографія. – Х., 2001. – С. 24.

чисельності службовців, для вирішення питань підготовки кадрів тощо¹.

Зазначимо, що на сьогодні питанням класифікації державних службовців взагалі та державних службовців органів податкової служби, зокрема, приділяється недостатня увага, що обумовило наявність різних, а подекуди і протилежних підходів до їх групування та різних підстав для його проведення. Так, пропонується класифікувати державних службовців залежно від органу чи підрозділу, в якому вони проходять державну службу, посади, яку займають, кола службових повноважень, професійної компетенції, особистих якостей тощо. Але більшість запропонованих варіантів групування державних службовців є неперспективними для класифікації державних службовців органів податкової служби, оскільки вони не дозволяють розкрити усі особливості структурної побудови її персоналу і визначити особливості проходження служби в органах цієї служби окремими категоріями працівників.

На нашу думку, перш ніж перейти безпосередньо до визначення основних груп державних службовців органів податкової служби, необхідно спочатку визначитися з більш загальним поняттям, яким є „державна служба в податкових органах”.

На сьогодні державна служба в податкових органах справедливо розглядається як різновид єдиної державної служби², і характеризується такими ознаками: а) це професійна діяльність державних службовців, тобто вона є для працівників органів податкової служби професією; б) у межах даної професійної діяльності реалізується компетенція органів державної податкової служби; в) змістом діяльності працівників податкової служби є виконання завдань і функцій держави, пов'язаних із забезпеченням її фінансового інтересу в сфері оподаткування, інших обов'язкових платежів; г) оплачується з державного бюджету; д) має владний характер і забезпечується заходами державного примусу; є) специфіка нормативної

¹ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1977. – С. 188.

² Козбаненко В.А. Структурно-видовые особенности государственной службы Российской Федерации // Государство и право. – 1998. – № 12. – С. 37-46.

бази регулювання державної служби знаходить своє виявлення через поєднання різних галузей права публічно-правової та приватно-правової систем; ж) переважання розумової праці в процесі професійної трудової діяльності, володіння особливим предметом праці – інформацією; з) проходить відповідно до встановлених кваліфікаційних розрядів, рангів, звань; і) виконання державно-службової діяльності здійснюється відповідно до внутрішнього трудового розпорядку.

Поряд з цим зазначимо, що державна служба в податкових органах має багатоцільовий характер, який обумовлений численністю та різноманітністю завдань і функцій, які покладаються на зазначену систему державних органів. У зв'язку з цим єдина державна служба в податкових органах „розпадається” на складові елементи або підвиди.

Так, в межах державної служби в податкових органах можна виділити два основні її підвиди – цивільну та мілітаризовану, що відповідає загальноприйнятому поділу державної служби на види¹. Розглянемо детальніше зазначені підвиди державної служби в органах державної податкової служби.

Найсуттєвішими особливостями відзначається мілітаризований підвид державної служби в органах податкової служби, що пов'язано із специфікою діяльності податкової міліції. Ці особливості полягають у такому:

- по-перше, існування мілітаризованого підвиду державної служби в органах податкової служби обумовлено необхідністю виконання працівниками податкової міліції особливих завдань, які, відповідно до ст. 19 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, полягають у здійсненні оперативно-розшукової, кримінально-процесуальної та охоронної функцій;

¹ Дубенко С.Д. Державна служба в Україні. Посібник. – К., 1998. – С. 13; Петришин О. Види державної служби: загальнотеоретичний підхід // Вісник Академії правових наук України. – 2000. – № 4. – С. 116-128; Кудашкин А.В. Военная служба как особый вид государственной службы Российской Федерации // Государство и право. – 2000. – № 3. – С. 12-19; Битяк Ю. Державна служба в Україні, її види // Вісник Академії правових наук України. – 2000. – № 3. – С. 58-65.

- по-друге, змістовним елементом мілітаризованої державної служби в податкових органах є як можливість, так і реальне застосування примусу. Так, для виконання покладених на податкову міліцію завдань працівники останньої, відповідно до ст. 22 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, мають право застосовувати заходи фізичного впливу, спеціальні засоби та вогнепальну зброю. Монополія на легальне застосування насильства вважається однією з найістотніших особливостей держави, і тому мілітаризована державна служба, насамперед військова служба, є виразником державницьких засад у найбільш повному їх значенні, забезпечує застосування власне примусових аргументів державної влади¹;

- по-третє, мілітаризована державна служба в органах податкової служби здійснюється „озброєними групами людей”. Наявність зброї у працівників податкової міліції та можливості її застосування є своєрідною гарантією реального виконання останніми покладених на них обов’язків;

- по-четверте, вступ на мілітаризовану державну службу в податкових органах обумовлюється спеціальними вимогами до віку, стану здоров’я, фізичної підготовки, моральних якостей людей. Зокрема, особи, що вступають на службу до органів податкової міліції, повинні бути повнолітніми, пройти спеціальну медичну комісію, успішно скласти психологічні тести тощо. Так, у п. 3 Положення про проходження служби рядовим і начальницьким складом органів внутрішніх справ², дія якого відповідно до постанови Кабінету Міністрів України „Про проходження служби особами начальницького складу податкової міліції та обчислення їм вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги”³

¹ Вебер М. Политика как призвания и профессия / Избр. произв. – М., 1990. – С. 605.

² Положення про проходження служби рядовим і начальницьким складом органів внутрішніх справ УРСР, затверджене Постановою Кабінету Міністрів УРСР від 29.07.1991р. № 114 // Збірник нормативних актів України з питань правопорядку. – К., 1993.

³ Про проходження служби особами начальницького складу податкової міліції та обчислення їм вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.10. 1998 р. № 1716 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 44. – Ст. 1623.

поширюється також і на осіб начальницького складу податкової міліції, передбачено, що на службу до податкової міліції приймаються на добровільних засадах особи, які досягли 18-річного віку і за станом здоров'я, освітою і особистими якостями здатні виконувати покладені на них обов'язки. Призовники не підлягають прийому на службу в органи податкової міліції, за винятком випадків, передбачених законодавством;

- по-п'яте, мілітаризована державна служба в податкових органах будується на найбільш авторитарному різновиді відносин влади і підпорядкування, суворій ієрархії начальницького і підлеглого особового складу, обов'язковості наказів вищих для нижчих, що забезпечується чітко визначеною системою посад і спеціальних звань, введенням форменого одягу і зовнішніх відзнак, наявністю спеціального положення про проходження служби і дисциплінарного статуту. Службова дисципліна в органах податкової міліції полягає в бездоганному і неухильному дотриманні особами її начальницького складу Конституції України, норм і вимог, встановлених законами та іншими нормативними актами, Присягою працівника податкової міліції, Дисциплінарним статутом органів внутрішніх справ України, нормативними актами органів державної податкової служби України;

- по-шосте, службовці мілітаризованої державної служби в податкових органах наділяються специфічним правовим статусом, мають низку визначених особливими умовами проходження служби спеціальних пільг, притягаються до відповідальності в особливому порядку. Пільги для працівників податкової міліції передбачені рядом нормативних актів, наприклад, Законом України „Про пенсійне забезпечення військовослужбовців і осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ та деяких інших осіб”¹, Указом Президента України „Про

¹ Про пенсійне забезпечення військовослужбовців і осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ та деяких інших осіб: Закон України від 9 квітня 1992 року // Відомості Верховної Ради України . – 1992. – № 29. – Ст. 399.

надбавки військовослужбовцям Служби безпеки України та працівникам органів внутрішніх справ України за безперервну службу”¹, Указом Президента України „Про посилення соціального захисту осіб начальницького складу податкової міліції органів державної податкової служби”² тощо. Працівники податкової міліції несуть відповідальність за адміністративні правопорушення згідно з дисциплінарним статутом, крім випадків, передбачених Кодексом України про адміністративні правопорушення, але й у цих випадках до них не можуть застосовуватися такі заходи стягнення як виплавні роботи і адміністративний арешт.

Поряд з мілітаризованою державною службою в податкових органах має місце, як було зазначено, і цивільна державна служба, головною відмінністю якої від мілітаризованої, на думку О. Петришина, є використання цивільних (невійськових) методів управління, які спираються головним чином на авторитет, а не на застосування примусу³, хоча застосування останнього до цивільних працівників органів податкової служби також можливе.

Цивільну державну службу в органах податкової служби необхідно відносити до спеціалізованого підвиду цивільної служби, оскільки вона призначена для реалізації особливих за змістом та призначенням завдань, вичерпний перелік яких закріплено у Законі України „Про Державну податкову службу в Україні”. Зазначені завдання виконуються не просто державними службовцями, які мають загальнофункціональні знання, а тими, характер спеціалізації яких визначений функціональною особливістю органів податкової служби і пов’язаний виключно зі сферою оподаткування. Тобто цивільні державні службовці органів податкової служби зайняті виконанням

¹ Про надбавки військовослужбовцям Служби безпеки України та працівникам органів внутрішніх справ України за безперервну службу: Указ Президента України від 24 квітня 2003 року № 370 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 18-19. – Ст. 812.

² Про посилення соціального захисту осіб начальницького складу податкової міліції органів державної податкової служби: Указ Президента України від 22 березня 2002 року № 288.

³ Петришин О. Види державної служби: загальнотеоретичний підхід // Вісник Академії правових наук України. – 2000. – № 4. – С. 116-128.

переважно однорідної діяльності, що відрізняє їх, наприклад, від державних службовців, які працюють в органах виконавчої влади загальної компетенції. Спеціалізований характер цивільної державної служби в податкових органах підтверджується також і особливим порядком створення самих цих органів, передбаченим спеціальним нормативним актом – Законом України „Про державну податкову службу в Україні”.

Отже, викладене свідчить про те, що єдина за своєю суттю державна служба в органах податкової служби може бути розділена на два відносно самостійні підвиди – спеціалізовану цивільну службу та мілітаризовану службу, кожен з яких має певні особливості. Наявність зазначених підвидів державної служби в податкових органах одночасно дозволяє стверджувати і про особливості правового статусу осіб, які їх представляють. А це, в свою чергу, дає можливість визначити цивільних державних службовців та мілітаризованих державних службовців органів податкової служби як самостійні групи персоналу державної податкової служби.

Відповідно до ст. 15 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” до цивільних державних службовців податкових органів належать особи, які прийняті на роботу до органів податкової служби і яким присвоєно одне з таких спеціальних звань:

- головний державний радник податкової служби;
- державний радник податкової служби I рангу;
- державний радник податкової служби II рангу;
- державний радник податкової служби III рангу;
- радник податкової служби I рангу;
- радник податкової служби II рангу;
- радник податкової служби III рангу;
- інспектор податкової служби I рангу;
- інспектор податкової служби II рангу;
- інспектор податкової служби III рангу.

Зазначимо також, що група цивільних державних службовців податкових органів не є однорідною, у зв'язку з чим у її межах необхідно виділити окрему підгрупу цивільних державних службовців, тобто осіб, які не мають зазначених вище спеціальних звань і на яких поширюється дія окремих статей Закону України „Про державну службу”¹. До даної групи державних службовців належать особи, які займають посади, віднесені, наприклад, відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 12 вересня 1997 р. № 503 „Про віднесення посад працівників місцевих державних податкових адміністрацій до відповідних категорій посад державних службовців”² до категорій посад державних службовців. Зазначеній категорії державних службовців податкових органів замість спеціальних звань встановлюється ранги державних службовців. На цьому принципові відмінності у статусі зазначених категорій цивільних державних службовців податкової служби закінчуються. У зв'язку з цим стає взагалі незрозумілою необхідність віднесення посад в органах податкової служби до відповідних категорій посад державних службовців і надання працівникам податкової служби рангів, встановлених Законом України „Про державну службу”. На нашу думку, така практика повинна зазнати змін, що дасть можливість уніфікувати інститут цивільної державної служби в податкових органах.

Третьою категорією персоналу державної податкової служби необхідно визнати працівників податкової міліції, тобто осіб, які зараховані в кадри податкової міліції Державної податкової адміністрації України і яким присвоєно спеціальні звання, встановлені Законом України „Про державну податкову службу в Україні”, а саме:

- прапорщик податкової міліції;

¹ Про державну службу: Закон України від 16 грудня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 52. – Ст. 490.

² Про віднесення посад працівників місцевих державних податкових адміністрацій до відповідних категорій посад державних службовців: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 12 вересня 1997 р. № 503 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 38.

- старший прапорщик податкової міліції;
- лейтенант податкової міліції;
- старший лейтенант податкової міліції;
- капітан податкової міліції;
- майор податкової міліції;
- підполковник податкової міліції;
- полковник податкової міліції;
- генерал-майор податкової міліції;
- генерал-лейтенант податкової міліції.

Таким чином, з викладено можна зробити висновок, що персонал державної податкової служби складається з трьох основних категорій державних службовців: 1) працівників податкової служби, яким присвоєно спеціальні звання, встановлені ст. 15 Закону України „Про державну податкову службу”; 2) працівників податкової служби, яким встановлено ранги державних службовців відповідно до Закону України „Про державну службу”; 3) працівників податкової міліції, яким присвоєно спеціальні звання, передбачені ст. 24 Закону України „Про державну податкову службу”.

Зазначене групування персоналу державної податкової служби має принципове значення, оскільки дозволяє побачити особливості у правовому статусі окремих категорій державних службовців органів податкової служби, визначити відмінності у порядку зарахування на службу, проходження служби, звільнення зі служби окремих категорій державних службовців. Отже, все це, врешті рещт, дозволяє і більш диференційовано підходити до управління в органах державної податкової служби.

Крім цього, персонал державної податкової служби України можна також класифікувати залежно від обсягу владних повноважень. З урахуванням зазначеної підстави усі працівники органів податкової служби поділяється на посадових осіб та службовців, які не є посадовими особами. Зазначений розподіл персоналу державної податкової служби в цілому

збігається з поглядами провідних вчених-адміністративістів¹ та представників науки державного управління на класифікацію державних службовців. Так, на думку Г. Атаманчука, найдоцільніше говорити про дві складові частини персоналу державного управління: посадових осіб і працівників обслуговування. Перші (основний і визначальний склад) обіймають посади в державних органах і реалізують певний обсяг управлінської діяльності щодо здійснення компетенції відповідного державного органу. До складу обслуговування входять працівники, які виконують допоміжні матеріально-технічні та інші операції, дії щодо забезпечення посад державних службовців, їх робота не має безпосередньо управлінського характеру, вона виконується на робочих місцях у відповідних органах, аналізується й оцінюється за адекватними їм нормами².

На сьогодні в літературі точаться гострі дискусії щодо визначення терміна „посадова особа”. Як відомо, вперше легальне визначення зазначене поняття отримало у Законі України „Про державну службу”, де посадовими особами вважалися керівники та заступники керівників державних органів та їх апарату, інші державні службовці, на яких законами або іншими нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій. Зазначене визначення стало об’єктом критики багатьох вчених-правознавців, які в той же час пропонували свої визначення зазначеного терміна. Так, А.С. Васильєв під посадовою особою розуміє працівників, що перебувають на державній службі в будь-якій установі, органі або організації та займають там посади, пов’язані із здійсненням організаційних, адміністративно-управлінських функцій, спрямованих на реалізацію державної влади і які тягнуть за собою певні юридичні наслідки³. На думку Н. Янюк, це службовець, який з метою постійного чи тимчасового управління організаційною структурою і

¹ Старилов Ю.Н. Курс административного права. Т.2. – М., 2002. – С. 101.

² Атаманчук Г.В. Теория государственного управления: Курс лекций.- М., 1997. – С. 261.

³ Васильев А.С. Административное право Украины (общая часть): Учебное пособие. – Х., 2002. – С. 96.

представництва її інтересів у зовнішніх відносинах наділений організаційно-владними повноваженнями і правомочний вчиняти службові юридичні дії¹. Існують також і інші визначення зазначеного терміна².

Не вдаючись до детального аналізу наведених точок зору, зазначимо лише, що автор стоїть на позиції, відповідно до якої найбільш суттєвою ознакою посадової особи є наділення її державно-владними повноваженнями і у зв'язку з цим правом вчиняти юридичні дії від імені держави, спрямовані на виникнення, зміну або припинення правових відносин.

Залежно від конкретного змісту функцій та повноважень серед посадових осіб органів податкової служби необхідно виділяти: керівників та представників адміністративної влади.

Як зазначає О.М. Бандурка, керівник – це особа, яка наділяється правом прийняття рішень і виступає єдиначальником у межах наданих йому повноважень³. Говорячи іншими, словами керівник є ніким іншим, як суб'єктом управління в органах податкової служби.

До керівного складу в системі органів державної податкової служби належить керівництво Державної податкової адміністрації України, директори департаментів, начальники головних управлінь та управлінь Державної податкової адміністрації України та їх заступники, голови державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та їх заступники, ректори та проректори навчальних закладів, що входять до сфери управління Державної податкової адміністрації України, начальники державних податкових інспекцій у містах, районах, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних податкових інспекцій та їх заступники, начальники спеціалізованих

¹ Янюк Н. Співвідношення понять „посадова особа” і „службова особа” в адміністративному праві // Право України. – 2001. – № 12. – С. 117-120.

² Дубенко С.Д. Державна служба і державні службовці в Україні: Навч.-метод. посібник / За заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Н.Р. Нижник. – К., 1999. – С. 43; Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К., 2002. – С. 403.

³ Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х., 1999. – 174 с.

державних податкових інспекцій та їх заступники, а також начальники структурних підрозділів зазначених вище органів податкової служби.

При цьому зазначимо, що ті керівники, які спрямовують діяльність відповідних органів податкової служби, стимулюють діяльність їх персоналу, розпоряджаються матеріальними і фінансовими ресурсами відповідних органів податкової служби і несуть повну відповідальність за досягнення покладених на них завдань, належать до лінійних. Особливою рисою лінійних керівників є також їх право представляти відповідний орган податкової служби у зовнішніх відносинах – з іншими державними органами, органами місцевого самоврядування та об'єднаннями громадян. Зазначене право з позиції теорії систем забезпечує зовнішню доцільність конкретного органу податкової служби як елемента систем більш високого порядку, оскільки взаємодія його з іншими елементами цих систем призводить до зміцнення кожної з них як єдиного цілого. Керівники ж підрозділів, основне завдання яких полягає у сприянні ефективній роботі лінійних керівників, належать до функціональних.

Правовий статус керівників державної податкової служби визначається перш за все положенням про відповідний орган або підрозділ органу податкової служби та посадовою інструкцією, де закріплено: по-перше, обов'язок забезпечувати своєчасне та якісне виконання всіма підпорядкованими працівниками покладених на орган (підрозділ) завдань; по-друге, норми, відповідно до яких керівники наділяються адміністративно-розпорядчими повноваженнями, правовою формою прояву яких є формування вимог, обов'язкових для виконання підпорядкованими органами, підрозділами, працівниками податкової служби (видання наказів, надання вказівок, затвердження положень тощо); по-третє, припис, відповідно до якого керівники органів, підрозділів податкової служби несуть персональну відповідальність за виконання покладених на відповідні структурні утворення податкової служби основних завдань і функцій.

Говорячи про правовий статус зазначеної категорії посадових осіб

податкової служби, необхідно звернути увагу на ті положення законодавства, які зобов'язують керівників, наприклад, податкових інспекцій особисто виконувати певні дії з числа основних функцій податкової інспекції. Наприклад, накладати адміністративні стягнення на осіб, які вчинили адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, може лише начальник податкової інспекції або його заступник. Такий стан речей, напевно, пов'язаний з бажанням максимально забезпечити законність в діяльності органів податкової служби і підвищити значущість тих або інших заходів.

Така практика, як зазначається у літературі, суперечить основним принципам державного управління. Вона є і наслідком недооцінки науки управління. Безумовно, начальник не має бути позбавлений права виконувати ту чи іншу основну функцію державного органу, але реалізація цього права має бути поставлена в залежність від конкретної ситуації. Керівник не може примушуватися до виконання обов'язків виконавця. Він повинен лише мати право для їх виконання у тих випадках, коли вважатиме це необхідним¹.

Наступною групою посадових осіб органів податкової служби є представники адміністративної влади. Віднесення останніх до посадових осіб пов'язано з особливостями їх правового статусу, які полягають у такому: по-перше, ці особи реалізують владу, яка становить реальний процес здійснення соціальними суб'єктами своєї волі у тих або інших формах, тими або іншими методами, у тому числі і шляхом нав'язування її іншим особам; по-друге, представники адміністративної влади, на відміну від інших посадових осіб, мають право постійно або тимчасово приймати рішення або давати розпорядження відносно інших осіб, які не підпорядковані їм у службовому плані², у тому числі застосовувати і заходи адміністративного примусу.

Переважає більшість працівників органів державної податкової служби

¹ Управление горрайорганами внутренних дел. Учебник. – М., 1981. – С. 75-76.

² Васильев А.С. Административное право Украины (общая часть): Учебное пособие. – Х., 2002. – с.98.

належить саме до зазначеної категорії посадових осіб, оскільки це пов'язано із специфікою діяльності податкової служби, яка полягає у здійсненні постійного контролю за дотримання платниками податків вимог податкового законодавства. Так, зокрема, до представників адміністративної влади належать усі працівники податкової міліції, які мають спеціальні звання, керівники органів податкової служби усіх рівнів та їх заступники, переважна більшість керівників підрозділів органів податкової служби та їх заступники тощо.

Зазначимо, що іноді в літературі замість терміна „представник адміністративної влади” вживається термін „службова особа”, який за своїм змістом повністю співпадає з першим. Так, Н. Янюк стверджує, що службова особа – це фізична особа, яка займає постійно чи тимчасово в органах державної влади, місцевого самоврядування, на підприємствах, установах чи організаціях, незалежно від форм власності, посаду, пов'язану з виконанням спеціальних повноважень, наданих їй у встановленому порядку, стосовно осіб, що не перебувають з нею у службовому підпорядкуванні, і у випадках, передбачених законодавством, має право застосовувати заходи адміністративного примусу¹. Разом з тим не зовсім зрозуміло, для чого вживати два терміни для визначення одного і того ж юридичного явища. Беручи до уваги той факт, що у даному випадку більш вживаним є термін „представник адміністративної влади”, саме його необхідно було б і залишити для визначення зазначеної групи посадових осіб. При цьому термін „службова особа” можна було б використовувати для визначення групи державних службовців, які не наділені будь-якими владними повноваженнями і належать до категорії так званих спеціалістів. Викладене має безпосереднє відношення і до персоналу державної податкової служби, оскільки у ряді нормативних актів одночасно вживаються терміни „посадова особа” і „службова особа” без будь-якого пояснення їх змісту.

¹ Янюк Н. Співвідношення понять „посадова особа” і „службова особа” в адміністративному праві // Право України. – 2001. – № 12. – С. 117-120.

Отже, на нашу думку, посадовими особами органів податкової служби необхідно визнати осіб, які займають посади керівників або їх заступників в органах чи підрозділах податкової служби або наділені владними повноваженнями щодо не підпорядкованих їм фізичних або юридичних осіб незалежно від посади, яку вони обіймають. В свою чергу, до службових осіб податкової служби можна було б відносити ту категорію персоналу, яка має спеціальні звання, передбачені ст. 15 Закону України „Про державну податкову службу”, або ранги державного службовця, встановлені Законом України „Про державну службу”, але не наділена правом вчиняти юридично значущі дії. У зв'язку з цим службові особи (спеціалісти) виконують лише окремі спеціалізовані управлінські функції або елементи цих функцій у сфері фінансової роботи, бухгалтерської діяльності, забезпечення діяльності керівництва органів податкової служби, юридичного забезпечення, роботи з засобами масової інформації тощо. Праця цієї категорії персоналу податкової служби має яскраво виражений творчий характер, оскільки її головною метою є вироблення проектів рішень з управління певним видом діяльності, який становить зміст спеціалізованої функції, покладеної на органи податкової служби, або розробкою та здійсненням програм організаційного впливу на працівників органів податкової служби, які зайняті виконанням конкретних управлінських завдань.

Останньою категорією працівників державної податкової служби необхідно визнати допоміжний персонал, у межах якого можна виділити службовців та обслуговуючий персонал. Службовці зайняті виконанням матеріально-технічних дій (операцій), які не тягнуть за собою юридичних наслідків, але мають велике значення в управлінській практиці, оскільки в процесі такої діяльності готуються умови для здійснення юридичного значущих дій. Специфіка їх функцій порівняно з функціями зазначених вище категорій працівників органів податкової служби, які мають мов би „зовнішню” спрямованість – на організацію роботи об'єктів управління і пов'язаними безпосередньо з реалізацією компетенції органів податкової

служби, полягає у тому, що праця службовців слугує меті забезпечення внутрішнього процесу управлінської діяльності конкретного органу чи підрозділу податкової служби. Специфіка їх діяльності полягає у виконанні стандартних процедур і операцій, які переважно піддаються нормуванню. До складу службовців входять: секретарі, діловоди, стенографісти, перекладачі тощо.

Штат обслуговуючого персоналу складається з тих працівників, діяльність яких не пов'язана з реалізацією компетенції органів податкової служби або сприянням її реалізації. Це прибиральниці, водії, працівники будівельних професій тощо. Вони забезпечують окремі предметно-речові умови діяльності органів податкової служби. Регулювання їх трудових відносин здійснюється за тими ж правилами, які встановлені для працівників, зайнятих на аналогічній роботі не в органах податкової служби.

На закінчення зазначимо, що здійснена вище класифікація працівників державної податкової служби дозволяє диференційовано, з урахуванням особливостей правового статусу конкретних категорій персоналу органів податкової служби, підійти до їх підбору, розстановки, підвищення кваліфікації та просування по службі, а значить зробити роботу з персоналом більш продуктивною та ефективною.

6.2. Державно-службові відносини в державній податковій службі

В процесі своєї повсякденної діяльності працівники органів податкової служби стають суб'єктами різноманітних правовідносин, значна частина яких може бути охарактеризована як державно-службові. Саме державно-службові відносини є змістом усієї роботи з персоналом державної податкової служби. Перш ніж перейти до розгляду конкретних видів державно-службових відносин, необхідно визначитися з правовою природою

цього виду правовідносин. Це питання, як справедливо зазначається у літературі¹, є досить актуальним, адже його невирішеність ставить працівника податкової служби у дещо невизначене становище, суттєво ускладнює роботу кадрових підрозділів податкових органів, а також судів, які розглядають спори, що випливають з державно-службових відносин.

З'ясування зазначеної проблеми, на нашу думку, доцільно провести через встановлення особливостей правового регулювання інституту державної служби взагалі та інституту державної служби в органах податкової служби, зокрема, як категорій більш загального порядку щодо терміна „державно-службові відносини”.

На сьогодні інститут державної служби перебуває під впливом як норм публічного, так і приватного права, де норми публічного права представлені, перш за все, нормами адміністративного права, а норми приватного права – це головним чином норми трудового права. В літературі повсякчас ведуться суперечки щодо характеру правового регулювання відносин державної служби, багато вчених вважає його виключно трудово-правовим², в тому числі і щодо служби в податкових органах³, з чим не можна погодитися.

Для з'ясування характеру правового регулювання державної служби в органах податкової служби необхідно звернутися до загальної характеристики державної служби, яка полягає у тому, що остання є нічим іншим, як формою, у межах якої знаходить закріплення та вияв управлінська діяльності певних суб'єктів (працівників податкової служби), яка спрямовується як на зовнішнє (платники податків), так і на внутрішнє

¹ Гришковец А.А. Проблемы соотношения норм административного и трудового права при регулировании отношений в сфере государственной службы // Государство и право. – 2002. – № 12. – С. 11-24.

² Пилипенко П. Юридична природа трудових відносин державних службовців // Збірник наукових праць Української академії державного управління при Президентіві України. – 2000. – В. 2. – Ч. III. – С. 99-104; Лавриненко О.В. Служебно-трудовое правоотношение. – Харьков: Знание ЛТД, 1998. 6. Неумивайченко Н. Державна служба: розмежування і взаємозв'язок трудових і адміністративних правовідносин // Вісник Академії правових наук України. – 2001. – № 2. – С. 155-162.

³ Ващенко С.В., Нестеренко В.В., Петков С.В. Управління та організація діяльності податкової міліції України: Навчальний посібник. – Запоріжжя, 2002. – С. 50.

середовище (персонал органів податкової служби). Не можна також забувати, що така діяльність є владною за своїм характером, де основним засобом її регулювання виступають норми адміністративного права. Доречно у даному випадку нагадати, що серед галузей права, які регулюють суспільні відносини, що складаються у державному управлінні, ключова роль належить адміністративному праву¹. Отже, не викликає сумніву той факт, що в нормах інституту державної служби вже з самого початку їх існування проявляються особливості адміністративно-правового регулювання суспільних відносин, які, в свою чергу, обумовлені специфікою державно-управлінської діяльності і предмета адміністративного права.

Адміністративно-правовий характер інституту державної служби також проявляється вже з початку її проходження, оскільки зарахування на службу, зокрема, до органів податкової служби здійснюється через видання адміністративно-правового акта (наприклад, наказу, указу тощо) у якому виражена воля держави щодо уповноваження службовця діяти від її імені і на виконання її функцій.

Адміністративно-правовий характер інституту державної служби в податкових органах найбільш яскраво проявиться при аналізі методу його правового регулювання, а також системи норм, що закладають правовий фундамент його функціонування.

Суть проблеми співвідношення адміністративного та трудового права багато у чому зводиться до методу, який використовується для регламентації праці державних службовців, зауважує О.О. Гришковець². Говорячи про метод правового регулювання у сфері державної служби, під останнім ми розуміємо сукупність юридичних способів і прийомів, які використовуються в зазначеній сфері суспільних відносин. Регулювання державно-службових

¹ Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К., 2003. – С. 9.

² Гришковець А.А. Проблемы соотношения норм административного и трудового права при регулировании отношений в сфере государственной службы // Государство и право. – 2002. – № 12. – С. 11-24.

відносин здійснюється у переважній більшості за допомогою імперативного методу, який ґрунтується на юридичній нерівності сторін у відносинах і проявляється: а) у встановленні певного порядку дій; б) забороні певних дій; в) наданні працівнику податкової служби можливості вибору одного з встановлених варіантів поведінки, передбачених різними правовими нормами; г) наданні можливості діяти (або не діяти) за своїм розсудом.

Нормативне регулювання функціонування державної служби в податкових органах здійснюється через систему адміністративно-правових актів як загального (наприклад, Закон України „Про державну службу”), так і спеціального (наприклад, Закон України „Про державну податкову службу в Україні”, постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження Положення про спеціальні звання посадових осіб органів податкової служби”¹ тощо) характеру. Аналіз зазначених нормативних актів свідчить про те, що їх положення у багатьох випадках повторюють положення Кодексу законів про працю України², з чого ми робимо висновок, що законодавець свідомо пішов шляхом створення спеціальних адміністративно-правових норм, покликаних регулювати порядок проходження державної служби, які є спеціальними нормами щодо норм законодавства про працю.

Таким чином, можна зробити висновок, що інститут державної служби в органах податкової служби України, а звідси і державно-службові відносини в органах податкової служби, має комплексний соціально-правовий характер з домінуючою роллю норм адміністративного права у його становленні, розвитку та функціонуванні.

Уся сукупність державно-службових відносин може бути зведена до двох основних видів³: ті, що пов’язані із загальними питаннями організації державної служби в органах податкової служби, і ті, які стосуються

¹ Про затвердження Положення про спеціальні звання посадових осіб органів податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 лютого 1999 р. № 258 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 8. – Ст. 298.

² Кодекс законів про працю України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1971. – Додаток до № 50. – Ст. 375.

³ Янюк Н. Проходження державної служби // Право України. – 2000. – № 1. – С. 108-110.

безпосередньо проходження служби працівниками системи зазначених органів. Саме на відносинах другої групи ми і зосередимо увагу.

Сучасне законодавство про державну службу не дає офіційного тлумачення терміна „проходження служби”. Немає єдності думок щодо зазначеного поняття також і серед науковців. Так, І. Лаврінчук зазначає, що інститут проходження державної служби за правовими ознаками характеризується як зміни в службово-правовому становищі працівників, що відбуваються у зв'язку чи на підставі обставин, які породжують, змінюють або припиняють службово-трудові відносини. В ролі зазначених обставин виступають: прийняття осіб на державну службу, атестування, переміщення по службі, присвоєння працівникам кваліфікаційних розрядів, категорій, спеціальних звань, рангів, підстави припинення служби тощо¹.

Д.М. Овсянко вважає, що проходження державної служби – це процес, який для державних службовців, що заміщують посади категорій „Б” і „В”, втілюється у послідовній зміні цих посад, починаючи з моменту вступу на службу і до звільнення з неї². На думку Д.М. Бахраха, проходження служби – це динаміка службового статусу особи, яка займає державну посаду, його кар'єра³. Дещо ширший підхід до визначення зазначеного поняття пропонує Ю.М. Старілов, зауважуючи, що проходження державної служби як елемент інституту державної служби включає в себе формування управлінського персоналу державного органу (вступ на державну службу, укладання контракту про проходження державної служби, призначення на державні посади державної служби), присвоєння кваліфікаційних розрядів (звань, рангів тощо), виконання державним службовцем своїх обов'язків, його переміщення по службі, встановлення та реалізація способів припинення державної служби. Проходження державної служби, продовжує далі автор, – це процес практичного служіння державі особи, яка призначена на державну

¹ Лаврінчук І. Особливості правового регулювання проходження служби державними службовцями // Право України. – 1998. – № 3. – С. 71-74.

² Овсянко Д.М. Административное право: Учебное пособие. – М., 2001. – С. 98.

³ Бахрах Д.Н. Административное право России. Учебник для вузов. – М., 2002. – С. 176.

посаду державної служби, виконання відповідного виду управлінської або іншої державно-службової діяльності¹. В.Л. Коваленко, в свою чергу, стверджує, що проходження державної служби – це динаміка службового статусу службової особи, яка обіймає посаду на державній службі, тобто має статус державного службовця. Тобто це процес перебування особи на державній посаді, під час якого вона здійснює від імені та за дорученням держави певні владно-розпорядчі, консультативно-дорадчі або керівні функції, виконує покладені на посаду, яку він обіймає, повноваження, і таким чином здійснює свою власну службову кар'єру².

Аналіз наведених точок зору дозволяє зробити висновок про те, що у питанні визначення змісту поняття „проходження державної служби” намітилося два підходи. Перший (І. Лаврінчук, Д.М. Овсянко, Д.М. Бахрах) пов'язаний з розглядом зазначеного поняття лише, так би мовити, у його вузькому розумінні. У даному випадку проходження служби представляється як елемент (частина) внутрішньоорганізаційної діяльності конкретного державного органу, пов'язаний з підбором кадрів, їх атестуванням, заохоченням, покаранням тощо. Державний службовець у такому процесі виступає лише як об'єкт управлінського впливу, де суб'єктами є кадрові підрозділи (керівник органу). У межах другого підходу проходження служби пов'язується також і з виконанням державним службовцем відповідних „зовнішніх” управлінських функцій відповідного державного органу. Результатом такого розширеного підходу до розуміння сутності категорії „проходження державної служби” стає ототожнення двох принципово відмінних видів діяльності – внутрішнього і зовнішнього управління.

Отже, ми схильні поділити погляди другої групи вчених, і визначити термін „проходження державної служби в органах податкової служби” як послідовний процес реалізації громадянами свого права на державну службу,

¹ Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. 2. – М., 2002. – С. 4, с. 122.

² Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К., 2002. – С. 350.

який складається з певних стадій, кожна з яких проявляється у відповідній групі державно-службових відносин.

Суттєвою особливістю державно-службових відносин в органах податкової служби є те, що їх учасниками, як було зазначено вище, стають представниками кілька принципово різних категорій працівників. Зазначені категорії відрізняються не тільки спрямованістю та змістом покладених на них функцій, але і правовим регулюванням проходження ними служби в органах податкової служби, що накладає відбиток і на державно-службові відносини, учасниками яких вони стають.

Порядок проходження служби в податкових органах регулюється Кодексом законів про працю України, законами „Про державну податкову службу в Україні”, „Про державну службу”. Крім цього, процес проходження служби особами начальницького складу податкової міліції детально регулюється Положенням про проходження служби особами рядового та начальницького складу органів внутрішніх справ України та низкою інших нормативно-правових актів, які стосуються державно-службових відносин працівників органів внутрішніх справ.

Першим видом державно-службових відносин в органах державної податкової служби є ті, що виникають з приводу прийняття, або як ще кажуть деякі автори, вступу¹ осіб на службу. Зазначимо, що ця група відносин становить зміст діяльності щодо підбору кадрів для органів податкової служби. Підбір кадрів – це одночасно і пошук гідних кандидатів, і процес, необхідний керівникам підрозділів та працівникам апаратів по роботі з персоналом для всебічного вивчення особи з метою визначення її придатності до служби і праці в системі органів податкової служби. При цьому можна погодитися з думкою М.І. Ануфрієва, що першу складову підбору кадрів необхідно позначувати терміном „відбір”, а другу складову – терміном „добір”, який краще відбиває вимоги якісного підбору майбутніх

¹ Іншин М.І. Правові питання розвитку службово-трудових відносин в сфері державної служби України // Право і безпека. – 2002. – № 4. – с. 67-71.

кадрів. Якщо відбір кадрів означає попереднє визначення найкращих претендентів з можливих кандидатів, то добір кадрів треба розуміти як остаточне визначення здатності претендента зайняти конкретну посаду державного службовця. Синонімом сумарного щодо процесів відбору і добору терміна „відбір кадрів” є поняття „комплектування кадрів”. Відбір і добір виступають як засоби комплектування служб та підрозділів, поповнення їх щойно прийнятими особами, заміщення вакантних посад¹.

Процедури комплектування органів податкової служби розрізняються залежно від категорії посади, на зайняття якої претендує конкретна особа. Так, наприклад, для осіб, які претендують на зайняття посад начальницького складу податкової міліції, передбачені обов’язкове поглиблене психофізіологічне обстеження, перевірки за відповідними базами даних та за місцем проживання тощо. При цьому більшість із зазначених перевірочних дій не проводиться щодо осіб, які претендують на зайняття „цивільних” посад в органах податкової служби, де процедури відбору регламентуються Законом України „Про державну службу” та прийнятими відповідно до його положень підзаконними нормативними актами. Аналізуючи стан нормативного регулювання та практики комплектування органів податкової служби, зазначимо, що на сьогодні зазначена діяльність позбавлена суттєвих недоліків і в цілому забезпечує потреби системи органів податкової служби у кадрах. Проте, все ж необхідно висловити деякі зауваження та пропозиції щодо її покращення.

Так, більше уваги необхідно приділяти рівню професійної компетенції майбутніх працівників органів податкової служби. Значущість цього питання пов’язується з тим, що низький рівень професіоналізму зумовлює факти негативної поведінки, бездушності і безкультур’я при виконанні службових обов’язків працівниками податкової служби, порушення законів, зволікання у виконанні доручень керівництва органів податкової служби, зловживання

¹ Ануфрієв М.І. Основні напрямки кадрового забезпечення органів внутрішніх справ України: організаційно-правовий аспект: Монографія. – Х., 2001. – С. 36.

владою. Подолання зазначених недоліків здатне суттєво прискорити розвиток партнерських взаємин між платниками податків і податковою службою, забезпечити справедливе та неупереджене ставлення до всіх платників податків, підвищити загальну довіру населення до працівників податкової служби.

Способом виявлення найбільш професійно підготовлених претендентів до служби в органах податкової служби є конкурс (від латинського *concursum* – суперництво, змагання, конкуренція) тобто змагання, яке дає змогу виявити найбільш гідних із його учасників. Пройти за конкурсом означає бути обраним на якусь посаду з поміж багатьох претендентів¹. Конкурс є соціально-правовим методом оцінювання ділових якостей претендентів, у основі якого лежать демократичні принципи об'єктивності, гласності, порівняльності та змагальності. Професійні, моральні, психофізіологічні якості останніх вивчаються у певній послідовності за встановленими правилами, що дозволяє відібрати на конкретні посади найдостойніших. Закріплення в законі конкурсного порядку заміщення посад державних службовців означає перехід від адміністративних принципів у доборі кадрів до демократичних. Але, на жаль, викладене не стосується осіб, які претендують на зайняття посад начальницького складу податкової міліції, оскільки в її підрозділах конкурсний відбір не застосовується.

Отже, ми вважаємо, що на сьогодні є об'єктивні передумови запровадити положення, відповідно до якого вступ осіб на службу до зазначених органів має здійснюватися на конкурсній основі. Конкурс має стати основним способом формування дієздатного кадрового потенціалу податкової міліції, залучення на службу справді висококваліфікованих спеціалістів. Конкурсний порядок прийому на службу в органи податкової міліції здатний стимулювати самоосвіту, самовдосконалення претендентів і не тільки під час конкурсу, а й задовго до нього. Зазначена пропозиція

¹ Новий тлумачний словник української мови у 4-х томах. – К.: Видавництво “Аконіт”, 1999. – С. 265.

повністю співпадає із положеннями Стратегії реформування системи державної служби в Україні¹, де передбачається необхідність запровадження більш досконалих, прозорих та об'єктивних процедур прийняття на державну службу і розробку з цією метою єдиного порядку проведення відкритого конкурсу та стажування із складанням іспиту.

На нашу думку, зміст конкурсних завдань (питань) для претендентів на зайняття посад начальницького складу працівників податкової міліції повинен базуватися на відповідних кваліфікаційних стандартах, основних вимогах щодо рівня знань та інших критеріях, які мають бути схвалені керівництвом державної податкової служби та закріплені у відповідних правових актах управління.

Таким чином, конкурсний порядок прийому на державну службу в податкові органи певним чином стимулює самоосвіту, самовдосконалення претендентів і не тільки під час конкурсу, а й задовго до нього, дає працівнику можливість вибору професійної підготовки, регулює діючий у суспільстві соціальний механізм відбору і оптимального розподілу державних службовців, відкриває можливості для формування еліти державної служби².

Наступним проблемним питанням, яке потребує свого подальшого вирішення, є запровадження контрактної форми укладання трудової угоди з працівниками податкової міліції, яка на сьогодні, на жаль, не застосовується. Запровадження контактної форми укладання трудового договору необхідно розглядати як правову гарантію, яка, з одного боку, забезпечує правову захищеність працівника податкової міліції під час проходження ним служби, а, з іншого, є юридичною підставою для вимог з боку керівництва органу податкової служби щодо належного виконання працівником умов контракту.

¹ Про затвердження Стратегії реформування системи державної служби в Україні: Указ Президента України від 14 квітня 2000 р. № 599 // Офіційний вісник України. - 2000. - № 16. - Ст. 665.

² Андрушко А. Конкурсні начала прийому на державну службу // Вісник Української Академії державного управління при Президентіві України. – 2001. – № 2. – Ч. 1. – С. 395-403.

У зв'язку з цим необхідно чітко визначити мінімальний обсяг інформації, який повинен міститися у контракті. Він може мати такий вигляд: найменування (імена) сторін і посади; дата початку і закінчення дії контракту; тарифна ставка або посадовий оклад; правила відпусток і пропусків у зв'язку з хворобою; схема розрахунку пенсії; порядок переукладання контракту; процедура подання скарг. У багатьох випадках, як зазначається у літературі, для контрактника важливе значення має інформація про надання йому загальних чи спеціальних пільг, можливості просування по службі, види заохочень і стягнень та інші відомості про умови його роботи та внутрішній розпорядок в установі чи організації, які можуть бути надані на його вимогу або з ініціативи роботодавців з метою зацікавлення перспективного претендента¹. Як уявляється, щодо служби в податкових органах необхідно також закріпити обов'язок роботодавця укладати контракт у письмовій формі.

В інституті проходження державної служби особливе значення має оцінка ефективності діяльності конкретних службовців, їх професіоналізму та компетентності. В ст. 3 Закону „Про державну службу” професіоналізм, компетентність, ініціативність, чесність, відданість справі названо серед основних принципів державної служби, тобто тих основоположних засад, на яких вона має базуватися. Визначення придатності конкретних осіб тій чи іншій посаді здійснюється протягом всього часу перебування її на державній службі – від зарахування на посаду до звільнення з неї. Цьому сприяють визначені чинним законодавством процедури прийняття громадян на державну службу та періодичні атестації службовців. Останнім часом атестацію доповнено процедурою щорічної оцінки виконання державними службовцями покладених на них обов'язків і завдань. Зазначені процедури застосовуються також і щодо персоналу органів державної податкової служби і утворюють наступну групу державно-службових відносин.

¹ Ануфрієв М.І. Основні напрямки кадрового забезпечення органів внутрішніх справ України: організаційно-правовий аспект: Монографія. – Х., 2001. – С. 54.

Щорічна оцінка персоналу безпосередньо пов'язана із його атестацією, під час якої оцінюються результати роботи, ділові та професійні якості, виявлені службовцями при виконанні службових обов'язків, визначених типовими професійно-кваліфікаційними характеристиками посад і відображених у посадових інструкціях. Отже, метою атестації працівників є визначення організаційних здібностей; оцінка професійної підготовки, здатності самостійно вирішувати поставлені завдання, уміння мобілізувати колектив на виконання поставлених завдань (якщо атестують керівника); перегляд кандидатур, розстановка і використання керівників, спеціалістів та службовців, підвищення їх кваліфікації; відбір працівників для зарахування в резерв на заміщення посад; вироблення рекомендацій щодо підвищення кваліфікаційного і ділового рівня; виявлення та усунення недоліків у роботі з кадрами у підрозділах¹. У ході атестації всебічно оцінюються ділові, професійні, моральні та особисті якості службовців, рівень культури і здатність працювати з людьми, робляться висновки про відповідність посаді і даються рекомендації щодо подальшої служби.

Основними нормативними актами, які регламентують проведення атестації працівників органів податкової служби, є постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 року № 1922 „Про затвердження „Положення про проведення атестації державних службовців”² та наказ Державної податкової адміністрації України від 2 липня 2001 року „Про проведення атестації працівників державної податкової служби України”³. Остання атестація працівників органів податкової служби була здійснена у 2001 році, наслідки проведення якої показали, що переважна більшість фахівців підтвердила свій кваліфікаційний рівень. Так, у зазначений період

¹ Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. – Х., 1998. – С. 206.

² Про затвердження Положення про проведення атестації державних службовців: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 р. № 1922 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 1-2. – Ст. 27.

³ Про проведення атестації працівників державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 02.07.2001 р.

пройшли атестацію 2443 працівники органів податкової служби Харківської області, що склало 81% від усіх фактично працюючих, при цьому результати були такі: 2280 працівників (93,3 %) відповідали посаді, яку займали, 129 фахівців (5,3 %) – відповідали посаді за певних умов, 34 спеціалісти (1,4 %) – посаді не відповідали.

Приблизно такі ж завдання, як і перед атестацією, висувуються щодо щорічної оцінки персоналу, яка була запроваджена тим самим нормативним актом, що регулює атестацію, і знайшла своє більш детальне закріплення щодо працівників органів податкової служби у наказі Державної податкової адміністрації України від 10 грудня 2003 року “Про проведення щорічної оцінки працівників державної податкової служби України”¹. Відповідно до положень зазначених документів щорічна оцінка проводиться у період між атестаціями з метою здійснення регулярного контролю за проходженням державної служби та професійними досягненнями державних службовців. Її проведення покладається безпосередньо на керівників структурних підрозділів, де працюють державні службовці, під час підбиття підсумків роботи за рік.

Проблеми атестації державних службовців вже були предметом наукового аналізу², чого не можна сказати про щорічну оцінку їх діяльності, яка ще тільки проходить апробацію, що зумовлює необхідність ґрунтовного дослідження її призначення, сутності та процедури.

Як зазначається у Загальному порядку проведення щорічної оцінки виконання державними службовцями покладених на них обов’язків і завдань, затвердженому наказом Головного управління державної служби України від

¹ Про проведення щорічної оцінки працівників державної податкової служби України: наказ Державної податкової адміністрації України від 10 грудня 2003 р.

² Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер’янова. – К., 2003. – С. 322-327; Кравець В.Р. Атестація державних службовців в Україні: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Одеса, 2004. – 20 с; Панченко О.С. Сущность и методологические основы оценки рядового и начальствующего состава органов внутренних дел // Совершенствование работы с кадрами в органах внутренних дел. Труды академии. – М., 1989. – С. 101-104; Ващенко С.В., Нестеренко В.В., Петков С.В. Управління та організація діяльності податкової міліції України: Навчальний посібник. – Запоріжжя, 2002. – С. 66-71.

31 жовтня 2003 р.¹, щорічна оцінка має стати одним з важливих компонентів управління персоналом, сприяти покращенню добору і розстановки кадрів, розвитку ініціативи і творчої активності державних службовців, визначенню їх потенціалу, потреб у підвищенні кваліфікації та особистому розвитку; плануванню кар'єри, вдосконаленню процесу планування та організації діяльності як державного службовця, так і державного органу в цілому, виявленню організаційних проблем та оперативному реагуванню на них, аналізу виконання посадових інструкцій.

На основі зазначеного Загального порядку з метою практичної реалізації концептуальних підходів до питань розвитку персоналу державної податкової служби в Державній податковій адміністрації України розроблено власний Порядок проведення щорічної оцінки виконання працівниками державної податкової служби України покладених на них обов'язків і завдань.

Щорічна оцінка персоналу є однією зі складових системи оцінки податкової служби і сприяє виконанню завдань, поставлених перед службою в цілому. Будь-яка оцінка роботи має проводитися в контексті виконання цих завдань. Вона є визначальною при підвищенні рівня кваліфікації, розвитку кар'єри, управлінні заохоченнями і має відповідати певним принципам², до основних з яких належать: гласність, яка проявляється у широкому ознайомленні усіх працівників з порядком та методами її проведення та в доведенні до відома усіх зацікавлених осіб її результатів; об'єктивність, що втілюється у точності її вихідних даних та достовірності результатів; простота, чіткість та досяжність; оперативність.

За своїм призначенням щорічна оцінка персоналу становить цілеспрямований процес встановлення рівня відповідності якісних

¹ Про затвердження Загального порядку проведення щорічної оцінки виконання державними службовцями покладених на них обов'язків і завдань: Наказ Головного управління державної служби України від 31 жовтня 2003 р.

² Панченко О.С. Сущность и методологические основы оценки рядового и начальствующего состава органов внутренних дел // Совершенствование работы с кадрами в органах внутренних дел. Труды академии. – М., 1989. – С. 101-104.

характеристик персоналу вимогам посади чи робочого місця і є одним із найважливіших інструментів системи управління персоналом.

Ефективна система оцінки персоналу можлива лише за умови встановлення чітких критеріїв оцінки для кожної посади (робочого місця) на кожному рівні структури та проведення за двома основними напрямками: оцінка роботи та оцінка ділових і особистісних якостей працівника. Основою для розробки критеріїв є планові завдання та нормативні документи, зокрема, положення про структурний підрозділ, посадова інструкція (кваліфікаційні вимоги). Правильно визначити суть роботи і розробити кваліфікаційні вимоги до працівників – це означає створити об'єктивні умови для успішної діяльності всієї організації. Виходячи із складності діяльності та специфіки посади, яку займає податківець, необхідно оцінити персональний внесок працівника у вирішення завдань структурних підрозділів.

У згаданому Порядку проведення щорічної оцінки визначено загальні критерії, за якими проводиться щорічна оцінка працівників податкової служби і які розбито на три групи. У першій групі оцінюється рівень виконання обов'язків і завдань за трьома напрямками – обсяг роботи, що виконується, якість роботи і планування роботи. Професійна компетентність визначається, виходячи із оцінки таких якостей як професійні знання, професійні вміння і навички, уміння формулювати точку зору (усно, письмово), готовність до дій, ініціативність, оперативність мислення, працездатність та витривалість, відповідальність, самостійність, здатність до лідерства, здатність до накопичення, поновлення і творчого застосування професійного досвіду. Для оцінки етики поведінки враховуються стиль спілкування, співробітництво, дисциплінованість, здатність до переговорів, уміння організувати роботу підлеглих, професіоналізм у керівництві роботою підрозділу, контроль і оцінка та заохочення співробітників. Із стандартних критеріїв визначаються 5-6 основних та 3-4 допоміжних, які повинні бути властиві працівнику на відповідній посаді. Оцінка персоналу державної податкової служби проводиться за чотирьохбальною системою.

Проводити щорічну оцінку пропонується наприкінці року – у жовтні-листопаді. Це дозволяє врахувати підсумки оцінювання при формуванні плану розвитку персоналу на наступний рік за напрямками, зокрема навчання, розвиток кар'єри. Щорічна оцінка персоналу державної податкової служби проводиться за наказом Голови Державної податкової адміністрації України, згідно з яким керівник кадрової служби доводить до відома керівників структурних підрозділів їх завдання в майбутній оцінці персоналу та вимоги до процедури її проведення.

Надзвичайно важливою є психологічна готовність працівників до процедури оцінки. З методикою оцінки, її критеріями працівники та керівники повинні бути ознайомлені заздалегідь і мати постійний доступ до методичної інформації. Повідомлення персоналу про проведення оцінки у кожному структурному підрозділі здійснюється підрозділом управління персоналом.

Оцінці підлягають працівники органів державної податкової служби усіх рівнів, за винятком працівників, які перебувають на посаді менше року (це не стосується тих працівників, у яких внаслідок організаційних змін посадові обов'язки не змінилися); вагітних жінок; атестованого складу підрозділів податкової міліції, державних службовців патронажної служби.

Оцінка працівника і результатів його діяльності складається з трьох складових: самооцінки; оцінки керівника; узгодженої оцінки за результатами співбесіди працівника та керівника. Для проведення оцінки надається 15 робочих днів (5 днів – для самооцінки, 5 днів – для оцінки керівником і 5 днів – для узгодження результатів оцінки).

Процедура оцінки розпочинається із самооцінки. Працівник заповнює оціночний аркуш з використанням комп'ютеризованої таблиці за розробленими критеріями і подає в ньому стислий аналіз (1/2 сторінки) своєї роботи. Самооцінка значно підвищує відповідальність працівника за результати своєї роботи. У процесі самооцінки проводиться певний самоаналіз особистості. Працівнику надається можливість побачити кращі

власні якості і можливість визначити шляхи більш повної їх реалізації. Самооцінка є складовою узгодженої оцінки, що дозволяє зробити останню більш коректною і ефективною.

Керівник заповнює оціночний аркуш, попередньо частково заповнений працівником, враховуючи власну інформацію про роботу працівника, збирання якої є його безпосереднім обов'язком. Керівник в оціночному аркуші подає також стислий аналіз оцінки (1/2 сторінки) і пропонує заходи щодо поліпшення роботи, підвищення кваліфікації працівника, кар'єрного росту, винагороди залежно від отриманої оцінки. Якщо працівник протягом оціночного періоду навчався, керівник визначає ефективність його навчання.

Під час співбесіди, яка справедливо визнається важливим засобом управління людськими ресурсами, керівник обговорює результати оцінки з працівником, при цьому визначаються недоліки та сильні сторони працівника, обговорюються можливі шляхи подальшого поліпшення діяльності (навчання, розвиток кар'єри, винагороди). За її допомогою забезпечується існування постійного відкритого діалогу між представниками різних ієрархічних рівнів відповідальності, а саме: безпосереднім керівником-оцінювачем та оцінюваним службовцем¹.

Співбесіда працівника з керівником за результатами проведеної оцінки проводиться після заповнення оціночного аркуша як працівником, так і керівником з метою узгодження результатів оцінки працівника і зорієнтована на пошук шляхів самореалізації працівника, підвищення його ролі в успішному функціонуванні відповідного підрозділу. У випадку розходження самооцінки та оцінки керівника проводиться процедура узгодження оцінки з керівником вищого рівня. При узгодженні оцінки кожен з учасників має рівний голос.

Обробка даних результатів оцінки персоналу здійснюється працівниками управління персоналом. Оціночні аркуші є основою для

¹ Пашко Л. Про поняття „оцінювання державних службовців” // Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції. Збірник наукових праць. – К., 2003. – С. 146-147.

аналізу, за результатами якого приймається рішення щодо підвищення кваліфікації працівника, розвитку кар'єри, винагороди. Інформація щодо оцінки персоналу є інформацією для службового користування, оскільки неправильне її використання може призвести до виникнення конфліктних ситуацій і погіршення соціально-психологічного клімату в колективах.

Результати проведення щорічної оцінки працівників органів податкової служби свідчать про стабільно високий рівень виконання останніми покладених на них службових обов'язків і достатній професіоналізм. Так, у 2003 році щорічну оцінку пройшли 2517 фахівців органів податкової служби у Харківській області, що становить 78,3 % від фактично працюючих, які отримали при цьому такі оцінки: високу – 140 фахівців (5,6 %); добру – 2119 фахівців (84,2 %), задовільну – 246 фахівців (9,8 %), низьку – 12 фахівців (0,4 %).

Отже, щорічна оцінка персоналу державної податкової служби сприяє підвищенню ефективності діяльності конкретних службовців, їх професіоналізму та компетентності. Вона спрямована на: розвиток персоналу, визначення та реалізацію потенційних здібностей працівників; забезпечення зростання професіоналізму та зацікавлення у продуктивній роботі; раціональне переміщення кадрів та формування дієвого кадрового резерву; підвищення ефективності праці та формування у свідомості працівника впевненості в довгостроковій зайнятості та стійкому соціальному стані. При цьому важливо усунути формалізм і суб'єктивізм в оцінці персоналу, поліпшити гласність і об'єктивність в ній, що забезпечить підтримання нормального соціально-психологічного клімату в колективі.

Суспільство і держава вимагають сьогодні підготовки нової генерації працівників органів податкової служби і підвищення кваліфікації керівників та фахівців, які вже працюють в системі її органів, формування реального і перспективного резерву кадрів. Отже, наступним видом державно-службових відносин є такі, що виникають під час професійної підготовки працівників податкової служби України. Зазначимо, що на теперішній час питанням

професійної підготовки працівників податкової служби приділяється недостатньо уваги, що вимагає пошуку сучасних і прогресивних підходів вирішення зазначеної проблеми.

Професійна підготовка працівників органів податкової є нічим іншим як складовим елементом додаткової освіти, який дозволяє забезпечити міжпрофесійні міграції, поповнити, поглибити та отримати нові знання, вдосконалити вміння та навички для подальшої успішної діяльності, а також для розвитку особистості¹. Отже, професійна підготовка – це регламентований, організований та цілеспрямований процес оволодіння знаннями, вміннями та навичками, необхідними для успішного виконання оперативно-службових завдань.

Організація професійної підготовки працівників органів податкової служби здійснюється з використання різних форм навчання, де до основних належать: початкова підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації, стажування, самостійна підготовка.

Зазначена сукупність форм навчання працівників податкової служби може бути поділена на дві основні групи². Першу групи утворюють організовані способи навчання, а другу – самостійні. В організованому способі професійної підготовки можна виділити централізоване (у спеціалізованих навчальних закладах) та децентралізоване (у самих органах, підрозділах податкової служби) навчання.

Першою формою професійної підготовки до якої, до речі, залучаються виключно особи начальницького складу податкової міліції, є початкова підготовка. Обов'язок пройти початкову підготовку покладається на тих осіб, які вперше прийняті на службу до податкової міліції і не проходили

¹ Тесленко Ю.П. Подготовка, переподготовка и повышение квалификации кадров как элемент системы непрерывного образования в органах внутренних дел // Совершенствование работы с кадрами в органах внутренних дел. Труды академии. – М., 1989. – С. 59-69.

² Ткаченко В.А. О принципах организации и функционирования системы повышения квалификации руководящего состава МВД, УВД // Совершенствование работы с кадрами в органах внутренних дел. Труды академии. – М., 1989. – С. 52-58.

початкову підготовку в навчальних закладах Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України.

Початкова підготовка організується і складається з трьох етапів. Перший етап, який має назву ознайомлювального періоду, включає в себе навчання за місцем служби під керівництвом безпосередніх начальників та наставників і проводиться з часу призначення працівника на посаду і до направлення на курси початкової підготовки, але не менше одного місяця, за спеціально розробленим індивідуальним планом. Відповідальність за організацію навчання в ознайомлювальний період покладається на начальника підрозділу податкової міліції.

Значне місце на цьому етапі приділяється також інституту наставництва, яке запроваджується з метою забезпечення скорішої адаптації молодого працівника до умов проходження служби, цілеспрямованого формування та розвитку професійних та особистих якостей, необхідних для виконання завдань, які стоять перед органами податкової служби. Отже, на час ознайомлювального періоду за одним (двома) вперше прийнятим на службу працівником закріплюється наставник, який призначається наказом начальника підрозділу податкової міліції з числа найбільш підготовлених співробітників, які мають високі показники і досвід у роботі, навчання і виховання, користуються авторитетом серед особового складу.

При здійсненні наставництва наставник повинен надавати підопічному допомогу в оволодінні посадовими обов'язками, роз'яснювати і особисто показувати йому шляхи і засоби виконання службових завдань, виявляти і ретельно опрацьовувати допущені помилки, допомагати у самостійному вивченні нормативних актів і спеціальної літератури; вивчати ділові і моральні якості, рівень загальної освітньої підготовки працівника, його ставлення до служби, потреби і запити; постійно проводити індивідуальну виховну роботу з підопічним; періодично доповідати керівництву підрозділу про хід навчання, звітувати перед колективом про проведену роботу; після закінчення ознайомлювального періоду скласти характеристику на підшефного і подати її

керівництву на затвердження.

На даному етапі обов'язки покладаються не лише на наставника, але й на особу, яка проходить навчання. Їх зміст може мати такий приблизний перелік: під керівництвом наставників та самостійно наполегливо оволодівати теоретичними знаннями і практичними навичками виконання службових обов'язків; бути чесною, дисциплінованою, пильною, суворо зберігати державну та службову таємниці, виконувати вимоги законів, наказів, статутів, розпоряджень начальників і правила внутрішнього розпорядку; проявляти повагу до начальників і старших, з гідністю і честю вести себе на службі та в побуті; підвищувати свій культурний рівень, брати активну участь у громадському житті колективу тощо.

Другий етап початкової підготовки пов'язаний із здійсненням курсового навчання, як правило, у навчальних закладах державної податкової служби України (Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів для державної податкової служби України (м. Ірпінь); Навчально-курсний комбінат ДПА України (с. Рудики)). Тривалість і зміст курсового навчання для кожної категорії працівників визначаються навчальними, тематичними планами і програмами, які розробляються навчальними закладами державної податкової служби України разом із зацікавленими службами податкової міліції під контролем Департаменту роботи з персоналом Державної податкової адміністрації України і затверджуються керівництвом податкової міліції ДПА України.

Після закінчення курсового навчання слухачі складають іспити і заліки, які стають складовою частиною комплексної оцінки професійних знань і ділових якостей слухача. Ці дані, а також висновки про можливість самостійного виконання працівником службових обов'язків і рекомендації щодо подальшого удосконалення його професіоналізму та можливості використання на службі, на посаді, яку він посідає чи з більшим обсягом роботи, відображаються у свідоцтві про проходження початкової підготовки, яке надсилається до відповідних кадрових підрозділів для приєднання до

особової справи працівника.

Третій етап початкової підготовки пов'язаний із проходженням працівником податкової міліції за місцем своєї служби стажування, строк якого складає два тижні і здійснюється за допомогою наставника.

Після закінчення третього етапу початкової підготовки атестаційною комісією підрозділу податкової міліції приймається рішення про допуск працівника до самостійного виконання службових обов'язків. Про це робиться запис у свідоцтві про проходження початкової підготовки.

Наступними формами професійної підготовки є підвищення кваліфікації та перепідготовка працівників податкової служби. При цьому зазначимо, що на сьогодні в науці ще не сформувалася єдина точка зору щодо співвідношення зазначених понять¹, що і викликає певне їх змішування або ототожнення в практичній діяльності апаратів по роботі з персоналом органів податкової служби.

Однак ознайомлення з науковими працями, присвяченими зазначеній проблемі², все-таки дозволяє стверджувати, що зазначені категорії є самостійними формами підвищення професійної компетенції працівників податкової служби, кожна з яких відрізняється потребами виникнення, метою та категоріями осіб, які беруть в них участь.

Отже, підвищення кваліфікації кадрів здійснюється з метою послідовного удосконалення професійної майстерності, вивчення

¹ Ануфрієв М.І. Основні напрямки кадрового забезпечення органів внутрішніх справ України: організаційно-правовий аспект: Монографія. – Х., 2001. – С. 120; Тесленко Ю.П. Подготовка, переподготовка и повышение квалификации кадров как элемент системы непрерывного образования в органах внутренних дел // Совершенствование работы с кадрами в органах внутренних дел. Труды академии. – М., 1989. – С. 59-69.

² Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К., 2002. – С. 364-378; Ануфрієв М.І. Основні напрямки кадрового забезпечення органів внутрішніх справ України: організаційно-правовий аспект: Монографія. – Х., 2001. – С. 121-140; Кузніченко О.В. Деякі аспекти підвищення кваліфікації працівників ОВС в рамках професійної підготовки // Актуальні проблеми управління персоналом ОВС України. Матеріали науково-практичної конференції. – Х., 2002. – С. 50-53; Голубченко Є.Т. Проблеми та перспективи організації перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів внутрішніх справ // Актуальні проблеми управління персоналом ОВС України. Матеріали науково-практичної конференції. – Х., 2002. – С. 116-118.

найновіших досягнень науки і техніки, використання позитивного досвіду у роботі. Працівники податкової служби направляються на навчання в інститути, на факультети, курси підвищення кваліфікації (учбові збори) з відривом від роботи по конкретній спеціалізації або посаді один раз на п'ять років. Строки навчання у системі підвищення кваліфікації з відривом від служби встановлюються від 10 днів до 1 місяця.

Зміст навчання, а також форми його проведення для кожної категорії працівників визначається навчальними, тематичними планами і програмами, які розробляються і затверджуються у встановленому порядку. По закінченні навчання працівники податкової служби складають іспити або заліки і їм видається посвідчення встановленого зразка, яке приєднується до особової справи, а також за місцем служби робиться позначка у картці обліку професійної підготовки.

В свою чергу, перепідготовка працівників податкової служби здійснюється з метою одержання нової спеціальності або в разі переміщення їх на іншу роботу, виконання якої потребує нових знань, умінь і навичок. Перепідготовка може бути організована або у навчальних закладах державної податкової служби України, або за місцем роботи чи служби працівників. Строки перепідготовки з відривом від роботи в навчальних закладах системи підвищення кваліфікації і перепідготовки встановлюються терміном до 1 місяця.

За місцем служби перепідготовка організується шляхом самостійного освоєння працівником специфіки роботи на новій посаді тривалістю до 2 місяців, залежно від підготовленості працівника і складності опанування нових обов'язків, за індивідуальним планом під керівництвом безпосереднього начальника або найбільш підготовленого співробітника. Працівник вважається таким, що пройшов перепідготовку за місцем служби, у тому випадку, якщо він здобув знання, уміння і навички у обсязі, необхідному для самостійного виконання службових обов'язків, і з успіхом склав іспити комісії на чолі з начальником органу (підрозділу) податкової

служби з питань, передбачених індивідуальним планом проходження перепідготовки.

Наступною формою професійної підготовки є стажування, яке дозволяє працівнику податкової служби набути нових знань, практичних навичок і умінь, необхідні для успішного виконання функціональних обов'язків по займаній або новій посаді. Стажування проходять особи, які закінчили вищі навчальні заклади, після призначення їх на посади; працівники, зараховані у резерв кадрів, для просування по службі; особи, вперше прийняті до органів (підрозділів) податкової служби на посади керівного складу. Тривалість стажування встановлюється терміном до 1 місяця і проводиться, як правило, за місцем роботи працівника або в інших органах (підрозділах) податкової служби. При цьому не виключається можливість проходження стажування в разі необхідності і в інших міністерствах та відомствах, за кордоном.

Організація стажування покладається на керівництво органів (підрозділів) податкової служби, які зобов'язані: визначити час, місце стажування, кількість стажистів і їх керівників; затвердити індивідуальний план стажування і звіт про його результати; створити належні умови і проводити постійний контроль за ходом стажування.

Особи, які проходять стажування, зобов'язані: спільно з керівником стажування розробити індивідуальний план стажування відповідно до типового плану і мети стажування; виконувати у зазначені строки заходи плану; брати участь у нарадах, семінарах, заняттях, які проводяться за місцем стажування; вести облік проведеної роботи; по закінченні строку стажування підготувати звіт і подати його на затвердження начальнику, на якого покладена організація стажування.

Важливе місце у процесі професійної підготовки працівників органів податкової служби займає самостійна підготовка. Саме за допомогою зазначеної форми навчання, як слушно наголошується у літературі, можна

досягти регулярного та постійного підвищення кваліфікації працівників¹. Крім цього, до позитивних моментів самостійної підготовки працівників податкової служби можна віднести такі: по-перше, це найбільш масова форма поглиблення, розширення та оновлення індивідуальних знань, яка досяжна будь-якому працівнику незалежно від посади, яку він займає; по-друге, самостійна підготовка є оперативною формою поповнення знань, яких не вистачає у практичній діяльності; по-третє, вона найбільшою мірою індивідуалізована, оскільки кожен працівник органу податкової служби сам визначає зміст та порядок отримання необхідних знань.

Самостійне навчання включає в себе: вивчення документів законодавчого і нормативного характеру; постійне ознайомлення з новою юридичною, економічною, спеціальною та іншою літературою залежно від роду роботи; практичну роботу з науково-технічними і спеціальними засобами, зброєю, засобами зв'язку і транспорту тощо. При цьому конкретний вибір питань для самостійного навчання може бути обумовлений зацікавленістю працівника, його прагненням до поглиблення своїх навичок тої чи іншої ділянки практичної діяльності, а також виходячи з необхідності ліквідувати прогалини в знаннях, які можуть привести до помилок у роботі. Керівник органу (підрозділу) податкової служби може дати працівнику індивідуальне завдання, вказавши, яку літературу необхідно вивчити, і встановити строк, необхідний для цього, або запропонувати підготувати реферат на обумовлену тему, скласти проект документа, вивчити науково-технічні засоби тощо.

Важливе місце у покращенні професійної підготовки працівників податкової служби, на нашу думку, займає вироблення принципів її здійснення, які дозволяють побудувати зазначену діяльність на науковій основі, забезпечити її результативність та постійний характер. До таких принципів необхідно віднести такі: регулярність, безперервність,

¹ Ткаченко В.А. О принципах организации и функционирования системы повышения квалификации руководящего состава МВД, УВД // Совершенствование работы с кадрами в органах внутренних дел. Труды академии. – М., 1989. – С. 52-58.

диференційованість, цілеспрямованість, обов'язковість, ефективність.

Значна група державно-службових відносин в органах податкової служби пов'язана також з присвоєнням спеціальних звань, рангів державних службовців її працівникам. Перелік спеціальних звань, які присвоюються працівникам органів податкової служби, закріплено у ст.ст. 15 та 24 Закону України „Про державну податкову службу в Україні”, а рангів державних службовців – у Законі „Про державну службу” з подальшою деталізацією у розпорядженні Кабінету Міністрів України від 12 вересня 1997 р. № 503 „Про віднесення посад працівників місцевих державних податкових адміністрацій до відповідних категорій посад державних службовців”.

Встановлення спеціальних звань та рангів державних службовців працівникам органам податкової служби має велике значення для забезпечення ефективності державної служби, стабільності кадрів, оскільки дозволяє вирішувати багато питань, пов'язаних з підготовкою, підбором, розстановкою кадрів, їх перепідготовкою, підвищенням кваліфікації, просуванням по службі, а також оплатою праці та пенсійним забезпеченням.

Присвоєння спеціальних звань та рангів працівникам податкової служби регламентується Положенням про проходження служби рядовим і начальницьким складом органів внутрішніх справ України, Постановою Кабінету Міністрів України від 22 лютого 1999 р. № 258 „Про затвердження Положення про спеціальні звання посадових осіб органів державної податкової служби”¹, Постановою Кабінету Міністрів України від 19 червня 1996 р. № 658 „Про затвердження Положення про ранги державних службовців”² і здійснюється в індивідуальному порядку відповідно до посади, рівня професійної кваліфікації та результатів роботи.

Численні нормативні акти з питань проходження служби в органах

¹ Про затвердження Положення про спеціальні звання посадових осіб органів державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 лютого 1999 р. № 258 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 8. – Ст. 298.

² Про затвердження Положення про ранги державних службовців: Постанова Кабінету Міністрів України від 19 червня 1996 р. № 658 // Збірник постанов Уряду України. – 1996. – № 4. – Ст. 170.

податкової служби досить детально регламентують ще один вид державно-службових відносин, який пов'язується з переміщенням, перерозподілом та ротацією кадрів або, іншими словами, розстановкою працівників зазначеної системи органів. Правильна розстановка кадрів, як зазначається у літературі, є найважливішим завданням керівників органів управління. Недостатньо лише підібрати, підготувати та висунути працівників органу, необхідно їх ще й розставити на такі посади, які відповідали б їх діловим та особистісним якостям¹. Отже, існування зазначеного підінституту державної служби забезпечує: мобільне використання персоналу органів податкової служби залежно від ситуації, яка складається: раціональну зайнятість працівників; стабільне та рівномірне навантаження на працівників протягом робочого періоду; відповідність інтелектуального потенціалу працівника його кваліфікації і психофізичних даних вимогам посади тощо.

Говорячи про розстановку кадрів органів податкової служби, необхідно пам'ятати, що вона має здійснюватися з урахуванням специфіки проходження служби та відповідності психофізіологічних якостей особи змістові державно-службових обов'язків. Під час розстановки треба, по-перше, додержуватись принципу відповідності моральних і ділових якостей претендентів вимогам вакантних керівних посад; по-друге, мають враховуватись умови щодо вікового цензу для різних категорій посад, тривалості періоду служби на одній посаді, стану здоров'я, можливості зміни професії чи спеціальності та підвищення кваліфікації; по-третє, необхідно проводити попереджувальні заходи стосовно застою кадрів – явища, пов'язаного з не виправдано тривалим перебуванням працівника на одній і тій самій посаді.

Серед заходів попередження застою персоналу органів податкової служби важливе значення традиційно відіграють внутрішньоорганізаційні державно-службові переміщення, які обумовлені перш за все потребами

¹ Василенко П.Т. Подбор, расстановка и воспитание управленческих кадров // Актуальные проблемы административного и финансового права. Сб. научных трудов. – М., 1984. – С. 3-19.

самого структурного утворення, що становить складну соціо-техно-економічну систему посад, які постійно змінюються під впливом багатьох чинників.

Найпоширенішими причинами державно-службових переміщень в органах податкової служби необхідно вважати: надання працівникові такої роботи, яка найкраще відповідає його якостям і здібностям; надання працівникові роботи, яка найбільше його задовольняє; сприяння оволодінню особою сумісною спеціальністю з тим, щоб забезпечити взаємозаміщення працівників; збагачення і поширення досвіду.

Переміщення можуть бути міжпрофесійними, міжпосадовими, а також з однієї категорії персоналу в іншу. Міжпрофесійні (міжкваліфікаційні) переміщення характеризуються зміною позиції працівника в кваліфікаційній ієрархії посад чи робочих місць, що, як правило, пов'язане з переходом від виконання менш кваліфікованих робіт до виконання більш кваліфікованих. Особливістю міжпрофесійних переміщень на сучасному етапі є те, що до них належать не тільки власне перехід від однієї професії до іншої, але й оволодіння додатковими професіями. Міжпосадові переміщення безпосередньо пов'язані зі зміною посади або робочого місця.

Більш якісному використанню персоналу органів податкової служби повинна сприяти ротація кадрів, тобто регулярна його змінність згідно із принципом „знайти потрібному працівнику потрібне місце”. В процесі ротації характер роботи може змінюватися в різних аспектах, і в таких випадках формується працівник з кваліфікацією широкого профілю, потенційно затребуваний у майбутньому як керівник того чи іншого структурного утворення. Якщо під час ротації працівник змінює декілька посад, що стосуються певного кола спеціальностей, то при цьому формується спеціаліст із глибокими і різнобічними знаннями щодо якоїсь ланки службової діяльності, здатний ефективно брати участь у державно-службовій кооперації зі своїми колегами. Водночас треба мати на увазі, що переведення працівника хоча і можуть відбуватися протягом усього періоду його служби,

однак з часом цей процес уповільнюється. Найбільш інтенсивний період ротації – перший період зайнятості особи. Він обмежується моментом, коли вона перестає адаптуватись і ефективно навчатися, досягає максимального рівня компетентності і, врешті-решт, може знайти своє місце, на якому проявляться всі її потенційні можливості¹.

Отже, розстановка кадрів має дві тісно пов'язані між собою сторони: по-перше, глибоке знання керівництвом тих ділянок роботи, за якими необхідно вірно розставити працівників, і, по-друге, безпомилкове призначення службовців на посади залежно від їх здібностей, підготовки, схильності до роботи на цих посадах². Тільки поєднання цих двох сторін у розстановці кадрів в органах податкової служби дозволить вірно вирішити дане питання і уникнути помилок у цій важливій справі.

Наступним видом державно-службових відносин в державній податковій службі є ті, що виникають у зв'язку із заохоченнями працівників податкової служби та притягненням їх до дисциплінарної відповідальності (про особливості дисциплінарної відповідальності працівників податкової служби мова піде у заключному підрозділі цього розділу).

Інститут заохочення займає важливе місце серед правових засобів підвищення ефективності діяльності працівників податкової служби, але однозначна точка зору щодо його визначення, змісту, процедур застосування ще відсутня. На сьогодні в юридичній літературі зустрічається чимало визначень терміна „заохочення”, під останнім розуміють: форму публічного визнання заслуг, нагородження і віддання почесей працівникам у зв'язку з їх досягненнями, успіхами у службі, пов'язане із наданням певних пільг та

¹ Ануфрієв М.І. Основні напрямки кадрового забезпечення органів внутрішніх справ України: організаційно-правовий аспект: Монографія. – Х., 2001. – С. 56, 57-58.

² Василенко П.Т. Подбор, расстановка и воспитание управленческих кадров // Актуальные проблемы административного и финансового права. Сб. научных трудов. – М., 1984. – С. 3-19.

переваг¹; нормативно закріплену або таку, що фактично використовується, форму визнання з боку публічної влади особистих заслуг державного службовця, яка застосовується за наявності достатніх підстав уповноваженим державним органом або його посадовою особою шляхом видання правового акта встановленої форми або вчинення інших дій, які приносять особі, що заохочується, матеріальні і (або) моральні переваги²; блага матеріального або морального характеру, пільги і переваги, якими державний орган або уповноважена на те громадська організація зобов'язані або можуть відзначити заслуги учасника суспільних відносин, які врегульовані нормами права³. Аналіз наведених, а також ряду інших точок зору практики діяльності органів податкової служби⁴, дозволяє зробити деякі висновки щодо зазначеного виду державно-службових відносин.

Заохочення в діяльності органів податкової служби необхідно розглядати як встановлений у нормативному порядку спосіб одночасного стимулювання діяльності працівників податкової служби та їх виховання, а також зміцнення службової дисципліни, попередження проявів корупції. Разом з тим зазначимо, що значущості та важливості інституту заохочення для діяльності органів податкової служби не відповідає стан його нормативного закріплення. Так, в законі України „Про державну податкову

¹ Стародубцев А.А. Організаційно-правові питання діяльності інспекцій з особового складу щодо зміцнення законності і дисципліни в органах внутрішніх справ: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 1999. – С. 76; Синявська О.Ю. Про застосування заохочень в органах внутрішніх справ // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – № 9. – С. 361-362.

² Гришковец А.А. Поощрение государственных служащих: правовые основы и практика применения // Право и политика. – 2002. – № 1. – С. 30-39.

³ Ануфрієв М.І., Венедиктов В.С., Негодченко О.В., Соболев В.О., Шкарупа В.К., Щербина В.І. Соціологічно-правові аспекти зміцнення службової дисципліни в органах внутрішніх справ України: Навчально-методичний посібник. – Дніпропетровськ, 2000. – С. 97.

⁴ Венедиктов С.В. Заохочення як форма підвищення ефективності діяльності працівників ОВС України // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2001. – № 19. – С. 365-367; Григорьев В.А. Наградное (поощрительное) право как средство предупреждения коррупции среди государственных служащих // Конституционное и муниципальное право. – 2003. – № 3. – С. 35-37; Гавриленко Д.А. Государственная дисциплина: сущность, функции, значение / Под ред. А.П. Шергина. – Мн.: Наука и техника, 1988. – С. 213-220.

службу” взагалі не згадується про можливість застосування до працівників органів податкової служби заходів заохочення, у зв’язку з чим приходиться звертатися до нормативних актів загального значення, наприклад, Кодексу законів про працю України, Закону України „Про державну службу”, а щодо заохочення працівників органів податкової міліції – Положення про проходження служби особами рядового та начальницького складу органів внутрішніх справ України та Дисциплінарного статуту органів внутрішніх справ України¹. Відсутність „власних” правових актів щодо регулювання зазначеного інституту виявляє ще ряд недоліків, які суттєво знижують соціально-правову роль заохочення. Так, потребують свого детального визначення підстави застосування заохочень до працівників органів податкової служби, які можуть бути зведені до таких: успішне та сумлінне виконання працівниками державної податкової служби своїх посадових обов’язків; тривала та бездоганна служба в органах податкової служби; виконання завдань особливої важливості та складності; виявлення мужності при виконанні службових обов’язків тощо. Визначення підстав застосування заохочень до працівників податкової служби викликає необхідність і більш чіткого закріплення видів заохочень, які можуть бути застосовані за те або інше досягнення (заслугу) працівника податкової служби.

Не менш важливим питанням, як слушно зауважують деякі автори², є і встановлення чіткого порядку застосування заохочень до працівників податкової служби, що буде сприяти гласності, прозорості, об’єктивності та зрозумілості зазначеного виду діяльності для усього персоналу податкової служби. Основним напрямком у цьому плані має стати визначення стадій та

¹ Дисциплінарний статут органів внутрішніх справ України: Затверджений Указом Президії Верховної Ради УРСР від 29 липня 1991 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 45. – Ст. 599.

² Григорьев В.А. Наградное (поощрительное) право как средство предупреждения коррупции среди государственных служащих // Конституционное и муниципальное право. – 2003. – № 3. – С. 35-37.

принципів заохочувальної процедури¹.

Останнім видом державно-службових відносин в державній податковій службі є відносини, пов'язані з припинення служби працівниками податкової служби. Під припинення державної служби у даному випадку необхідно розуміти встановлений порядок припинення державно-службових правових відносин між державним службовцем та державним органом, які були утворені при вступі громадянина на державну службу та в процесі виконання ним посадових обов'язків².

Враховуючи викладене вище, очевидно, що порядок припинення державної служби в податкових органах розрізняється залежно від категорії працівника податкової служби, який звільняється зі служби. Так, принципово відмінними щодо певних категорій працівників податкових органах є підстави припинення служби. Згідно з положеннями трудового права, підставами розірвання трудового договору є такі життєві обставини, що визнаються законом юридичними фактами. Серед них: вольові односторонні чи двосторонні дії суб'єктів державно-службових відносин; події – досягнення відповідного віку працівником (державним службовцем), його смерть, закінчення строку дії трудового договору тощо. Для цивільних працівників органів податкової служби крім загальних підстав розірвання трудового договору, визначених у главі 3 Кодексу законів про працю України, передбачені також і спеціальні, що встановлюються ст. 30 Закону України „Про державну службу”. Окремо передбачаються також і спеціальні підстави припинення служби в податкових органах для працівників податкової міліції, які знайшли закріплення у розділі 6 Положення про проходження служби особами рядового та начальницького складу органів внутрішніх справ України.

¹ Докладніше про це див.: Старилів Ю.Н. Курс общего адміністративного права. Т.2. – М., 2002. – С. 70-72; Гришковец А.А. Поощрение государственных служащих: правовые основы и практика применения // Право и политика. – 2002. – № 1. – С. 30-39; Синявська О.Ю. Про застосування заохочень в органах внутрішніх справ // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – № 9. – С. 361-362.

² Старилів Ю.Н. Курс общего адміністративного права. Т.2. – М., 2002. – С. 157.

Отже, за наявності зазначених вище підстав служба в податкових органах припиняється, що проявляється у фактичному звільненні працівника податкової служби з посади, яку він займає. Звільнення працівника податкової служби оформлюється наказом, в якому зазначаються причини та підстави звільнення. На підставі наказу робиться запис в трудовій книжці, яка видається працівнику під розписку в день звільнення. Вчинення зазначених дій тягне автоматичне виключення працівника податкової служби з переліку осіб, що займають в органі податкової служби штатну посаду.

При припиненні державної служби працівник податкової служби на законних підставах втрачає свій адміністративно-службовий статус. Саме законодавство про державну службу (як і законодавство про працю) перестає діяти для працівника податкової служби. Таким чином, відсутність законного режиму дії правових норм службового права по відношенню до конкретної особи викликає автоматичне припинення державно-службових відносин¹.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що державно-службові відносини в державній податковій службі становлять сукупність різноманітних правовідносин, які розрізняються підставами виникнення, зміни і припинення, колом та правовим статусом їх учасників. Все це викликало необхідність створення у межах апаратів по роботі з персоналом державної податкової служби двох самостійних підрозділів – управлінь (відділів) проходження державної служби та управлінь (відділів) роботи з особовим складом податкової міліції.

6.3. Соціально-правовий захист персоналу державної податкової служби

Послідовне та повне виконання завдань, покладених на державну податкову службу, досягнення мети її модернізації, наслідком якої має стати

¹ Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. Т.2. – М., 2002. – С. 157-158.

її трансформація в провідну демократичну та підзвітну суспільству високоефективну державну установу, яка діє на правових засадах і користується довірою та підтримкою суспільства і держави, неможливо без ініціативного, наступального підходу працівників останньої до виконання свого професійного обов'язку, що, в свою чергу, як цілком вірно відзначають деякі науковці та практичні працівники, неможливо без упевненості кожного службовця органів податкової служби у своїй безпеці, віри у надійний правовий, соціальний і фізичний захист з боку держави¹. Отже, особливої актуальності на сьогодні набувають питання соціально-правового захисту персоналу державної податкової служби.

Категорія „соціально-правовий захист” становить складне поняття, в межах якого можна виділити кілька елементів, зокрема, таких як: захист, правовий захист, соціальний захист. Кожен із зазначених елементів несе у собі різне змістовне навантаження, висвітлює різні сторони зазначеної категорії, дозволяючи таким чином побудувати цілісне соціально-правове утворення. Найбільш загальним елементом, на якому власне і будуються усі інші, є „захист”, під яким розуміють комплексну систему заходів, які застосовуються для забезпечення та належної реалізації суб'єктивних прав і виконання функціональних обов'язків². Зазначену систему утворюють заходи різного змісту, серед яких найбільш дієвими, з точки зору досягнення зазначених цілей, є соціальні та правові, які становлять, відповідно, серцевину соціального та правового захисту.

Право на соціальний захист громадян, в тому числі і державних службовців, що включає право на забезпечення їх в разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також в старості та в інших випадках,

¹ Долгий О., Гаркуша В., Василькевич Я. Забезпечення безпеки працівників податкової міліції шляхом мінімізації професійних ризиків // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 7. – С. 57-59.

² Венедиктов В.С. Правові питання проходження служби та соціально-правового захисту працівників ОВС // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – № 5. – С. 218-222.

передбачених законодавством, закріплено у ст. 46 Основного Закону і конкретизовано у ряді інших нормативних актів, наприклад, Законі України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”¹, Законі України “Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей”², Законі України “Про статус ветеранів військової служби і ветеранів органів внутрішніх справ та їх соціальний захист”³, Указі Президента України „Про посилення соціального захисту осіб начальницького складу податкової міліції органів державної податкової служби” тощо.

Аналіз наведених та деяких інших нормативних актів свідчить, що законодавець в основному застосовує термін „соціальний захист”, хоча це не заважає використанню у юридичній літературі поряд з ним і терміна „соціальне забезпечення”⁴. На нашу думку, співвідношення зазначених понять вже досить однозначно вирішено у згаданій конституційній нормі, відповідно до якої, що соціальний захист включає соціальне забезпечення і складається, крім діяльності щодо надання матеріальної підтримки (власне забезпечення), ще й з активних дій, завдяки яким у необхідних випадках забезпечується реалізація заходів соціального забезпечення.

Таким чином, соціальний захист складається, по-перше, із правотворчої діяльності державних органів щодо видання норм права, в яких закріплюються: коло осіб, які користуються правом на соціальний захист; об’єктивні обставини, що приводять в дію механізм соціального захисту; джерела фінансування; обсяг соціальних виплат; особливі види, форми і

¹ Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту: Закон України від 22 жовтня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №45. – Ст. 425.

² Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей: Закон України від 20 грудня 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №5. – Ст. 190.

³ Про статус ветеранів військової служби і ветеранів органів внутрішніх справ та їх соціальний захист Закон України від 24 березня 1998 року // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – №40 - 41. – Ст. 249.

⁴ Иванова Р.И. Правоотношения по социальному обеспечению в СССР. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1986. – 176 с.; Сирота И.М. Право социального обеспечения в Украине: Учебник. – Х.: «Одисей», 2000. – 384 с.

способи надання заходів соціального захисту; порядок здійснення і захисту соціально-економічних та соціально-культурних прав, а також відповідальність у випадку їх порушення; по-друге, із правозастосовчої діяльності державних органів щодо практичної реалізації заходів соціального захисту, а також приведення, у випадку порушення соціально-економічних і соціально-культурних прав, в дію правоохоронних механізмів, спрямованих на відшкодування збитків, завданих правопорушенням¹.

Отже, під соціальним захистом необхідно розуміти функцію держави, яка виражається у встановленні видів та форм соціального забезпечення, що надаються на умовах, передбачених законом чи договором, із спеціально створених для цього фондів особам, які через незалежні від них життєві обставини опинились в соціально незахищеному стані або не мають достатніх засобів до існування.

Залежно від мети, яку переслідує соціальний захист, можна виділити такі його напрямки: допомогу найменш соціально-захищеним верствам населення; заохочення та відзнаку громадян за особливі заслуги перед суспільством та державою; стимулювання окремих видів суспільно-корисної діяльності або праці у відповідних умовах; гарантування відповідного матеріального рівня життя залежно від правового статусу особи та від особливого виду їх службової діяльності². Два останніх напрямки мають безпосереднє відношення до працівників органів податкової служби.

На сьогодні служба в податкових органах є досить складною ділянкою роботи. Багато в чому це пов'язано із значними фізичними перевантаженнями, які виникають внаслідок великого обсягу роботи, наявності постійно людського фактору, який викликає, в свою чергу, психічні та емоційні перевантаження державних службовців. Ще в більш складних умовах перебувають працівники податкової міліції, які досить

¹ Мельник К.Ю. Соціально-правовий захист працівників органів внутрішніх справ (проблеми теорії та практики): Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – С. 87-88.

² Венедиктов В.С., Іншин М.І. Правовий статус державних службовців органів внутрішніх справ України. Науково-практичний посібник. – Х., 2003. – С.137.

часто змушені працювати у вихідні та святкові дні, нічний час. В діяльності податкової міліції є непоодинокими також і факти відкритого фізичного опору її працівникам, наслідком чого стає завдання шкоди їх здоров'ю та життю.

Таким чином, соціальний захист персоналу податкової служби повинен не тільки компенсувати важкі умови праці та обмеження прав, які витікають з умов проходження цього виду державної служби, але й стимулювати професійне зростання, надати можливість для самоосвіти, підвищення правового і культурного рівня¹.

Отже, під соціальним захистом персоналу державної податкової служби необхідно розуміти діяльність державних органів, спрямовану на формування та подальшу реалізацію системи заходів, що забезпечують задоволення матеріальних та моральних потреб працівників податкової служби, сприяють повній реалізації їх соціально-економічних та соціально-культурних прав.

Соціальний захист персоналу державної податкової служби реалізується в таких видах².

1) Державне обов'язкове особисте страхування.

Статтями 18 та 26 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” закріплено загальні засади обов'язкового державного особистого страхування персоналу державної податкової служби України. Відповідно до зазначених правових норм, які знайшли свою подальшу конкретизацію у постанові Кабінету Міністрів України від 3 червня 1994 р. № 349 „Про затвердження Порядку та умов обов'язкового державного особистого

¹ Лапка О. Соціально-правовий захист працівників міліції України // Право України. – 2000. – № 4. – С. 17-20.

² Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. – Х., 1998. – С. 325.

страхування посадових осіб органів державної податкової служби”¹ та постанові Кабінету Міністрів України від 21 червня 1991 № 59 „Про затвердження Положення про порядок і умови державного обов’язкового страхування осіб рядового, начальницького та вільнонайманого складу органів і підрозділів внутрішніх справ України”², всі працівники податкової служби підлягають страхуванню за рахунок коштів державного бюджету. Страхові суми працівникам податкової служби виплачуються у разі: загибелі, поранення (контузії, травми, каліцтва), захворювання, одержаних при виконанні службових обов’язків.

Поряд з виплатою страхової суми працівникам податкової служби у разі завдання шкоди їх здоров’ю виплачується одноразова допомога, яка носить характер так званої компенсаційної виплати³. Зазначимо, що на сьогодні існує певна неузгодженість розмірів зазначеної одноразової допомоги щодо різних категорій працівників податкової служби. Так, не співпадають розміри одноразової допомоги, що виплачуються працівникам податкової міліції та решті працівників органів податкової служби у разі заподіяння їм тяжких тілесних ушкоджень під час виконання службових обов’язків, що перешкоджають надалі займатися професійною діяльністю. В таких випадках розмір компенсаційної виплати працівнику податкової міліції встановлено у розмірі від трирічного до п’ятирічного грошового утримання, тоді як для інших категорій працівників – у розмірі п’ятирічної заробітної плати. Вважаємо, що зазначене питання має бути переглянуто у напрямку визначення однакового коефіцієнту одноразової допомоги.

¹ Про затвердження Порядку та умов обов’язкового державного особистого страхування посадових осіб органів державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 червня 1994 р. № 349 // Зібрання постанов Уряду України. – 1994. – № 9. – Ст. 232.

² Про затвердження Положення про порядок і умови державного обов’язкового страхування осіб рядового, начальницького та вільнонайманого складу органів і підрозділів внутрішніх справ України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 червня 1991 № 59 // Збірник Постанов України. – 1992. – № 12. – Ст. 285.

³ Кінашук Л. Організація та правове забезпечення соціального захисту в органах внутрішніх справ України // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 3. – С. 92-95.

2) Державне пенсійне забезпечення.

Пенсійне забезпечення персоналу органів податкової служби розрізняється залежно від категорії посади, яку займає державний службовець. Отже, ми можемо виділити окремо пенсійне забезпечення працівників податкової міліції та пенсійне забезпечення працівників податкової служби, які не належать до особового складу податкової міліції.

Пенсійне забезпечення осіб начальницького складу податкової міліції на сьогодні, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 30 жовтня 1998 р. № 1716 „Про проходження служби особами начальницького складу податкової міліції та обчислення їм вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги”, регулюється Законом України „Про пенсійне забезпечення військовослужбовців і осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ та деяких інших осіб” та Постановою Кабінету Міністрів України від 17 липня 1992 р. № 393 „Про порядок обчислення вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги особам офіцерського складу, прапорщикам, мічманам, військовослужбовцям надстрокової служби та військової служби за контрактом, особам начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ та членам їхніх сімей”¹. Зазначені нормативні акти визначають умови, норми та порядок пенсійного забезпечення і встановлюють їх види:

- довічну пенсію за вислугу років (призначається особам начальницького складу податкової міліції за наявності встановленої законом вислуги на службі в податковій міліції або в інших державних органах, установах та організаціях, визначених Кабінетом Міністрів України, тривалістю 20 років і більше на день звільнення від служби. Право на пенсію за вислугу років мають також особи начальницького складу податкової

¹ Про порядок обчислення вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги особам офіцерського складу, прапорщикам, мічманам, військовослужбовцям надстрокової служби та військової служби за контрактом, особам начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ та членам їхніх сімей: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 липня 1992 р. № 393 // ЗПУ України. – 1992. – № 7. – Ст. 182.

міліції, які звільнені зі служби за віком, у зв'язку з хворобою, скороченням штатів або обмеженим станом здоров'я і на день звільнення досягли 45-річного віку та мають загальний трудовий стаж 25 календарних років і більше, з яких не менш 12 років і 6 місяців становить служба в податковій міліції);

- пенсію по інвалідності (призначається особам начальницького складу податкової міліції, що стали інвалідами, якщо інвалідність настала в період проходження ними служби чи не пізніше 3 місяців після звільнення зі служби, або якщо інвалідність настала пізніше цього строку, але внаслідок поранення, контузії, каліцтва чи захворювання, одержаних у період проходження служби);

- пенсію в разі втрати годувальника (призначаються сім'ям загиблих осіб начальницького складу податкової міліції, якщо годувальник помер у період проходження служби або не пізніше трьох місяців після звільнення зі служби чи пізніше цього строку, але внаслідок поранення, контузії, каліцтва або захворювання, одержаних у період проходження служби, а сім'ям пенсіонерів з числа осіб – якщо годувальник помер у період одержання пенсії або не пізніше 5 років після припинення її виплати. Право на пенсію в разі втрати годувальника мають непрацездатні члени сімей загиблих, померлих або таких, що пропали безвісти, осіб начальницького складу податкової міліції, які перебували на їх утриманні. Члени сім'ї померлого вважаються такими, що перебували на його утриманні, якщо вони були на його повному утриманні або одержували від нього допомогу, яка була для них постійним і основним джерелом засобів до існування. Незалежно від перебування на утриманні годувальника пенсія в разі втрати годувальника за певних умов призначається також деяким іншим категоріям громадян (непрацездатним дітям, непрацездатним батькам і дружині (чоловікові)).

Пенсійне забезпечення інших категорій працівників податкової служби України регулюється також Законом України „Про державну службу”, відповідно до положень якого на одержання пенсій державних службовців

мають право працівники податкової служби, які досягли встановленого законодавством України пенсійного віку, за наявності загального трудового стажу для чоловіків – не менше 25 років, для жінок – не менше 20 років, у тому числі стажу державної служби – не менше 10 років. Зазначеним особам призначаються пенсії в розмірі 80 відсотків суми їх посадового (чинного) окладу з урахуванням призначених надбавок без обмеження граничного розміру пенсії. За кожен повний рік роботи понад 10 років на державній службі пенсія збільшується на один відсоток заробітку, але не більше 90 відсотків посадового (чинного) окладу з урахуванням надбавок без обмеження граничного розміру пенсії.

Крім цього, працівникам податкової служби надається також право на одержання пенсій на підставах, передбачених Законом України “Про пенсійне забезпечення”¹, незалежно від місця проходження служби. При цьому всі види грошового забезпечення працівників органів податкової служби враховуються нарівні із заробітною платою робітників і службовців. На підставі зазначеного нормативного акта призначаються, наприклад, пенсії працівникам податкової служби, позбавленим спеціальних звань, а також звільненим із служби у зв’язку із засудженням за умисний злочин, вчинений з використанням свого посадового становища, або вчиненням корупційного діяння тощо.

3) Медичне обслуговування.

Працівники органів податкової служби та члени їх сімей мають право на безкоштовне медичне обслуговування (в тому числі безкоштовне забезпечення ліками) під час стаціонарного лікування в медичних закладах, що належать до сфери підпорядкування Державної податкової адміністрації України, або закладах, що входять до структури інших органів державної влади, наприклад Міністерства внутрішніх справ України. При обслуговуванні в лікувальних закладах, які працюють на засадах

¹ Про пенсійне забезпечення :Закон України від 5 листопада 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 3. – Ст. 10.

госпрозрахунку, витрати щодо лікування працівників, а в окремих випадках і членів їх сімей, здійснюються за кошти Державної податкової адміністрації України.

Працівники органів податкової служби і члени їх сімей мають право на санаторно-курортне лікування і організований відпочинок у санаторіях, будинках відпочинку, пансіонатах та базах відпочинку системи Державної податкової адміністрації України на пільгових умовах.

4) Державне грошове і речове (в тому числі житлове) забезпечення.

Форми і розміри грошового утримання працівників податкової служби встановлюються Кабінетом Міністрів України і складаються для відповідних категорій працівників із: посадового окладу; окладу за спеціальне звання, винагороди за вислугу років, надбавки за спеціальне звання або за ранг державного службовця, інших надбавок (наприклад, за особливі умови праці), доплат (наприклад, за ненормований робочий час), премій, матеріальної допомоги. Крім цього, надбавки і доплати працівникам податкової служби можуть бути встановлені також нормативними актами Президента України¹.

Речове забезпечення працівників податкової служби України здійснюється відповідно до норм, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 9 грудня 1993 р. № 1022 „Про формений одяг посадових осіб органів державної податкової служби”², а щодо форменого одягу начальницького складу податкової міліції – Державною податковою адміністрацією України.

Одним із напрямків матеріального захисту працівників органів податкової служби є їх житлове забезпечення. Воно здійснюється у

¹ Про посилення соціального захисту осіб начальницького складу податкової міліції органів державної податкової служби: Указ Президента України від 22 березня 2002 р. № 288; Про посилення соціального захисту працівників органів державної податкової служби: Указ Президента України від 20 червня 2002 року № 575 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 26. – Ст. 1229.

² Про формений одяг посадових осіб органів державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 9 грудня 1993 р. № 1022.

передбаченому Житловим кодексом України порядку та з урахуванням пільг, встановлених для працівників податкової міліції Законом України „Про міліцію”, а для інших категорій працівників – Законом України „Про державну службу”. Зазначимо, що на сьогодні необхідність покращення житлових умов персоналу державної податкової служби, зокрема, податкової міліції, визначена на найвищому державному рівні, наслідком чого стало видання Указу Президента України „Про заходи щодо забезпечення житлом службових осіб митних органів та осіб начальницького складу податкової міліції”¹.

Законодавством України передбачено також інші заходи матеріально-фінансового забезпечення працівників органів податкової служби, зокрема: пільги при встановленні квартирних телефонів, влаштуванні дітей у дошкільні заклади (для податкової міліції), грошова компенсація за використання зі службовою метою особистого транспорту (для податкової міліції), пільги в оплаті за користування житлом (квартирної плати), паливом, телефоном та за комунальні послуги (водопостачання, газ, електрична та теплова енергія) (для податкової міліції). Разом з тим на сьогодні остання із зазначених пільг для працівників податкової міліції має скоріше декларативний, ніж практичний характер, оскільки нею користується дуже незначна кількість особового складу податкової міліції. Це пов’язано з особливим порядком її надання, встановленим постановою Кабінету Міністрів України від 31 березня 2003 р. № 426 „Про затвердження Порядку надання пільг, компенсацій і гарантій працівникам бюджетних установ, військовослужбовцям, особам рядового і начальницького складу органів

¹ Про заходи щодо забезпечення житлом службових осіб митних органів та осіб начальницького складу податкової міліції: Указ Президента України від 26 березня 2001 року № 202 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 13. – Ст. 530.

внутрішніх справ, органів і установ виконання покарань, податкової міліції”¹. Відповідно до зазначеного нормативного акта така пільга надається працівнику податкової міліції у разі, коли його грошові доходи менше величини прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб. Отже, склалася ситуація, коли держава фактично зобов’язується підтримувати працівників податкової служби, але у той же час здійснює це лише за певних умов, які зводять цей захист нанівець. Невирішеним залишається також і питання щодо безоплатного користування працівниками податкової міліції відповідними категоріями міського та приміського транспорту.

Викладене свідчить про те, що соціальний захист працівників податкової служби в цілому перебуває на досить пристойному рівні, з точки зору забезпечення найбільш гострих соціально-економічних потреб. Разом з тим цього не можна визнати цілком достатнім, що розуміє як керівництво Державної податкової адміністрації України, так і Уряд та Президент України. У зв’язку з цим вирішення деяких питань соціального захисту персоналу податкової служби покладається на самі органи податкової служби, яким виділяються для цієї потреби додаткові фінансові ресурси відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 1996 р. № 1294 „Про зміцнення матеріально-технічної бази та забезпечення соціальних потреб працівників органів державної податкової служби”².

Поряд із соціальним захистом, як було зазначено, у складі категорії „соціально-правовий захист” необхідно окремо виділити правовий захист.

У загальному розумінні правовий захист визначається як діяльність держави в особі її органів законодавчої, виконавчої і судової влади,

¹ Про затвердження Порядку надання пільг, компенсацій і гарантій працівникам бюджетних установ, військовослужбовцям, особам рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ, органів і установ виконання покарань, податкової міліції: Постанова Кабінету Міністрів України від 31 березня 2003 р. № 426 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 14. – Ст. 625.

² Про зміцнення матеріально-технічної бази та забезпечення соціальних потреб працівників органів державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 1996 р. № 1294.

організацій, установ та посадових осіб щодо забезпечення процесу реалізації особою своїх прав на користування матеріальними, політичними, соціальними та духовними благами¹. З іншого боку, до зазначеного поняття, крім діяльності державних органів щодо забезпечення реалізації прав громадян, необхідно включати також і активну діяльність останніх, спрямовану на досягнення зазначеного результату. Таке визначення правового захисту, на нашу думку, цілком відповідає Конституції України, яка, встановлюючи гарантії прав і свобод людини і громадянина, надає кожному право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права та свободи від порушень і протиправних посягань.

Таким чином, працівникам податкової служби, як і іншим громадянам нашої країни, з одного боку, надано право самостійно захищати своє життя та здоров'я, власність, законні інтереси, а з іншого – вимагати від відповідних державних органів, у тому числі органів податкової служби, такого захисту. Зазначені правові можливості створюють для працівників податкової служби стан правової захищеності, від наявності якого, як доречно зауважується у літературі², залежить і ефективність виконання покладених на них завдань.

У зв'язку з викладеним варто погодитися з думкою О.М. Бандурки, що правовий захист працівника передбачає надання йому можливості відновлення стану, в якому він перебував до порушення його прав; припинення дій, які порушують його права чи створюють загрозу їх порушення; визнання недійсними актів державного органу, органу місцевого самоврядування, інших організацій, установ відносно працівника, якщо вони прийняті з порушенням чинного законодавства; самозахисту своїх прав у передбачених законом випадках; відшкодування збитків, компенсації

¹ Кравченко Ю.Ф. Актуальні проблеми реформування ОВС України (організаційно-правові питання): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 1998. – С. 15.

² Лапка О. Правовий захист працівників органів внутрішніх справ: визначення його поняття // Право України. – 2000. – № 9. – С. 109-111, 123.

моральної шкоди, завданої працівникові протиправно¹. Зазначене визначення цілком придатне і для застосування його щодо працівників органів податкової служби.

Правовий захист працівників органів податкової служби охоплює велике коло питань, які можна об'єднати у дві умовно самостійні групи²: правовий захист працівників органів податкової служби як представників влади та держави і захист прав та законних інтересів особистості працівника при проходженні служби в органах податкової служби.

Причиною поділу об'єктів правового захисту на зовнішню та внутрішню складові слугує наявність у них самостійної мети. Метою правового захисту працівників податкової служби як представників держави є їх правова захищеність від негативного впливу зовнішніх факторів, тобто факторів, які перебувають поза межами системи органів податкової служби. Метою правового захисту під час проходження служби в органах податкової служби є правова захищеність у внутрішньосистемних відносинах.

Отже, до зовнішнього аспекту належить правовий захист працівників органів податкової служби під час виконання службових обов'язків, який полягає в захисті від негативного впливу зовнішніх факторів, що виражається у втручанні в їх службову діяльність, злочинному посяганні на життя, здоров'я, честь, гідність, особисту недоторканність, майно працівника органів податкової служби справ та членів його родини. До внутрішнього – захист прав, свобод та законних інтересів у внутрішньосистемних відносинах, які складаються між працівником органу податкової служби та Державною податковою адміністрацією, представленою керівником відповідного органу (підрозділу) податкової служби.

Правовий захист працівників податкової служби забезпечується

¹ Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х., 1999. – С. 262-263.

² Кравченко Ю.Ф. Актуальні проблеми реформування ОВС України (організаційно-правові питання): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 1998. – С. 15; Зыбин С.Ф. Стремouxов А.В. Научные основы организационно-правовой работы с кадрами органов внутренних дел. – СПб, 1994. – С. 61.

значною кількістю правових норм, які зосереджені у Конституції України, законах України „Про міліцію”, „Про державну податкову службу”, „Про державну службу”, „Про оперативно-розшукову діяльність”, „Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів”, Кримінальному Кодексі України, КпАП України тощо.

Згідно зі ст. 4 Конституції України держава через відповідні органи забезпечує охорону правопорядку, інтересів суспільства, прав і свобод громадян, у тому числі і працівників органів податкової служби, оскільки вони є носіями усіх прав і свобод, що надаються громадянам України.

Законами України „Про міліцію” та „Про державну податкову службу” встановлена обов’язковість виконання законних вимог працівників податкової служби. Тим самим зазначені правові акти зобов’язали усіх фізичних осіб підкоряти свою поведінку вимогам працівників податкової служби. Такий обов’язок до сьогодні, як це не дивно, тільки брався до уваги. Але й чинне законодавство повністю не усуває всіх непорозумінь між працівниками податкової служби і громадянами, оскільки за відсутності спеціального застереження складається враження, що виконання обов’язку підкоритися працівникові податкової служби залежить від оцінки пред’явленої вимоги як „законної”. Між іншим, визнання дій податкової служби законними чи незаконними – це, за загальним правилом, прерогатива уповноважених на те суб’єктів контролю та нагляду. За протилежного підходу, на що справедливо вказується у літературі¹, правоохоронні органи позбавилися б можливості ефективно виконувати свої функції з охорони правопорядку.

Крім закріплення обов’язку підкорення законній вимозі працівника податкової служби, законодавець підкріпив його виконання також і встановленням юридичної відповідальності. Так, відповідно до ст. 185 Кодексу України про адміністративні правопорушення особи, які вчинили

¹ Шкарупа В., Шакірова О. Проблеми правової захищеності працівників податкової міліції України // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2001. – № 2. – С. 237-244.

злісну непокору законному розпорядженню або вимозі працівника податкової міліції, притягаються до адміністративної відповідальності. Разом з тим зазначимо, що на сьогодні є достатньо підстав для зміцнення правового захисту працівників міліції, у тому числі і шляхом посилення санкції зазначеної статті. У зв'язку з цим пропонується у ст. 185 КпАП України встановити відповідальність не за „злісну непокору” законному розпорядженню чи вимозі працівника міліції, а просто за „непокору”.

Захищені правовими санкціями також працівники податкової служби, які не належать до особового складу податкової міліції, але відповідальність за протидію їх вимогам вже передбачена Законом України „Про державну податкову службу в Україні” (абзац 4 п. 11 ч. 1 ст. 11). Крім цього, працівники податкової міліції перебувають також під охороною норми, закріпленої у ст. 185⁷ КпАП України. Разом з тим необхідно звернути увагу на те, що у диспозиції зазначеної статті КпАП мова йде про протиправні дії, які перешкоджають працівникам міліції виконувати свої обов'язки з охорони громадського порядку, що у певних випадках перешкоджає кваліфікувати за зазначеною статтею дії, вчинені щодо працівників податкової міліції. Це пов'язано з тим, що їх діяльність пов'язана не з охороною громадського порядку, а із здійсненням контролю за дотриманням податкового законодавства. У зв'язку з цим пропонуємо замінити у ст. 185⁷ слова „обов'язків щодо охорони громадського порядку” на слова „службових обов'язків”.

Виконання працівниками податкової міліції своїх функціональних обов'язків у разі вчинення опору йому з боку правопорушників забезпечується не тільки зазначеними вище нормами, а також положенням Закону України „Про міліцію”, яке визначає, що працівники міліції не несуть відповідальності за моральну, матеріальну та фізичну шкоду, заподіяну правопорушникові застосуванням в передбачених цим Законом випадках фізичної сили, спеціальних засобів і вогнепальної зброї, якщо заподіяна шкода дорівнює силі вчиненої протидії.

Важливе значення у правовому захисті працівників податкової служби відіграє також і Кримінальний кодекс України, який містить низку статей, що передбачають відповідальність за протиправні дії щодо працівників податкової служби. Це, зокрема:

- ст. 342. Опір представникові влади, працівникові правоохоронного органу, члену громадського формування з охорони громадського порядку і державного кордону або військовослужбовцеві;
- ст. 343. Втручання в діяльність працівників правоохоронного органу;
- ст. 345. Погроза або насильство щодо працівника правоохоронного органу;
- ст. 347. Умисне знищення або пошкодження майна працівника правоохоронного органу;
- ст. 348. Посягання на життя працівника правоохоронного органу, члена громадського формування з охорони громадського порядку і державного кордону або військовослужбовця;
- ст. 349. Захоплення представника влади або правоохоронного органу як заручника;
- ст. 350. Погроза або насильство щодо службової особи чи громадянина, який виконує громадський обов'язок;
- ст. 352. Умисне знищення або пошкодження майна службової особи чи громадянина, який виконує громадський обов'язок;
- ст. 380. Невжиття заходів безпеки щодо осіб, взятих під захист;
- ст. 381. Розголошення відомостей про заходи безпеки щодо особи, взятої під захист.

Зазначимо, що дві останніх статті Кримінального кодексу України безпосередньо пов'язані з іншою формою правого захисту працівників податкової служби, яка передбачена Законом України „Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів”. Дія зазначеного закону

поширюється на тих працівників податкової служби, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, проводять розслідування кримінальних справ, здійснюють провадження в справах про адміністративні правопорушення, охороняють громадський порядок і громадську безпеку (наприклад, задіяні в охороні адміністративних будівель та приміщень органів державної податкової служби), виконують постанови органів дізнання і досудового слідства та прокурорів, а також на їх близьких родичів.

Для забезпечення безпеки працівників податкової служби та їх близьких родичів, недоторканності житла, а також збереження їх майна з урахуванням конкретних обставин можуть застосовуватися відповідно до законодавства такі заходи:

- особиста охорона, охорона житла і майна;
- видача зброї, засобів індивідуального захисту і сповіщення про небезпеку;
- встановлення телефону за місцем проживання;
- використання технічних засобів контролю і прослуховування телефонних та інших переговорів, візуальне спостереження;
- тимчасове розміщення у місцях, що забезпечують безпеку;
- забезпечення конфіденційності даних про об'єкти захисту;
- переведення на іншу роботу, направлення на навчання, заміна документів, зміна зовнішності, переселення в інше місце проживання.

Однак, недивлячись на досить докладне перерахування можливих заходів безпеки, які можуть бути спрямовані на охорону працівників податкової служби та їх близьких родичів, зазначений законодавчий акт не закріпив механізму їх застосування. Зокрема, не визначено осіб, які приймають рішення про вживання спеціальних заходів безпеки щодо працівників податкової служби, а також органів, на які покладається їх здійснення. Усунення зазначених недоліків Закону України „Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів” знайшло місце у відомчому нормативному акті, а саме наказі Державної податкової

адміністрації України від 16 травня 2003 р. „Про затвердження Положення про управління по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби ДПА України, відділи по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби ДПА в АР Крим, областях, м. Києві та Севастополі”¹. Відповідно до його положень керівники департаментів, головних управлінь (управлінь) та самостійних відділів ДПА України, ДПА в Автономній Республіці Крим, областях, м. Києві та Севастополі, ДПІ, управлінь (відділів) податкової міліції та слідчих підрозділів податкової міліції при отриманні відомостей стосовно загрози життя, здоров’я, майна працівників органів державної податкової служби або їх близьких родичів, яка пов’язана з службовою діяльністю цих працівників, інших відомостей, що можуть свідчити про підготовку та вчинення проти них протиправних дій, зобов’язані негайно повідомляти про це у відповідні органи внутрішніх справ, а також начальнику Управління або начальнику регіонального підрозділу по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби за місцем розташування податкових органів. Безпосереднє рішення щодо застосування заходів захисту працівників органів державної податкової служби від протиправних посягань, пов’язаних з виконанням ними службових обов’язків приймається начальником зазначеного управління, на працівників якого і покладається організація їх здійснення. До такої діяльності можуть залучатися також і інші працівники державної податкової служби України, а також працівники органів внутрішніх справ.

Зазначимо також, що питання про організацію захисту працівників податкової служби, у чому ми переконані, має бути вирішено не на рівні відомчого нормативного акта, а врегульовано Законом „Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів”.

¹ Про затвердження Положення про управління по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби ДПА України, відділи по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби ДПА в АР Крим, областях, м. Києві та Севастополі: Наказ Державної податкової адміністрації України від 16 травня 2003 р.

До суттєвих гарантій правового захисту працівників податкової міліції слід віднести також положення ст. 20 Закону України „Про міліцію”, в якій мова йде про неприпустимість втручання в діяльність зазначеної категорії працівників податкової служби. Із змісту цього положення випливає обов’язок працівника міліції виконувати розпорядження тільки чітко окресленого кола осіб, визначених самим Законом. Отже, цим встановлена заборона будь-кому (за винятком зазначених осіб) втручатися в законну діяльність працівника міліції.

Працівники податкової служби також захищені від виконання незаконних вимог керівників підрозділів та органів податкової служби. Так, відповідно до ст. 10 Закону України „Про державну службу” державний службовець податкової служби у разі одержання доручення, яке суперечить чинному законодавству, зобов’язаний невідкладно в письмовій формі доповісти про це посадовій особі, яка дала доручення, а у разі наполягання на його виконанні – повідомити вищу за посадою особу. Подібні положення впливають також і з норм Закону України „Про міліцію”. Тим самим значно звужується поле для чиновної сваволі щодо працівників податкової служби. З юридичної точки зору це виражається в переорієнтації співробітника податкової служби не на чиновника, а отже, не на індивідуальні вказівки, а на закон, на загальну норму. Рішення і дії правоохоронця, як зазначає С.Д. Порошук, в такому випадку стають юридично-передбачуваними, тобто захищеними законом¹.

До числа гарантій правового захисту працівників державної податкової служби можна віднести також їх право на оскарження рішень (дій), прийнятих щодо них керівництвом органів (підрозділів) податкової служби. Так, працівники податкової служби можуть оскаржити у судовому порядку рішення про припинення державної служби чи, іншими словами, про звільнення. Крім цього, працівникам податкової міліції, згідно із ст. 21

¹ Порошук С.Д. Соціально-правовий захист співробітників міліції: гарантії, проблеми // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 1997. – № 1. – С. 38-51.

Закону України „Про міліцію”, надано право оскаржувати до суду і інші рішення службових осіб податкової служби, якщо перші вважають, що вони ущемляють їх гідність і особисті права. Проте при цьому зазначена стаття суттєво обмежує види рішень, які можуть бути предметом оскарження, визначаючи, що вони не мають бути пов’язані із службовою діяльністю працівників міліції. Таке положення суперечить ст. 55 Конституції України, у зв’язку з чим потребує зміни.

До існуючих гарантій правової захищеності працівників податкової міліції необхідно віднести також і такі положення: звільнення працівника міліції зі служби у зв’язку з обвинуваченням у вчиненні злочину допускається тільки після набуття звинувачувальним вироком законної сили; у разі затримання працівника міліції за підозрою у вчиненні злочину або обрання щодо нього запобіжного заходу у вигляді тримання під вартою, його тримають у призначених для цього установах органів внутрішніх справ окремо від інших осіб або на гарнізонній гауптвахті.

Формулювання в законі та застосування на практиці, переважно щодо працівників податкової міліції, кримінально-правових норм, які в ряді випадків не визнають діяння особи злочинним, також розглядається нами як важлива гарантія правового захисту персоналу податкової служби. Так, Кримінальний кодекс України встановлює ряд обставин, за наявності яких злочинність діяння виключається. Це ст. 36 – необхідна оборона; ст. 37 – уявна оборона; ст. 38 – затримання особи, що вчинила злочин; ст. 39 – крайня необхідність; ст. 40 – фізичний або психічний примус; ст. 41 – виконання наказу або розпорядження; ст. 42 – діяння, пов’язане з ризиком; ст. 43 – виконання спеціального завдання з попередження чи розкриття злочинної діяльності організованої групи чи злочинної організації.

Зазначені норми поширюються на всіх громадян, в тому числі і на працівників податкової служби, проте щодо останніх дія таких норм має специфічний характер. Застосування громадянами права на необхідну оборону; затримання особи, що вчинила злочин; крайню необхідність тощо з

метою захисту власних, державних та суспільних інтересів є їх моральним обов'язком, і за невиконання цих прав вони несуть, як правило, моральну відповідальність. Щодо працівників податкової служби, принаймні їх деяких категорій, ці права одночасно є найважливішими юридичними обов'язками, невиконання яких є підставою для притягнення їх до юридичної відповідальності. Але це не означає, що дані норми не виконують позитивну функцію. Значення цих гарантій проявляється, насамперед, в тому, що вони переконують в правомірності і соціальній необхідності своїх дій, що, в кінцевому рахунку, стимулює корисну соціально-правову активність працівників податкової служби, а також сприяє вихованню у них позитивної відповідальності. По-друге, вони є важливими гарантіями правового захисту як особи працівника, так і його діяльності щодо захисту інтересів громадян, суспільства та держави¹.

До числа відносно нових гарантій правового захисту працівників податкової служби, у тому числі працівників правоохоронних підрозділів податкової служби, слід віднести право останніх об'єднуватися чи вступати до професійних спілок (асоціацій). Зазначимо, що вітчизняна практика функціонування профспілкових організацій, досвід роботи профспілкових об'єднань працівників правоохоронних органів зарубіжних країн² переконливо свідчать про те, що вони виконують важливу роль в соціально-правовому захисті персоналу правоохоронної чи будь-якої іншої установи, є стримуючим фактором щодо можливих проявів свавілля з боку адміністрації³.

¹ Мельник К.Ю. Соціально-правовий захист працівників органів внутрішніх справ (проблеми теорії та практики): Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – С. 138.

² Grundsatzprogramm der Gewerkschaft der Polizei. – Frankfurt-Höchst., 1990 - 20 s.

³ Про повноваження професійної спілки працівників державної податкової служби України докладніше див.: Статут професійної спілки працівників державної податкової служби України: Затверджено Установчим з'їздом професійної спілки працівників державної податкової служби України 22 червня 1998 р; Галузева угода між адміністрацією Державної податкової адміністрації України і Всеукраїнською професійною спілкою працівників органів державної податкової служби на 2003-2004 роки. – К., 2003.

На підставі викладеного, а також аналізу відповідних наукових праць¹ можна зробити висновок, що соціально-правовий захист працівників податкової служби є складним поняттям, кожен з елементів якого має свій специфічний об'єкт захисту. Об'єктом соціального захисту працівників податкової служби є їх соціально-культурні, соціально-економічні та особисті майнові права, тоді як об'єктом правового захисту – життя, здоров'я, честь, гідність, особиста недоторканність, майно працівників органів податкової служби та членів їх родин; інші громадянські та політичні права, безперешкодне здійснення працівниками своїх службових прав та виконання службових обов'язків.

Крім цього, гарантії правового та соціального захисту працівників податкової служби відрізняються також і рівнем їх правової регламентації. Так, встановлення переліку, механізмів реалізації гарантій правового захисту здійснюється за допомогою нормативних актів законодавчого характеру, тоді як соціальні гарантії можуть запроваджуватися у життя і підзаконними актами.

Викладене свідчить про те, що соціальний та правовий захист працівників податкової служби є відносно самостійними способами охорони певних груп прав та інтересів державних службовців. Проте зазначені категорії, не дивлячись на їх самостійний характер, можуть і мають, на нашу думку, існувати лише у тісному взаємозв'язку, оскільки охорона тільки деяких груп прав або інтересів працівника податкової служби не приведе до стану його повної соціально-правової захищеності, не забезпечить якісне виконання останнім своїх професійних обов'язків.

Говорячи про напрямки вдосконалення результативності та ефективності соціально-правового захисту працівників податкової служби необхідно особливу звернути увагу на роботу щодо постійного ознайомлення

¹ М'якишев Г.М. Правовая и социальная защита сотрудников органов внутренних дел. // Организация работы с кадрами в органах внутренних дел. – М., 1997. – С. 165; Мельник К.Ю. Соціально-правовий захист працівників органів внутрішніх справ (проблеми теорії та практики): Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – С. 75.

персоналу податкової служби з наявним комплексом належних їм гарантій, оскільки, як слушно зауважується у літературі, щоб користуватися наданими державою гарантіями соціально-правового захисту, насамперед, слід їх знати¹.

6.4. Дисципліна та відповідальність службовців державної податкової служби

Важливим і неодмінним напрямком роботи з персоналом державної податкової служби є зміцнення службової дисципліни, яка є, як справедливо зазначається в літературі², особливим видом державної дисципліни. Державна дисципліна, а отже і служба, необхідна для функціонування будь-якої соціальної спільноти (наприклад, трудового колективу або громадської організації). Вона спрямована на забезпечення єдності дій членів організації і досягнення ними поставлених цілей, є необхідною умовою будь-якої спільної роботи, гарантує необхідну систему відносин у середині суспільного організму і забезпечує стабільність цих відносин³.

Зазначимо, що на сьогодні, недивлячись на досить тривалий, з історичної точки зору, інтерес до дослідження категорії „державна дисципліна” у юридичній літературі немає єдності думок щодо її розуміння. Так, наприклад, В.В. Новіков під державною дисципліною розуміє суворе і

¹ Лапка О. Правовий та соціальний захист працівників міліції: його механізм // Право України. – 2001. – № 8. – С. 57-60.

² Колюка М.М. Сутність та особливості службової дисципліни в органах внутрішніх справ // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В.Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2001. – Вип. 54. – С. 90-94; Гавриленко Д.А. Государственная дисциплина: сущность, функции, значение / Под ред. А.П. Шергина. – Мн.: Наука и техника, 1988. – С. 65; Ануфрієв М.І. Організаційно-правові засоби забезпечення службової дисципліни в органах внутрішніх справ // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 1999. – № 1. – С. 10-16.

³ Ануфрієв М.І., Венедиктов В.С., Негодченко О.В., Соболев В.О., Шкарупа В.К., Щербина В.І. Соціологічно-правові аспекти зміцнення службової дисципліни в органах внутрішніх справ України: Навчально-методичний посібник. – Дніпропетровськ, 2000. – С. 5.

точне дотримання всіма організаціями і їх працівниками порядку і правил, встановлених уповноваженими державними органами¹. С.Г. Ілясов стверджує, що державна дисципліна – це суворе і неухильне, реальне (тобто дійсне, а не уявне) виконання норм (тобто обов'язкових правил та приписів, які на них ґрунтуються), що походять від держави в особі її органів та посадових осіб². Дещо ширше, з точки зору суб'єктного складу осіб, які зобов'язані дотримуватися дисципліни, а також видів соціальних норм, що покладені у її основу, висловлюється щодо зазначеного поняття А.А. Горницький, який під державною дисципліною розуміє такий порядок діяльності державних та громадських організацій, посадових осіб, колективів працівників, усіх громадян, який забезпечується як нормами права, так і нормами моралі³. Зустрічаються також і інші погляди на зазначену проблему⁴, загальний аналіз яких дозволяє, на нашу думку, дійти такого висновку: державна дисципліна становить певний стан, режим суспільних відносин, який досягається безумовним виконанням державними органами, їх посадовими і службовими особами, іншими суб'єктами, наділеними владними повноваженнями, покладених на них прав та дотриманням обов'язків і обмежень встановлених нормами права та іншими видами соціальних норм.

Зазначений підхід до розуміння державної дисципліни цілком придатний і для використання його для встановлення сутності службової

¹ Новиков В.В. Политико-воспитательная работа по укреплению дисциплины в советской милиции. Лекция. – М., 1970. – С. 3.

² Илясов С.Г. Дисциплинарная ответственность работников органов внутренних дел: Учеб. пособие / Под ред. А.Н.Тимофеева. – М., 1974. – С. 6.

³ Горницький А.А. Государственная дисциплина. – К., 1989. – С. 14.

⁴ Гавриленко Д.А. Государственная дисциплина: сущность, функции, значение / Под ред. А.П. Шергина. – Мн.: Наука и техника, 1988. – С. 35; Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1977. – С. 217; Ануфрієв М.І., Венедиктов В.С., Негодченко О.В., Соболев В.О., Шкарупа В.К., Щербина В.І. Соціологічно-правові аспекти зміцнення службової дисципліни в органах внутрішніх справ України: Навчально-методичний посібник. – Дніпропетровськ, 2000. – С. 6.

дисципліни, яка, як зазначається в літературі¹, складається у особливій сфері службових відносин, суб'єктами якої є державні службовці. Отже, службова дисципліна пов'язується безпосередньо з інститутом державної служби, зокрема, служби в податкових органах, особливості якої, її обсяг, зміст і визначають найбільш характерні ознаки останньої.

Повертаючись до висновків, які були зроблені у попередніх розділах дослідження, нагадаємо, що державна служба в податкових органах становить правовий інститут, тобто сукупність правових норм, які регулюють відносини, що складаються у процесі організації служби і діяльності працівників податкової служби щодо виконання покладених на них завдань. До особливостей державної служби в податкових органах ми відносимо те, що вона пов'язана з виконанням специфічних, фіскально-правоохоронних завдань; більшість державних службовців податкової служби має спеціальні звання; неодмінним елементом зарахування на службу в податкові органи є необхідність складання присяги; до певних груп працівників податкової служби, перш за все працівників податкової міліції, висуваються підвищені морально-етичні, фізіологічні вимоги; державні службовці податкової служби у своїй більшості наділені широкими державно-владними повноваженнями, які дозволяють їх відносити до представників влади.

Зв'язок державної служби і службової дисципліни, як слушно зазначає А.А. Стародубцев², найбільш чітко простежується через обов'язки і права, якими наділяється конкретний службовець. Сукупність цих обов'язків і прав становить серцевину правового статусу державного службовця, а їх належне виконання визначає зміст службової дисципліни. Отже, можна зробити висновок, що службова дисципліна в органах податкової служби, як і в інших

¹ Гавриленко Д.А. Государственная дисциплина: сущность, функции, значение / Под ред. А.П. Шергина. – Мн.: Наука и техника, 1988. – С. 67.

² Стародубцев А.А. Організаційно-правові питання діяльності інспекцій з особового складу щодо зміцнення законності і дисципліни в органах внутрішніх справ: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 1999. – С. 29.

державних органах¹, становить складне утворення, у межах якого можна виділити два елементи. Перший пов'язується з наявністю правових та інших соціальних норм, які встановлюють порядок здійснення обов'язків та прав працівників податкової служби. Другий характеризується фактичним дотриманням цих норм (як на службі, так і поза її межами) зазначеними працівниками.

Ведучи мову про нормативне закріплення прав та обов'язків працівників податкової служби, зазначимо, що воно пов'язується з великою кількістю правових актів як загального (Конституція України, Закон України „Про державну службу” тощо), так і спеціального характеру (Закон України „Про державну податкову службу в Україні”, Положення про проходження служби рядовим та начальницьким складом органів внутрішніх справ України тощо), і знаходить ще більшу деталізацію у посадових інструкціях того або іншого працівника податкової служби.

Зазначимо, що з прав, обов'язків та обмежень, які встановлюються щодо державних службовців органів податкової служби, утворюються вимоги дисципліни, які можуть висуватися або до особистих якостей державних службовців, або до їх професійної діяльності².

Вимоги до особистих якостей – це вимоги до якостей, що виявляються на службі, та до якостей, що виявляються поза службою, в побуті, і характеризують працівника податкової служби як особистість. Так, до першої категорії належать: необхідність бути чесним, об'єктивним, вільним від впливу політичних партій; непохитно переносити усі труднощі, пов'язані із службою; дотримуватися норм професійної етики, проявляти турботу про людей; поважати людську гідність тощо. До другої категорії – вимоги гідно

¹ Колюка М.М. Сутність та особливості службової дисципліни в органах внутрішніх справ // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В.Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2001. – Вип. 54. – С. 90-94; Ануфрієв М.І., Венедиктов В.С., Негодченко О.В., Соболев В.О., Шкарупа В.К., Щербина В.І. Соціологічно-правові аспекти зміцнення службової дисципліни в органах внутрішніх справ України: Навчально-методичний посібник. – Дніпропетровськ, 2000. – С. 10-11.

² Кобзін Д.О. Дисципліна в ОВС. Взаємодія правових та соціально-психологічних факторів // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – № 5. – С. 236-241.

поводити себе поза службою, утримуватися від порушення правових норм та норм моралі. Особливістю зазначеної групи вимог дисципліни є те, що вони у систематизованому вигляді не оформлені. Це пов'язано в основному з тим, що їх основу становлять норми моралі, значущість яких для регулювання державно-службових відносин в податковій службі, на жаль, ще належним чином не оцінена, на що автор вже звертав увагу в своїх публікаціях¹. Вихід із зазначеної ситуації вбачається у розробці та прийнятті Кодексу професійної етики працівників державної податкової служби.

Вимоги до професійної діяльності стосуються вже безпосередньо виконання працівником податкової служби своїх службових завдань. Вимоги цієї групи включають необхідність сумлінно виконувати покладені обов'язки, повною мірою реалізовувати надані права; дотримуватися обмежень, які стосуються державної служби в органах податкової служби, зокрема, визначених у ст. 1, 5 Закону України „Про боротьбу з корупцією”²; виконувати вимоги законодавства, наказів, розпоряджень та вказівок керівництва державної податкової служби України; постійно вдосконалювати свою професійну кваліфікацію тощо.

Виконання чи невиконання кожної з вимог дисципліни тягне за собою певні наслідки, або, інакше кажучи, притягнення працівника податкової служби до того або іншого виду юридичної відповідальності, яка, до речі, розглядається як важливий засіб забезпечення службової дисципліни³.

Розглянемо докладніше сутність та особливості юридичної відповідальності працівників державної податкової служби.

Юридична відповідальність як невід'ємна та важлива складова

¹ Бандурка О.О. Сучасні етико-правові стандарти діяльності та поведінки працівників податкової служби України //

² Про боротьбу з корупцією: Закон України від 5 жовтня 1995 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 34. – Ст. 266.

³ Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1977. – С. 223; Горницкий А.А. Государственная дисциплина. – К., 1989. – С. 106; Ануфрієв М.І., Венедиктов В.С., Негодченко О.В., Соболев В.О., Шкарупа В.К., Щербина В.І. Соціологічно-правові аспекти зміцнення службової дисципліни в органах внутрішніх справ України: Навчально-методичний посібник. – Дніпропетровськ, 2000. – С. 89, 115.

національної правової системи є надійним і дієвим засобом, що попереджає та блокує протиправну поведінку працівників органів податкової служби України, стимулює їх до виконання своїх функціональних обов'язків, дотримання різних за характером і змістом правових приписів, встановлених як загальними, так і спеціальними нормами. Значна роль юридичної відповідальності у забезпеченні ефективного функціонування державної служби та діяльності державних службовців неодноразово підкреслювалась в юридичній літературі. З цього приводу О.Ф. Ноздрачев пише: “Прийнято вважати, що в певному сенсі державна служба робить можливим вчинення окремих правопорушень, надаючи державному службовцю відповідні засоби і створюючи сприйнятливі умови. Крім того, зустрічаються твердження, що правопорушення на державній службі, як і хвороба в житті людини, мають свій сенс. Вони „належать” службі, є її складовою частиною, адже без хвороби любов до життя і прагнення до одужання не були б так глибоко в нас запрограмовані. Поряд з цим цілком очевидно, що правопорушення державних службовців, особливо посадових осіб, наділених юридично владними повноваженнями, характеризуються підвищеною небезпекою, бо зачіпають безпосередньо інтереси держави, правопорядок, права і свободи громадян, а тому мають супроводжуватись підвищеною юридичною відповідальністю”¹. О.П. Корєнєв зазначає: „Покладаючи на службовців посадові обов'язки та наділяючи їх відповідними правами, держава поряд з цим встановлює сувору відповідальність за невиконання цих обов'язків і неправильне, незаконне використання наданих прав”². Аналізуючи соціальну важливість юридичної відповідальності державних службовців України, С.Д. Дубенко підкреслює: „Паралельно із заходами заохочення законодавство передбачає, коли це необхідно, юридичну відповідальність державних службовців, а саме: дисциплінарну, матеріальну, адміністративну і кримінальну. Відповідальність проявляється в застосуванні до державних

¹ Ноздрачев А.Ф. Государственная служба. – М., 1999. – С. 485.

² Административное право. Общая и Особенная части. Учебник / Под ред. А.П. Коренева. – М., 1986. – С. 81.

службовців тих чи інших засобів покарання, передбачених законодавством, за винне вчинення ними правопорушення, тобто за такі проступки і дії, які юридично визначені як протиправні”¹. Таким чином, до заходів забезпечення належної поведінки працівників органів та підрозділів податкової служби з необхідністю і об’єктивною обумовленістю належить також юридична відповідальність, яка встановлюється за невиконання або неналежне виконання покладених на них обов’язків та порушення нормативно встановлених обмежень або, іншими словами, за порушення службової дисципліни.

Як і будь-які громадяни, працівники податкової служби, що вчинили злочин, цивільне правопорушення або адміністративний проступок поза службою, піддаються відповідним заходам покарання у загальному порядку. Однак такі дії характеризують не державного службовця, який тою чи іншою мірою здатний на помилку, а людину з її слабкостями, пристрастями, необачністю, самовпевненістю. Водночас існують правопорушення і проступки, які безпосередньо пов’язані з державною службою, невиконанням або неналежним виконанням державними службовцями своїх функціональних обов’язків. „До складу заходів необхідної і можливої поведінки державного службовця з необхідністю входить і відповідальність за невиконання чи неналежне виконання покладених на нього обов’язків і обмежень. Відповідальність виявляється у застосуванні до державного службовця різних стягнень і покарань за допущення проступків та дій, які юридично визнаються забороненими і шкідливими. Виділяють чотири види юридичної відповідальності державних службовців: 1) дисциплінарну; 2) адміністративну; 3) матеріальну; 4) кримінальну”².

В теорії права аналізу юридичної відповідальності відводиться вагоме місце. Будь-який вчений в цій галузі тою чи іншою мірою був причетний до

¹ Дубенко С.Д. Державна служба і державні службовці в Україні / За заг. ред. Н.Р. Нижник. – К., 1999. – С. 50.

² Государственная служба: теория и организация: Курс лекций. – Ростов-на-Дону, 1998. – С. 479-480.

розробки даної проблематики – наприклад, О.Ф.Скакун зазначає, що юридична відповідальність – це передбачені законом вид і міра державно-владного примусу, коли певна особа за вчинене правопорушення зазнає втрат особистого, організаційного або майнового характеру¹. В.В. Лазарев так визначає цей феномен: юридична відповідальність – це передбачений правовими нормами обов’язок суб’єкта права зазнавати негативних для нього наслідків правопорушення. Юридична відповідальність – це міра державного примусу за вчинене правопорушення, пов’язана із зазнаванням винним втрат особистого (організаційного) або майнового характеру². В.М. Корецький та В.Д. Перевалов щодо неї такої думки: юридична відповідальність – це застосування до правопорушника передбачених санкцією юридичної норми заходів державного примусу, які виявляються у формі втрат особистого, організаційного або майнового характеру³. М.Н. Марченко підкреслює, що юридичною відповідальністю називається застосування до особи, що вчинила правопорушення, заходів державного примусу, передбачених санкцією порушеної норми, в установленому для цього процесуальному порядку⁴.

М.І. Матузов і А.В. Малько зазначають, що юридична відповідальність становить таке, що виникло з правопорушення, правове відношення між державою в особі її спеціальних органів і правопорушником, на якого покладається обов’язок зазнати відповідні втрати та негативні наслідки за вчинене правопорушення, за порушення вимог, які містяться в нормах права⁵. С.О. Комаров вважає, що за своїм змістом юридична відповідальність виступає у вигляді застосування до особи заходів державно-примусового впливу, а за своїм безпосереднім вираженням становить настання негативних

¹ Скакун О.Ф. Теория государства и права: Учебник. - Х., 2000.- С. 466.

² Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.В.Лазарева. – М., 1996. – С. 332.

³ Теория государства и права: Учебник для юрид. вузов и фак. / Под ред. В.М. Корельского, В.Д. Перевалова. – М., 1997. – С. 418.

⁴ Общая теория государства и права / Отв. ред. М.Н.Марченко. – М., 2000. – С. 418.

⁵ Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М., 2003. – С. 599.

наслідків для правопорушника (наслідки у вигляді втрат особистого, майнового або організаційного характеру, обмежень в користуванні суб'єктивними правами), які можуть бути найрізноманітнішими залежно від тяжкості правопорушення і які він повинен прийняти як зворотну реакцію держави та суспільства на його діяння, співвідносячи з ними свою подальшу поведінку¹. Свою позицію щодо сутності юридичної відповідальності висловлює і В.Н. Хропанюк: юридична відповідальність – це важливий захід захисту інтересів особистості, суспільства і держави. Вона настає в результаті порушення приписів правових норм і виявляється у формі застосування до правопорушника заходів державного примусу. Найважливішою ознакою юридичної відповідальності є те, що вона визначається державою і застосовується її компетентними органами. Для правопорушника юридична відповідальність означає застосування до нього санкцій правових норм, вказаних в них певних заходів відповідальності². В.С. Нерсесянц визнає юридичною відповідальністю передбачений правовими нормами обов'язок суб'єкта права зазнавати негативні для нього наслідки правопорушення. Юридичну відповідальність становлять заходи державного примусу за вчинене правопорушення, пов'язані із застосуванням до винного позбавлень особистого (організаційного) або майнового характеру³.

Отже, проаналізувавши зазначені та ряд інших праць⁴, можна назвати основні ознаки, риси, якості юридичної відповідальності. По-перше юридична відповідальність є одним з засобів боротьби з правопорушеннями, засобом забезпечення правомірної поведінки, а отже і державної та службової дисципліни. Загроза юридичної відповідальності, відповідні

¹ Комаров С.А. Общая теория государства и права. Учебник. – М., 1998. – С. 356-357.

² Хропанюк В.Н. Теория государства и права / Под ред. В.Г. Стрекозова. - М., 1996. – С. 334.

³ Проблемы общей теории права и государства /Под общ. ред. В.С.Нерсесянца. – М., 1999. – С. 312.

⁴ Куліш А.М. Теоретико-методологічні засади юридичної відповідальності працівників податкової міліції // Право і безпека. – 2002. – № 4. – С. 85-88; Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – С. 142-157.

негативні наслідки – важливий фактор в забезпеченні правомірної поведінки членів суспільства.

По-друге, у зв'язку з тим, що мова йде про юридичну відповідальність, то документ, яким вона запроваджується, обов'язково має форму нормативно-правового акта, що походить від органу публічної влади, на відміну від моральної або політичної відповідальності, яка може бути встановлена, наприклад, статутом громадського об'єднання. У свою чергу, правило поведінки, за порушення якого встановлюється юридична відповідальність, також має бути закріплено нормативно-правовим актом, що походить від органу публічної влади.

По-третє, юридична відповідальність спирається на державний примус, тобто державно-владний вплив відповідних державних органів і посадових осіб на поведінку людей. Кримінальне і адміністративне законодавство передбачає державний примус, який завжди реалізується через діяльність спеціальних органів, а цивільне – передбачає можливість добровільного виконання обов'язків. Водночас юридичну відповідальність не слід зводити до державного примусу, як і державний примус – до юридичної відповідальності. Державний примус може здійснюватись різними способами, не пов'язаними з юридичною відповідальністю: примусове лікування осіб, які вчинили небезпечні для суспільства дії у стані неосудності; митний огляд багажу; примусове стягнення аліментів для утримання дітей тощо. Поряд з цим держава покликана застосовувати певні заходи до суб'єктів, які вчинили правопорушення. Ці заходи державного примусу мають правовий характер і є заходом легального державного примусу: вони здійснюються лише компетентними органами у визначених законом формах.

По-четверте, підставою для виникнення юридичної відповідальності є правопорушення, тобто винне, протиправне діяння конкретної особи, вчинене у формі, передбаченій нормою права. У юридичному сенсі це означає: немає вини, не передбаченої нормою права, тому юридична

відповідальність виникає лише на підставі норм права. Заходи юридичної відповідальності передбачаються в санкціях правоохоронних норм. Відтак, юридична відповідальність виникає лише на підставі норм права за вчинення того чи іншого правопорушення. Звідси необхідно, щоб були наявні усі елементи складу правопорушення, яке визнається юридичним фактом і передбачається гіпотезами правоохоронних норм.

По-п'яте, вчинення правопорушення та реалізація юридичної відповідальності пов'язані з державним та громадським осудом. Державний осуд втілюється у винесенні щодо особи, яка вчинила правопорушення, відповідного правозастосовчого акта. В більшості випадків наявність громадського осуду також не викликає заперечень. Майже завжди особа, порушуючи норму права, порушує й відповідну норму моралі, моральний припис. Тому поряд з юридичною відповідальністю перед державою особа несе і моральну відповідальність перед суспільством, яка виявляється у громадському осуді. Тут необхідно пам'ятати, що юридична відповідальність, яка настає за порушення норм права, – це різновид соціальної відповідальності, що виникає внаслідок порушення різних соціальних норм (права, моралі, звичаїв). Співвідношення даних понять – соціальної та юридичної відповідальності – це співвідношення загального і особливого.

По-шосте, юридична відповідальність виражається в обов'язку особи зазнати певних втрат конкретних благ особистого (позбавлення волі, посади), організаційного або майнового характеру (конфіскація майна, штраф) за свою провину.

По-сьоме, юридична відповідальність здійснюється в ході правозастосовчої діяльності із дотриманням певного процесуального порядку і форми, встановлених цивільно-процесуальними, кримінально-процесуальними, адміністративно-деліктними законами. Поза процесуальною формою юридична відповідальність неможлива. Порядок притягнення до юридичної відповідальності визначається нормами

процесуального права: процесуальні правовідносини, які внаслідок цього виникають, є формою відносин юридичної відповідальності.

Виділення зазначених основних, найсуттєвіших якостей, властивостей, ознак юридичної відповідальності дозволяє визначити її як передбачений законом обов'язок правопорушника зазнати в процесуально-визначеному порядку державно-владного примусового впливу, кінцевим наслідком якого є позбавлення особи, що вчинила правопорушення, благ особистого, майнового або організаційного характеру.

Розгляд основних засад юридичної відповідальності взагалі та відповідальності державних службовців, зокрема, дозволяє зробити низку важливих для дослідження юридичної відповідальності працівників податкової служби висновків:

1. Юридична відповідальність державних службовців органів податкової служби настає на загальних засадах відповідальності за національним правом, які охоплюють: рівність усіх перед законом, єдину процесуальну форму розгляду справи про правопорушення тощо. Поряд з цим в регламентації відповідальності даної категорії громадян є й певні особливості: у ряді випадків підвищена відповідальність, специфічні санкції, специфіка порядку розгляду справ про правопорушення, специфіка підстав притягнення до відповідальності. Так, наприклад, до працівників податкової міліції за вчинення ними дисциплінарного проступку може бути застосовано одне з таких стягнень: зауваження; догана; сувора догана; затримка у присвоєнні чергового спеціального звання або поданні до його присвоєння на строк до одного року; попередження про неповну посадову відповідність; пониження в посаді; пониження в спеціальному званні на один ступінь; звільнення з органів податкової міліції. У той же час до курсантів Академії державної податкової служби України можуть бути застосовані і такі стягнення як позбавлення звільнення з розташування навчального закладу, підрозділу на строк до одного місяця; позачергове призначення в наряд по службі (за винятком призначення в караул або черговим по

підрозділу) чи на роботу до 5 нарядів.

Крім цього, слід наголосити і на деяких особливостях накладення деяких із зазначених дисциплінарних стягнень на працівників податкової міліції. Так, незважаючи на те, що органами (підрозділами) податкової міліції керують відповідні начальники, останні не наділені правами застосовувати усі без винятку дисциплінарні стягнення. Відповідно до наказу Державної податкової адміністрації України від 2 липня 1998 р. „Про порядок застосування заохочень та накладення дисциплінарних стягнень стосовно підлеглого особового складу та права посадових осіб податкової міліції ДПА України”¹ застосування таких дисциплінарних стягнень, як пониження в посаді, звільнення зі служби працівників податкової міліції, призначення яких на посади віднесено до номенклатури Голови Державної податкової адміністрації України, проводиться наказом за його підписом.

Крім цього, окремо варто наголосити і на специфіці підстав притягнення працівників податкової служби, скажімо, до дисциплінарної відповідальності. Ними є дисциплінарні проступки (тобто винне, протиправне порушення службових обов’язків, яке завдає шкоди службовому порядку та дисципліні²), які пов’язуються у переважній більшості випадків з порушенням працівниками податкової служби вимог нормативно-правових актів, що регламентують порядок здійснення персоналом податкової служби фіскально-правоохоронних функцій. Прикладами таких порушень можуть бути: неналежне виконання службових обов’язків, що призвело до зриву виконання планової нормативної бази надходжень від реалізації безхазяйного майна; порушення термінів надання контрольного завдання та несвоєчасне виконання вимог наказу; незадовільна робота щодо зменшення податкового боргу та зволікання у наданні матеріалів до відділу правового забезпечення при підготовці матеріалів; порушення вимог Порядку застосування

¹ Про порядок застосування заохочень та накладення дисциплінарних стягнень стосовно підлеглого особового складу та права посадових осіб податкової міліції ДПА України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 02 липня 1998 р.

² Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. – М., 1977. – С. 224.

податкової застави тощо. У цілому до дисциплінарної відповідальності притягається значна кількість працівників податкової служби. Так, наприклад протягом 2003 року до зазначеного виду юридичної відповідальності було притягнуто майже 15 % державних службовців органів податкової служби у Харківській області.

2. Порушення працівниками податкової служби своїх службових обов'язків тягне за собою різні правові наслідки. Залежно від виду і серйозності правопорушення, ступеню вини та обставин, за яких ці обов'язки було порушено, до них можуть застосуватися такі види юридичної відповідальності: кримінальна, адміністративна, дисциплінарна, матеріальна. Поряд із зазначеними видами відповідальності до працівників податкової служби застосовуються також і інші заходи правового впливу. Причому, під правовими заходами впливу слід розуміти службово-правові санкції, встановлені в законі або іншому нормативно-правовому акті, які застосовуються до державних службовців органів та підрозділів податкової служби за неналежне виконання покладених на них обов'язків, хоча й не належать до заходів юридичної відповідальності. Завдання заходів правового впливу в системі державної служби в податкових органах полягає в тому, щоб нагадати державному службовцю про обов'язки, спонукати його до належного їх виконання. Нині заходи правового впливу в систематизованому вигляді в законодавстві не закріплені. Тому віднесення того чи іншого заходу до розглянутої категорії сьогодні є дискусійним і потребує спеціального дослідження. Вважаємо, що до таких заходів належать, наприклад, переміщення службовця в межах того ж органу чи підрозділу, позбавлення надбавки тощо. Варто зазначити, що ці правові заходи у більшості випадків є доповненнями до дисциплінарних стягнень. Не полемізуючи з приводу законності або незаконності такої практики, зауважимо, що вона має певний сенс. Це пов'язано з тим, що такі додаткові заходи правового впливу, на відміну від переважної більшості дисциплінарних стягнень, впливають на майнові інтереси працівника державної податкової служби, що може

виявитися більш ефективним з точки зору досягнення мети покарання. Саме відсутність у сучасних дисциплінарних стягнень спрямованості на майнові інтереси порушника виявляє їх слабкість у боротьбі з порушеннями службової дисципліни. Показовою в цьому плані є практика встановлення та застосування дисциплінарних стягнень у деяких західних країнах. Наприклад, у Німеччині у сфері публічної служби до службовця може бути застосовано одне з таких стягнень: догана; грошове стягнення (штраф), розмір якого може становити від 25 до 100 відсотків місячної платні; зменшення розміру заробітної плати до 20 відсотків на термін до 5 років; призначення на іншу посаду в „кар’єрі” з меншим посадовим окладом; відсторонення від служби (втрата права на платню, посаду, пенсійне забезпечення і службовий одяг)¹. Отже, враховуючи викладене, а також напрямки розвитку інституту дисциплінарної відповідальності державних службовців², можна запропонувати обговорити можливості доповнення переліку існуючих дисциплінарних стягнень додатковими заходами, які б носили адміністративно-матеріальний характер.

3. Юридична відповідальність державного службовця податкової служби органічно пов’язана з правовими засадами службової діяльності, необхідністю суворого дотримання ними державної та службової дисципліни, законності. Юридична відповідальність працівників податкової служби – це правові наслідки державно-владного примусового характеру, які настають за порушення норм права у зв’язку з виконанням або неналежним виконанням правоохоронно-фіскальних службових обов’язків. Таким чином, під юридичною відповідальністю державних службовців органів, підрозділів податкової служби треба розуміти застосування до останніх нормативно встановлених, державно-владних заходів примусового характеру, які є

¹ Старцев О. Удосконалення заходів дисциплінарної відповідальності посадових осіб органів виконавчої влади України в умовах реформування державної служби // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 11. – С. 44-47.

² Гришковец А.А. Правовое регулирование дисциплинарной ответственности государственных служащих // Право и политика. – 2001. – № 9. – С. 57-73.

реакцією уповноважених державою органів на вчинення працівником податкової служби правопорушення, пов'язаного з неналежним виконанням ним правоохоронно-фіскальних обов'язків.

4. Працівник податкової служби, обираючи відповідно до своїх повноважень той чи інший варіант державно-службової поведінки, діє вільно, застосовує його, виходячи не лише з власних емоцій, почуттів, бажань, але й спираючись на об'єктивно задану реальність, якою є нормативно закріплені межі, моделі, еталони поведінки. Необхідна поведінка державних службовців органів податкової служби більш детально визначається їх службовими функціями, наданими правами та покладеними обов'язками. Свідомість надає можливість працівнику податкової служби усвідомити поставлені до нього вимоги, формує його діяльність, визначаючи і регулюючи її „зсередини”. Як наслідок, юридична відповідальність працівників податкової служби неможлива як без наявності об'єктивної передумови у вигляді нормативно встановлених вимог, так і без суб'єктивної передумови, що передбачає вільний вибір працівником варіантів поведінки в правоохоронно-фіскальних правовідносинах.

5. Юридична відповідальність працівників податкової служби як складова частина національної правової системи виконує важливі функції. Вона є тим засобом, що локалізує, блокує протиправну поведінку державних службовців цих органів, стимулює їх до виконання і дотримання встановлених загальних та спеціальних норм. Водночас слід підкреслити, що в сучасному світі, який змінюється згідно з принципами гуманізму, головне цільове призначення заходів юридичної відповідальності полягає в стимулюванні добросовісної діяльності працівників податкової служби, в вихованні у них бажання працювати краще, а у випадку вчинення правопорушення – нести справедливе і невідворотне покарання.

6. Формування і розвиток юридичної відповідальності працівників податкової служби має відбуватися на основі діалектичної єдності таких елементів: закріпленого в загальних і спеціальних нормах еталона, шаблону

поведінки суб'єктів правоохоронно-фіскальних правовідносин; свободи вибору державними службовцями варіанта поведінки; усвідомленої необхідності дотримання й виконання нормативно закріпленої моделі поведінки; фактичної поведінки працівників органів, підрозділів податкової служби; оцінки цієї поведінки та її соціально важливих наслідків з боку уповноваженого державного органу, колективу, громадських організацій, а також безпосередньо особою відповідно до юридично закріплених критеріїв; застосування заохочення за сумлінне виконання правоохоронно-фіскальних посадових обов'язків або заходів негативної юридичної відповідальності за вчинення правопорушення.

7. Отже, юридична відповідальність державних службовців податкової служби в негативному аспекті – один з різновидів юридичної відповідальності. Вона становить, насамперед, обов'язок працівників цих органів, їх підрозділів відповідати за вчинене ними правопорушення. Для даного виду відповідальності характерні власні суб'єкти та особлива підстава. Суб'єктами тут є працівники структурних підрозділів податкової служби як особлива категорія державних службовців органів виконавчої влади, специфічність статусу якої визначається сукупністю спеціальних нормативних приписів. Так, наприклад, відповідно до ч. 1 ст. 25 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” посадова особа чи службова особа податкової міліції у межах повноважень, наданих цим Законом та іншими законами, самостійно приймає рішення і несе за свої протиправні дії або бездіяльність дисциплінарну відповідальність згідно з Дисциплінарним статутом органів внутрішніх справ або іншу, передбачену законодавством, відповідальність. Майже подібні за своїм змістом формулювання можна знайти і у ч. 2 ст. 13 згаданого законодавчого акта. Підставою негативної юридичної відповідальності працівників органів податкової служби є правопорушення, тобто суспільно небезпечна, шкідлива, винна, протиправна дія (бездіяльність), що полягає в порушенні нормативно встановлених посадових правил поведінки або невиконанні чи неналежному

виконанні функціональних правоохоронно-фіскальних обов'язків.

8. В правопорушенні як загальній підставі юридичної відповідальності державних службовців органів податкової служби необхідно виділяти фактичний і юридичний аспекти. Останній полягає безпосередньо в юридично закріплених вимогах, шаблонах, моделях поведінки працівників цих органів (підрозділів), що не припускають, попереджують суспільно та службово шкідливу, протиправну дію (бездіяльність). Відповідно, фактичний аспект правопорушення – це сама поведінка, дія державних службовців податкової служби, в наслідок якої відбулося порушення, недотримання спеціально-встановлених для даної категорії працівників вимог у вигляді обов'язків або обмежень.

Розділ 7

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ СЛУЖБОЮ

7.1. Розвиток функцій, організаційних структур та форм управління державною податковою службою в процесі її модернізації

Сьогодні вихід нашого суспільства на нові ступені трансформації потребує такої організації виконавчої влади, яка б забезпечувала істотне підвищення дієвості державного управління. Досягти такого становища неможливо без широкого використання наукових підходів до реформування всіх основних інститутів державного управління. Саме цього бракує нині в ході підготовки і проведення в Україні радикальної адміністративної реформи¹. На жаль, в ході соціально-економічного реформування в нашій країні спостерігається суперечливий процес: держава то посилювала свою присутність в економічній сфері і активно впливала на хід економічних реформ, то фактично самоусувалася або різко знижувала свій вплив на економічне реформування, що посилювало хаотичність його проведення².

Управління державною податковою службою – різновид державного управління, покликаний забезпечувати взаємодію її органів, підрозділів і служб як єдиного цілого з метою виконання поставлених перед ними завдань. Основною метою (місією) цієї служби є забезпечення повного і своєчасного надходження до бюджетів та державних цільових фондів законодавчо встановлених в Україні податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів. З цією метою має бути забезпечено створення

¹ Державне управління в Україні. (Навчальний посібник). За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Ін-т держ. і права ім. В.М. Корецького, 1999. – С. 3.

² Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – С. 25.

цілісної, ефективної і гнучкої системи управління, послідовне реформування командно-бюрократичних принципів та методів управління і перехід на сучасні технології вироблення, прийняття і реалізації управлінських рішень. Як зазначає О. Шитря, якщо не здійснювати адекватні заходи щодо вдосконалення форм і методів адміністрування податків, то Державна податкова служба України найближчим часом буде неспроможною виконувати своє основне завдання – наповнювати основну частину державного бюджету¹.

Багатогранність управління як соціального явища, в тому числі державною податковою службою, має потребу в організації, забезпеченні і постійному удосконаленні. А для цього воно має бути глибоко пізнаним, системно представленим у свідомості усіх учасників, залучених в управлінські відносини, і в підсумку продуктивно матеріалізованим в практиці. В основі такої необхідності лежить об'єктивний принцип єдності свідомості і діяльності, відповідно до якого свідомість, психіка не можуть існувати і розвиватися поза діяльністю, а з іншого боку – залежність діяльності, поведінки людей від внутрішніх психічних регуляторів: процесів, образів, станів, мотивів та інших особистісних властивостей індивіда. Чим вище рівень управління, тим жорсткіші вимоги до обсягу і якості професійно-управлінських знань тих, хто зайнятий цим видом праці. Очевидна й інша залежність – результатів діяльності від рівня і якості знань: повсякденного індивідуального, групового узагальненого чи соціально-узагальненого, теоретичного, професійного. У пошуках ефективної моделі організації і удосконалення управління для різних його рівнів і видів ці розходження як знання набувають особливої значущості.

Останнім часом під впливом відомих труднощів „пострадянського” перебудовного процесу ця проблема стала як ніколи актуальною і для сучасної України. Ведеться пошук тих вихідних постулатів, усвідомлення і

¹ Шитря О. Основні стратегічні напрями модернізації державної податкової служби України // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 4-7.

реалізація яких забезпечать прогрес не тільки функціонування, але і розвитку систем управління різної масштабності. Виникає необхідність визначити зміст сучасної управлінської парадигми. Але спочатку треба зрозуміти, чим викликаний інтерес до неї і який механізм її перегляду і впливу на результативність управління.

У класичній філософії парадигма (від греч. *paradigma* – приклад, зразок¹) – це вихідна концептуальна схема, модель постановки проблем і їх вирішення, методів дослідження, що панують протягом певного історичного періоду². Для аналізу і удосконалення практики управління особливо значущі «вихідна концептуальна схема, модель...», що базуються на найважливішому принципі випереджального відображення дійсності, тобто на здатності людини уявляти майбутні події, дії, результати ще до того, як вони будуть реально сприйняті чи здійснені. Опора на цей принцип уявляється вихідною позицією в управлінні, що починається з процесу визначення цілей через такі форми випереджального відображення дійсності як організаційне проектування, передбачення наслідків прийнятих рішень та ін.

Інше тлумачення парадигми – це система основних наукових досягнень – теорій, методів, згідно з якими організується діяльність, це теоретичний опис чи модель постановки проблеми, прийнятий як зразок вирішення завдань³. Науковий термін «парадигма» у наш час найчастіше використовується в значенні «теорія», «концепція», «доктрина», «модель», «уявлення», «система поглядів». У більш загальному виді «парадигма» – це те, як ми «бачимо» інших людей, події, ситуації, майбутнє, коли говоримо про управління – в смислі розумового сприйняття, розуміння, тлумачення.

Правомірно говорити про різноманітні складові управлінської парадигми і, відповідно, системи науково обґрунтованих поглядів, якими

¹ Словарь иностранных слов. – 19-е изд., стереотип. – М.: Рус. яз., 1990. – С. 369.

² Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М.Прохоров; редкол.: А.А.Гусев и др. – изд. 4-е. – М.: Сов. энциклопедия, 1987. – С. 967.

³ Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М: «Статут», 2002. – С. 43.

керуються в практиці управління. Системне уявлення про соціальні організації як об'єкти управління припускає чітке бачення багатьох взаємозалежних складових: економічної, політичної, ідеологічної, технологічної, соціально-демографічної, організаційно-управлінської, науково-технічної, культурно-освітньої, екологічної та ін. Повнота, глибина, цілісність і в підсумку адекватність бачення об'єкта управління і його майбутнього – важливі передумови ефективного управління.

Парадигми формуються під впливом безлічі факторів навколишнього соціального середовища, утворюють власну, індивідуальну систему поглядів, моделей. Одне і те саме явище, факт, ситуацію люди бачать по-різному, крізь призму власного унікального життєвого досвіду. У цьому – джерела різночитань, оцінок, позицій, соціально-психологічної напруженості аж до серйозних конфліктів. Ця логіка спрацьовує на всіх рівнях управління, у процесі міжособистісної чи міжгрупової взаємодії. Розуміння своїх основних парадигм сприяє кращому розумінню і сприйняттю парадигм інших людей, а в сукупності – виробленню більш повного бачення сторонами реальності: об'єктивних і суб'єктивних факторів, інтересів і позицій. Наші парадигми, вірні вони чи невірні, є джерелами наших настанов і поведінки, а в підсумку – характеру наших взаємин з іншими людьми. А від цього залежать життєздатність і ефективність кожної соціальної системи управління.

В останні десятиліття стійко виявляють себе нові прогресивні тенденції світового розвитку. Це – зростання пріоритетів загальнолюдських цінностей і ідеалів; інтеграція держав, народів, їх економік і культур, співробітництво в ім'я прогресу всього людства; прискорений розвиток споживчого сектора економіки; інтелектуалізація життєдіяльності людей за рахунок створення транснаціональних інформаційних систем тощо. У підсумку – перехід до нового, людського виміру умов життя людей, до гуманізації економіки, політики і освіти. Вітчизняна дійсність останніх років показує, як болісно і повільно світові тенденції входять у життєдіяльність нашої країни.

Широко відомі два типи соціального мислення і управління. Перший –

системоцентричний (примат системи над людиною, коли у системи тільки права, а у людини – тільки обов’язки, коли людина для системи – засіб, а не мета). Другий – персоноцентричний (припускає такий характер взаємин між системою і особою, коли людина – вища цінність і мета для системи, коли система слугує людині, створює максимум сприятливих умов для її існування і розвитку). У багатовіковій боротьбі цих двох концепцій по-різному вирішувались політичні, соціально-правові, економічні, моральні та інші проблеми управління.

Саме через визнання вищою цінністю окремої особи забезпечується загальне благо – результат природноправової рівності індивідуальних благ. В концепції загального блага представлена правова модель виявлення, узгодження, визнання і захисту різних, багато в чому суперечливих інтересів, домагань, воль членів даного співтовариства як їх блага, можливого і припустимого з погляду єдиної і рівної для усіх правової норми¹.

В Україні з прийняттям Конституції найвище правове закріплення одержав персоноцентричний характер державної діяльності, адже ст. 3 Основного Закону визнає людину, її життя і здоров’я, честь і гідність, недоторканність і безпеку найвищою соціальною цінністю. І тепер головним обов’язком держави є утвердження і забезпечення прав і свобод людини. Це конституційне положення і визначає зміст сучасної національної управлінської парадигми, на що автор вже звертав увагу у своїх публікаціях².

Цей зміст виявляється також і в управлінні державною податковою службою, що знайшло відображення в Законі «Про державну податкову службу в Україні» та інших нормативних актах, які регулюють її правовий статус. Саме на посилення соціальних складових її діяльності робиться наголос в програмах модернізації державної податкової служби.

Модернізація державної податкової служби України спрямована на

¹ Нерсесянц В.С. Философия права. Учебник для вузов. – М.: Издательская группа ИНФРА- М – НОРМА, 1997. – С. 69.

² Бандурка О.О. Сучасна управлінська парадигма та її значення для управління державною податковою службою //

створення ефективної високопрофесійної та підзвітної суспільству служби, яка чітко реалізує державну податкову політику та програму Уряду, що сприятиме виконанню закладених до бюджету показників його наповнення. Це дасть змогу на належному рівні фінансувати соціальну і гуманітарну сфери та матиме істотний вплив на рівень життя і соціального захисту населення, його ділову активність, ступінь довіри громадян до державних структур влади. Водночас підвищення ефективності та прозорості функціонування державного апарату приведе до покращання міжнародного іміджу України, сприятиме якнайшвидшому вступу України до організацій міжнародного співтовариства¹.

Модернізація податкової служби здійснюється вже досить тривалий час. У 1999 році Державною податковою адміністрацією України розроблено Концепцію та проект Програми модернізації податкової служби, в яких враховано не лише вітчизняний досвід, але й досвід інших країн світу у сфері податкової практики, створення нових технологій податкової діяльності. Наказом Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 № 160 затверджено Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року, в якому визначено основні стратегічні цілі та шляхи реформування державної податкової служби України.

Варто зазначити, що проблеми модернізації державної податкової служби цікавлять не тільки вітчизняних політиків, науковців та практиків. У розробці Проекту модернізації державної податкової служби брали участь різні суб'єкти, в тому числі зарубіжні². Стратегічними цілями її розвитку зазначеним Стратегічним планом визнано:

- Забезпечення умов для підвищення рівня добровільного виконання платниками податків вимог податкового законодавства.

¹ Кравченко Ю. До прозорості та об'єктивності податкової служби – шляхом модернізації її адміністративної діяльності // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 2-3.

² Ємченко Ю. Модернізація податкової служби України // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – Вип. 4(14). – 2001. – С. 184-187.

- Створення умов для партнерських взаємовідносин податкової служби із платниками податків.

- Впровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників податків.

- Трансформація моделі нинішньої державної податкової служби України на провідний, підзвітний суспільству, високоефективний державний орган виконавчої влади.

Необхідні умови для підвищення рівня добровільного виконання платниками податків вимог податкового законодавства має бути забезпечено шляхом:

- розробки та впровадження спеціальних програм щодо роз'яснення та переконання громадян України про те, що сплата податків і зборів – це один із основних їх конституційних та громадянських обов'язків;

- розробки пропозицій щодо удосконалення податкового законодавства з метою справедливого розподілу податкового навантаження на платників податків незалежно від категорії та форм власності;

- оприлюднення резонансних випадків порушення податкового законодавства, наслідків їх розслідування та застосування заходів покарання до винних;

- спрощення форм податкової звітності, скорочення їх кількості, уніфікації та стандартизації форм звітності та удосконалення інструкцій щодо їх заповнення;

- сприяння розробці програми та впровадження навчального курсу щодо системи оподаткування, взаємовідносин державної податкової служби України із майбутніми платниками податків у навчальних програмах шкіл та інших закладів освіти;

- створення та впровадження єдиної системи державної реєстрації платників податків в органах державної податкової служби України;

- розробки та впровадження удосконаленої системи податкового аудиту, орієнтованої на постійний моніторинг показників діяльності

платників податків без зайвого втручання в підприємницьку діяльність;

- застосування стандартних процедур перевірок при організації податкового аудиту до всіх платників податків;

- забезпечення на підставі аналізу податкових ризиків диференційованого підходу до організації контролю за діяльністю платників податків;

- спрощення механізму та процедур сплати податків;

- розробки та впровадження програм роботи з платниками податків, які не подають податкову звітність;

- розробки та впровадження удосконаленої системи стягнення податкового боргу;

- забезпечення, з метою створення позитивного іміджу державної податкової служби, формування високої податкової культури громадян, об'єктивного та системного висвітлення діяльності органів державної податкової служби у засобах масової інформації.

Формування партнерських взаємовідносин податкової служби із платниками податків забезпечать:

- впровадження програми якісного обслуговування платників податків шляхом надання своєчасних та висококваліфікованих послуг, забезпечення формами податкової звітності, інструкціями щодо їх заповнення, створення ефективної системи приймання і обробки форм податкової звітності, телефонної інформаційно-довідкової служби та всебічне використання ресурсів мережі Інтернет в роботі з платниками податків;

- поліпшення прозорості, професіоналізму та ефективності діяльності державної податкової служби України;

- розробка кодексу професійної етики працівників державної податкової служби та здійснення заходів щодо контролю за його дотриманням;

- розробка та впровадження програм антикорупційних заходів в

органах державної податкової служби;

- розробка та впровадження програм проведення періодичних опитувань платників податків щодо оцінки їх стосунків з державною податковою службою України та розробка процедури врахування та оприлюднення результатів опитувань;

- доведення до відома громадськості актуальної, достовірної та повної інформації щодо діяльності податкових органів та системи оподаткування;

- забезпечення справедливого та неупередженого ставлення до всіх платників податків.

Розвиток форм і методів обслуговування платників податків передбачає:

- розробку та впровадження нової організаційної структури та функцій органів державної податкової служби;

- організаційну консолідацію державних податкових органів та перехід від організації податкових адміністрацій за адміністративно-територіальним принципом до податкових округів та міжрайонних інспекцій;

- створення спеціалізованих центрів обробки документів та Центральної бази даних державної податкової служби України, яка міститиме інформацію про платників податків та діяльність органів податкової служби; створення системи контролю за нарахуваннями та надходженнями платежів, аналізу та виявлення неплатників податків;

- впровадження в загальнодержавному масштабі програми повної комп'ютеризації та автоматизації процесів адміністрування податків і зборів та нових форм обслуговування платників податків з використанням сучасних інформаційних технологій;

- створення корпоративної або інтегрованої системи телекомунікаційного зв'язку в органах державної податкової служби України;

- удосконалення системи внутрівідомчої звітності та контролю за достовірністю звітності податкових органів, уніфікацію звітних форм;

- розроблення та впровадження програми щодо забезпечення органів державної податкової служби службовими приміщеннями, сучасними матеріальними та відповідними фінансовими ресурсами;

- розробку системи інформаційної взаємодії з іншими органами виконавчої влади України;

- тісну взаємодію зі Світовим банком та іншими міжнародними фінансовими організаціями та компетентними органами інших країн у галузі укладання міжнародних угод та запровадження передового досвіду з питань адміністрування податків, запобігання подвійного оподаткування та протидії ухиленням від оподаткування;

- поліпшення співробітництва з податковими органами країн світу з метою забезпечення захисту економічних інтересів України у галузі оподаткування шляхом забезпечення ефективного обміну податковою інформацією та проведенням спільних дій по боротьбі з ухиленнями від оподаткування та іншими економічними злочинами.

Трансформація моделі нинішньої державної податкової служби України на провідний, підзвітний суспільству, високоефективний орган виконавчої влади здійснюватиметься через:

- підвищення рівня управління персоналом державної податкової служби шляхом удосконалення системи професійної підготовки і перепідготовки кадрів, впровадження нових механізмів управління персоналом, вдосконалення системи оплати праці та заохочення шляхом створення єдиної системи оцінки ефективності роботи податкових органів та працівників;

- зміцнення кадрового потенціалу державної податкової служби України шляхом переходу від наявної кадрової політики до системного та комплексного управління персоналом;

- залучення висококваліфікованих працівників органів державної податкової служби до процесу її модернізації;

- створення відповідного матеріального та соціально-побутового

забезпечення працівників податкових органів.

Внаслідок здійснення модернізації очікується досягнення ряду стратегічних цілей, серед яких: забезпечення стабільного надходження податків та зборів; зростання рівня добровільного виконання платниками податків вимог податкового законодавства; активізація діяльності суб'єктів підприємницької діяльності; сприяння виведенню доходів із „тіньової” економіки; поліпшення якості обслуговування платників податків; зменшення кількості перевірок та підвищення їх якості; забезпечення прозорості діяльності податкової служби; зростання довіри до державної податкової служби з боку суспільства; сприяння зменшенню податкового навантаження за рахунок розширення бази оподаткування та зниження ставок оподаткування; налагодження партнерських відносин між державною податковою службою і платниками податків; зменшення вартості процесу адміністрування податків; удосконалення кадрової політики та системи оплати праці працівників державної податкової служби; підвищення професійного рівня персоналу податкових органів.

Важливим аспектом модернізації державної податкової служби має стати удосконалення її організаційної структури, на чому автор вже наголошував у своїх публікаціях¹. Організаційна структура цієї служби є одним з основних засобів створення ефективних технологій адміністрування податків в Україні. Її реалізація має забезпечувати виконання державною податковою службою України поставлених завдань і досягнення визначених цілей. Разом з тим у діючій організаційній структурі зазначеної служби існує ряд недоліків, характерних для системи в цілому.

Насамперед, на сьогодні державна податкова служба України є централізованою системою, побудованою за принципом багаторівневої ієрархічної організації: державного, регіонального (область, автономна республіка), міського та районного рівнів управління. Кожен регіон має свій

¹ Бандурка О.О. Організаційно-правові аспекти модернізації державної податкової служби України //

податковий орган, і при цьому не враховуються ні його значущість у загальній сумі надходжень податків до бюджету України, ні кількість населення, ні кількість зареєстрованих платників податків. Крім того, відсутність принципу децентралізації під час виконання функцій призводить до виконання центральним органом державної податкової служби України функцій, не властивих йому (наприклад, списання податкового боргу, прийняття рішень по окремих платниках податків). Має місце також недостатній рівень визначеності функцій та процедур, які мають виконуватись структурними підрозділами, функціональних обов'язків посадових осіб і працівників. Це негативно впливає на ефективність дій служби та можливості управління її персоналом. У структурі органів державної податкової служби відсутня служба стандартизації, що призводить до неузгодженості інструкцій, положень, методичних рекомендацій і призводить до дублювання функцій, неточностей і неясностей у нормативних документах, різного трактування нормативних документів різними посадовими особами. Усунення зазначених недоліків в існуючій організаційній структурі державної податкової служби є одним із головних завдань її модернізації.

Удосконалення організаційної структури державної податкової служби дозволить вирішити ряд проблем: створити умови для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та забезпечення повної, своєчасної мобілізації надходжень всіх законодавчо встановлених в Україні податків і зборів (обов'язкових платежів); завоювати довіру громадян України шляхом поліпшення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності державної податкової служби; підвищити рівень планування, координації і аналізу роботи органів податкової служби тактичного та виконавчого рівнів за рахунок впровадження стандартизованих процесів адміністрування податків та надання якісних послуг платникам податків; запровадити типові організаційні структури для податкових органів тактичного та виконавчого

рівнів; зменшити кількість податкових органів шляхом їх об'єднання на тактичному і виконавчому рівнях; забезпечити концентрацію кадрових та матеріально-технічних ресурсів у органах державної податкової служби України, створених у процесі консолідації, з метою їх ефективного використання; здійснити оптимізацію і перерозподіл чисельності працюючого персоналу органів в межах встановленої чисельності та фонду оплати праці.

Діяльність щодо удосконалення організаційної структури державної податкової служби України має здійснюватись на принципах законності; урахування історичних, економічних, демографічних особливостей регіонів для досягнення ефективності діяльності податкових органів у результаті їх об'єднання; поліпшення умов для надання органами державної податкової служби України висококваліфікованих послуг платникам податків; відкритості обговорення пропозицій та прозорості прийняття рішень з питань удосконалення організаційної структури податкової служби.

Реформування організаційної структури державної податкової служби України здійснюватиметься до 2013 року протягом двох фаз, на першій з яких (2003-2007 рр.) буде проведено реорганізацію податкових органів та їх консолідацію, на другій (2008-2012 рр.) буде завершено реорганізацію податкових органів та їх консолідацію з виконанням усіх заходів соціально-психологічного захисту, впровадженням модернізованих операційних та управлінських процесів діяльності органів податкової служби.

Внаслідок реформування має бути побудовано систему органів державної податкової служби України на трьох організаційних рівнях з чітким визначенням функціонального призначення кожного з них:

- 1) стратегічний рівень – Державна податкова адміністрація України – розробка стратегічних напрямів діяльності та розвитку державної податкової служби, створення методологічного та законодавчого забезпечення процесів, що виконуються всіма рівнями державної податкової служби України;

- 2) тактичний рівень – адміністрації податкових округів – поточне

планування, організація і контроль за впровадженням політики та методології виконавчим рівнем державної податкової служби України;

3) виконавчий рівень – міжрайонні державні податкові інспекції; відділення міжрайонних державних податкових інспекцій; спеціалізовані державні податкові інспекції по роботі з великими платниками податків; центри обробки документів; телефонний інформаційно-довідковий центр – надання повного переліку податкових послуг платникам податків, практичне виконання завдань державної податкової служби.

Консолідація (об'єднання) існуючих органів державної податкової служби України та створення на їх базі податкових округів буде здійснюватись, насамперед, шляхом об'єднання кількох областей, які мають близьке географічне розташування, а також із врахуванням кількості населення та платників податків, що будуть обслуговуватись у створеному податковому окрузі. Одним з важливих факторів прийняття рішень про утворення та розташування податкових округів і міжрайонних державних податкових інспекцій буде максимальне поєднання проекту консолідації органів державної податкової служби України із Законом України “Про адміністративно-територіальний устрій України”, який ще має бути прийнято.

Головне завдання податкового округу – підвищення ефективності роботи органів державної податкової служби України на тактичному та виконавчому рівнях шляхом створення нової організаційно-функціональної структури – адміністрації податкового округу, яка повинна забезпечити оперативну підтримку місцевих податкових органів по всій території округу з посиленням функції організаційної, навчальної та контролюючої роботи її підрозділів.

Для проведення консолідації та створення адміністрацій податкових округів має враховуватися ряд критеріїв: рівномірність розподілу за кількістю населення; рівномірність розподілу за кількістю платників податків; географічна близькість територій, що підлягають об'єднанню;

забезпечення власними приміщеннями; забезпечення інформаційно-обчислювальною технікою, телекомунікаційними мережами тощо; можливість комплектування нових штатів регіональних державних податкових адміністрацій переважно за рахунок місцевих спеціалістів.

Згаданим Стратегічним планом передбачено створення 10-ти податкових округів – Кримського, Вінницького, Дніпропетровського, Донецького, Івано-Франківського, Київського, Львівського, Одеського, Харківського, Черкаського – та формування на їх базі адміністрацій податкових округів. Основним завданням адміністрації податкового округу буде забезпечення організації, координації та контролю за роботою міжрайонних державних податкових інспекцій, які перебувають на території даного податкового округу.

Відповідно до Стратегічного плану передбачено також одноразове зменшення кількості податкових органів на районному рівні шляхом об'єднання районних державних податкових інспекцій в 150 міжрайонних державних податкових інспекцій. Основна і найважливіша функція міжрайонних державних податкових інспекцій – якісне надання послуг платникам податків відповідно до нормативів, стандартів та методологій, практичне виконання завдань державної податкової служби України. Визначення міжрайонних державних податкових інспекцій ґрунтується переважно на тих само критеріях, що і утворення регіональних державних податкових адміністрацій.

Для розширення кола послуг платникам податків в частині надання консультативних послуг, дотримання єдиного підходу до виконання вимог податкового законодавства створюються телефонні центри. Місце розташування телефонного центру визначається з урахуванням наявності вільного телефонного доступу з будь-якого населеного пункту регіону; рівномірності розподілу за кількістю населення та кількістю платників податків; можливості комплектування нових штатів телефонного центру переважно за рахунок місцевих спеціалістів.

В структурі органів державної податкової служби України окреме місце займають спеціалізовані державні податкові інспекції по роботі з великими платниками податків, структура яких відрізняється від структури державних податкових інспекцій саме тим, що вона має галузеву спрямованість, застосовує повний діапазон адміністративних функцій і процедур, створює механізм і надає можливість впроваджувати партнерські відносини з платниками податків, підвищувати рівень їх обслуговування.

Намічені перетворення дозволять трансформувати організаційну структуру державної податкової служби України з централізованої в децентралізовану. Це передбачає чітке визначення і розподіл функцій між організаційними рівнями та їх можливу передачу на нижчі рівні із делегуванням відповідних повноважень та відповідальності. Майбутня організаційна структура органів державної податкової служби України має забезпечити виконання всіх їх функцій, адже саме наявними функціями обумовлюється ця структура¹.

З метою створення та розвитку відомчих стандартів, створення, координації і узгодження внутрішніх нормативних та методичних документів, контролю за відповідністю відомчих документів відомчим та державним стандартам в організаційній структурі Державної податкової адміністрації України слід утворити службу стандартизації. Такий підрозділ забезпечить єдиний підхід до виконання стандартних функцій (процедур, операцій) всіма структурними підрозділами на відповідних рівнях державної податкової служби, а також єдиний підхід щодо розробки нормативних та методичних документів, що супроводжуватимуть виконання цих функцій.

Наступним завданням реформування організаційної структури органів державної податкової служби України має бути визначення структурних підрозділів на всіх організаційних рівнях державної податкової служби України та розподіл їх функцій для кожного типового органу державної

¹ Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Видавничий Дім „Ін-Юре”, 2002. – С. 317-318.

податкової служби України і таким чином окреслення функціональних обов'язків цих структурних підрозділів.

Удосконалення організаційної структури державної податкової служби України супроводжується розвитком правових засад її діяльності. В наш час законодавство про діяльність органів і підрозділів податкової служби дуже розгалужене, не завжди відповідає вимогам часу. Це стосується насамперед Закону України „Про державну податкову службу в Україні”.

На виконання угод про партнерство і співробітництво між Україною і Європейським Співтовариством Україна зобов'язана здійснити заходи щодо забезпечення поступового приведення національного законодавства, у тому числі і податкового, у відповідність до законодавства Співтовариства, що є важливою умовою для зміцнення економічних зв'язків між сторонами. Адаптація податкового законодавства проводиться з метою забезпечення відповідності законодавства України з питань оподаткування зобов'язанням, що випливають з міжнародних договорів, які стосуються співробітництва України з ЄС, а також для розвитку національного податкового законодавства в напрямі його зближення із аналогічним законодавством ЄС та забезпечення високого рівня підготовки в Україні законопроектів з питань оподаткування.

Модернізація державної податкової служби, крім іншого, передбачає також розвиток правових та організаційних форм діяльності її органів. Про проблеми удосконалення управлінських актів органів державної податкової служби мова йшла вище. Останнім часом на сторінках наукових видань все частіше можна зустрітися з обґрунтуванням необхідності використання в управлінській діяльності органів виконавчої влади адміністративних договорів, існування яких обумовлюється підвищенням ролі адміністративного права у регулюванні суспільних відносин, а також розвитком договірних засад в публічно-правових відносинах. У зв'язку з цим стає можливим використання адміністративних договорів і в процесі управління державною податковою службою України, які здатні стати

елементом нових підходів, нової ідеології партнерства керівництва органів податкової служби з їх персоналом.

На основі аналізу наукових поглядів щодо сутності адміністративного договору¹, а також особливостей управління органами податкової служби можна виділити основні ознаки, властиві адміністративним договорам, які укладаються у сфері діяльності державної податкової служби. Так, адміністративний договір є правовою формою управління, оскільки він завжди безпосередньо викликає правові наслідки. При цьому зазначимо, що адміністративний договір може мати як нормативний, так і індивідуальний характер і у зв'язку з цим (якщо ми ведемо мову про адміністративний договір, що містить норми права) його можна називати актом локальної правотворчості². У той же час укладення адміністративного договору може бути і підставою для прийняття нових правових актів управління, хоча останні можуть також і передувати його укладенню; адміністративний договір базується переважно на нормах адміністративного права, оскільки виникає в межах системи „влада-підпорядкування”, чи, іншими словами, у межах суспільних відносин, які входять до предмета адміністративного права, і слугує одним із засобів досягнення суб'єктами управління в органах державної податкової служби їх управлінських завдань. Отже, обов'язковою стороною адміністративного договору є відповідний суб'єкт управління; адміністративний договір може бути укладено як для вирішення внутрішньоуправлінських, так і зовнішньоуправлінських завдань; право на

¹ Битяк. Ю., Константи́й О. Правова природа адміністративних договорів // Вісник Академії правових наук України. – 2001. – № 3. – С. 101-109; Стефанюк В. Поняття, ознаки і публічно-правова природа адміністративного договору та його значення в управлінській діяльності // Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції. Збірник наукових праць. К., 2003. – С. 14-27; Афанасьєв К.К. Проблемы договорного регулирования административных правоотношений // Вісник Луганського інституту внутрішніх справ. – 2000. – № 4. – С. 45-62; Кикоть В.А. О договорных формах управления государственными и общественными делами // Договорные формы управления: Постановка проблемы и пути решения. Материалы Московского совещания. М., ВНИИСИ. – 1981. – С. 36-47 тощо.

² Афанасьєв К.К. Адміністративний договір як форма державного управління (теоретико-правовий аспект): Дис. ... кан.юрид.наук. – Луганськ, 2002. – С. 48.

укладання адміністративного договору у межах системи органів податкової служби передбачається у відповідних нормативних актах; виконання умов адміністративного договору його учасниками забезпечується специфічними засобами.

Таким чином, під адміністративним договором як формою управління державною податковою службою необхідно розуміти добровільну угоду суб'єкта управління з будь-яким іншим учасником (учасниками) управлінських відносин з приводу вирішення питань внутрішньосистемного управління, яка укладена у формі правового акта, що встановлює (припиняє, змінює) їх взаємні права, обов'язки та відповідальність.

Загалом визнаючи припустимість використання договірної форми управління державною податковою службою, зазначимо, що можливості її застосування у межах зазначеної системи державних органів обмежені суворою централізацією та єдиноначальністю управління державною податковою службою. З цього приводу у юридичній літературі навіть зазначається, що адміністративний договір взагалі може мати місце лише там, де відсутнє пряме підпорядкування¹, хоча є і інші точки зору². Отже, беручи до уваги викладене, а також власний погляд на зазначену проблематику, зазначимо, що, на нашу думку, у межах органів податкової служби використання адміністративно-договірної форми управління є можливим і доцільним тільки щодо об'єктів, права та обов'язки яких перебувають за межами прямої власної компетенції суб'єкта управління. Типовим прикладом у цьому плані є так звані тарифні угоди³ та контракти з державними службовцями (під час укладання контракту з державним службовцем останній ще не перебуває під дією влади адміністрації, а

¹ Брагинский М.И. К вопросу о договорных формах управления народным хозяйством // Договорные формы управления: Постановка проблемы и пути решения. Материалы Московского совещания. М., ВНИИСИ. – 1981. – С. 71-76.

² Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. Т.2. – М., 2002. – С.480-481.

³ Афанасьев К.К. Проблемы договорного регулирования административных правоотношений // Вісник Луганського інституту внутрішніх справ. – 2000. – № 4. – С. 45-62.

виступає як відносно рівноправна сторона договірних відносин).

Прикладом тарифної угоди є Галузева угода між адміністрацією Державної податкової адміністрації України і Всеукраїнською професійною спілкою працівників органів державної податкової служби на 2003-2004 роки, укладена відповідно до Закону України „Про колективні договори і угоди”¹. У даному випадку адміністративний договір укладено між сторонами управлінських відносин, які не перебувають між собою у прямому адміністративному підпорядкуванні і у ситуації відсутності можливості, перш за все у адміністрації Державної податкової служби, використовувати для вирішення виробничих, трудових і соціально-економічних питань персоналу податкової служби методу владних приписів.

Що стосується другого виду адміністративних договорів, які мають місце у процесі управління державною податковою службою, то цей напрямок договірної роботи потребує удосконалення. Автор вже зазначав, що на сьогоднішній день, всупереч вимогам чинного законодавства, контракт як обов’язкова форма укладання трудової угоди з особами начальницького складу податкової міліції не застосовується. Запровадження договірної форми укладання трудової угоди значно підвищило б правовий та соціальний захист працівників державної податкової служби, сприяло б підвищенню рівня партнерських відносин між адміністрацією органів податкової служби та їх персоналом.

З викладеного можна зробити висновок, що у діяльності суб’єктів управління державною податковою службою України почали використовуватися нові форми управління, спрямовані на створення таких правових механізмів при вирішенні управлінських завдань, реалізація яких досягається шляхом застосування договірних інструментів, що можна визнати початком великого шляху демократизації управлінської діяльності.

Підсумовуючи викладене щодо модернізації державної податкової

¹ Про колективні договори і угоди: Закон України від 1 липня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 36. – Ст. 361.

служби, зазначимо, що в її результаті передбачається створити систему, яка гарантуватиме компетентне, неупереджене адміністрування податків, заохочуватиме їх добровільну сплату і сприятиме розвитку приватного підприємництва завдяки розширенню бази оподаткування і зменшенню податкового навантаження. Державну податкову службу України буде перетворено в ефективну службу нового зразка, яка посилить віру громадськості і приватного бізнесу у її надійність, дієвість, професійність і добросовісність.

7.2. Поліпшення роботи з персоналом органів державної податкової служби як засіб удосконалення її діяльності

Стратегічні завдання модернізації державної податкової служби України неможливо вирішити без нової кадрової політики, основна мета якої полягає у створенні організаційно-правових, соціальних, виховних, психологічних, матеріально-технічних, фінансових, економічних та інших передумов для формування високопрофесійного персоналу органів цієї служби, здатного ефективно, на високому рівні вирішувати її завдання в новому тисячолітті. У зв'язку з цим постає завдання переходу до системного і комплексного управління персоналом.

З цією метою наказом Державної податкової адміністрації України від 23 вересня 2003 № 445 затверджено Концепцію управління персоналом Державної податкової служби України на 2002-2010 рр., яка передбачає ряд завдань щодо визначення засад кадрової політики податкової служби, її основних пріоритетів у галузі людських ресурсів для кращого задоволення інституційного розвитку. Це, зокрема:

- створення теоретичної, науково-методичної та нормативно-правової бази системи управління людськими ресурсами;
- визначення майбутньої організаційної структури органів державної

податкової служби за функціональним принципом;

- розробка алгоритму визначення оптимальної чисельності працівників податкових органів усіх рівнів і всіх видів посад;

- визначення переліку спеціальностей та спеціалізацій фахівців, потрібних для укомплектування податкових органів залежно від завдань та функцій державної податкової служби на різних етапах її розвитку;

- створення системи добору кадрів, яка б чітко визначала шляхи, методи та процедури добору кадрів усіх рівнів для податкових органів;

- розробка системи державного замовлення підготовки кадрів у навчальних закладах;

- удосконалення діяльності мережі підвідомчих навчальних закладів професійної підготовки працівників;

- розробка єдиної системи кваліфікаційно-професійних характеристик на всіх рівнях функціонування органів державної податкової служби відповідно до функціональних обов'язків та напрямів діяльності служби в цілому;

- розробка та впровадження типових посадових інструкцій для кожної посади кожного рівня управління;

- розробка системи просування по службі;

- розробка системи оцінки роботи працівників державної податкової служби;

- розробка та впровадження корпоративного стандарту „Правила роботи персоналу Державної податкової служби України”;

- удосконалення системи оплати праці, матеріального та морального стимулювання;

- розробка системи управління кадровими процесами в податковій службі;

- удосконалення процесів міжнародного співробітництва в галузі управління людськими ресурсами;

- проведення широкої корпоративної масово-роз'яснювальної роботи

процесів реформування системи управління людськими ресурсами протягом усього періоду практичного впровадження положень Концепції.

Як уявляється, до наведеного переліку можна було б додати ще й такі завдання:

- удосконалення механізму відповідальності працівників органів державної податкової служби за незаконні дії (або бездіяльність);

- організація в органах державної податкової служби юридичних служб із захисту прав працівників органів податкової служби, надання їм ефективної правової допомоги;

- створення в кадрових апаратах центрів з вивчення та оцінки професійно важливих якостей працівників, особливо керівників;

- створення системи моніторингу, спрямованого на роботу щодо розвитку кадрового потенціалу, формування резерву кадрів, планування кар'єри, проведення періодичної атестації;

- створення системи відбору на керівні посади, за якої кожен новий рівень посадових осіб характеризувався б більш високою сукупністю професійних, інтелектуальних і моральних якостей, а престиж посади гармонійно поєднувався з авторитетом особи;

- створення в органах державної податкової служби єдиної системи попередження корупції.

Мабуть, найважливішим принципом роботи з персоналом є принцип ретельного підбору, розстановки та просування кадрів за їх особистими, діловими і моральними якостями. За цим принципом треба уникати ситуацій, коли б такі критерії як симпатії чи антипатії, тиск зверху, кумівство, свояцтво, приятельські, кланові, земляцькі стосунки тощо поклалися в основу вирішення кадрових питань. У зміст такого важливого принципу роботи з персоналом як наступність входять: оновлення та закріплення кадрів, стабільність та змінюваність кадрів, здруження досвідчених працівників з новачками, об'єднання працівників різного віку в одному колективі і поєднання працівників із різних колективів.

Удосконалення процесу професійного відбору кадрів державної податкової служби має сприяти тому, щоб до них потрапляли найбільш здібні і підготовлені до виконання функціональних обов'язків. Науково обґрунтований професійний відбір може стати вагомою перешкодою на шляху проникнення до лав органів державної податкової служби випадкових людей, осіб, за своїми якостями нездатних досконало оволодіти відповідною спеціальністю, схильних до девіантної поведінки і професійної деформації. Водночас професійний відбір покликаний оптимально розставити кадри по різних підрозділах системи державної податкової служби, здійснити раціональне призначення на посади, своєчасно діагностувати і прогнозувати можливість професійних відхилень працівників органів державної податкової служби. Професійний відбір є також засобом зниження матеріальних витрат на підготовку кандидатів, скорочення строків навчання і тренування, він дозволяє зменшити плинність кадрів, скоротити кількість дисциплінарних проступків і порушень закону.

Першочерговим завданням управління персоналом державної податкової служби має стати розробка та впровадження сучасних стандартів діяльності і поведінки її працівників. Говорячи про стандарти діяльності і поведінки працівників державної податкової служби, під останніми ми розуміємо модель чи зразок, відповідно до якого має здійснюватися така діяльність чи поведінка. Стандарти знаходять своє безпосереднє вираження в правах, обов'язках та обмеженнях працівників податкової служби і сприяють правильній реалізації наданих їм повноважень.

Поряд з цим необхідно підкреслити, що змістовне наповнення зазначених стандартів знаходить своє закріплення не тільки у правових нормах, але і в нормах моралі.

Останнім часом нормам моралі в Україні приділяється значна увага, і це зрозуміло, оскільки зрілість будь-якого суспільства визначається тим, наскільки втілені у його життєдіяльність вищі моральні цінності. Саме тому адміністративна реформа в Україні спрямована на подолання кризи довіри

народу до влади шляхом утвердження ідеології державності на засадах загальнолюдських моральних цінностей і соціальному партнерстві. Такий підхід випробуваний світовою практикою, і, як показує досвід адміністративних реформ розвинених країн Заходу та досвід модернізації країн третього світу, інституційні реформи часто приречені на провал, якщо вони не забезпечені відповідними етичним прогресом, для якого нормою є відповідальне, чесне й дієве правління¹.

Таким чином, і модернізація державної податкової служби України, спрямована на формування та закріплення авторитету її працівників у державі і суспільстві, передбачає створення надійного морально-етичного підґрунтя для такого реформування.

Професійна етика працівника податкової служби є нічим іншим, як специфічним видом соціального управління, спрямованим на утвердження моральних цінностей і норм у суспільних відносинах. Як сукупність норм, правил і звичаїв професійної діяльності професійна етика виникає з потреби регулювати поведінку службовця в ситуації зіткнення інтересів, щоб його дії гармонійно вписувалися у дії податкової служби щодо управління сферою оподаткування і забезпечували ефективне співробітництво всіх учасників цього процесу. Враховуючи таке значення норм професійної етики, доцільно офіційно закріпити їх в законодавстві про державну податкову службу, як це було зроблено у Законі України „Про державну службу”.

В будь-якій галузі людської діяльності загальноприйняті етичні норми підлягають інтерпретації, вони не можуть бути інструкцією, а повинні мати розширене значення. Працівник органів державної податкової служби, керуючись у своїй діяльності етичними нормами, не користується заданою програмою, а застосовує їх у зв'язку з ситуаціями, що виникають в процесі виконання його професійних обов'язків. Такі норми набувають особливого значення тільки в контексті службової діяльності податкової служби.

¹ Рудакевич М. Кодекс етики як засіб регулювання професійної поведінки державних службовців // Вісник Української Академії державного управління при Президентові України. – 2002. – № 1. – С. 291-297.

Необхідність паралельного існування норм моралі та правових норм щодо регулювання діяльності і поведінки працівників державної податкової служби пояснюється тим, що правові приписи регулюють лише найважливіші процедури і операції такої діяльності і поведінки. За їх межами залишається безліч взаємовідносин працівників податкової служби з державою, суспільством, поміж собою, численні колізії, які виникають в процесі їх діяльності і не піддаються правовому регулюванню. Досить слушною є думка, що „чим вище кваліфікація і статус посадової особи, тим менш стандартизованим стає процес вирішення неповторюваних, оригінальних завдань, тим ширшою стає можливість вибору варіанта дії, особистого розсуду. А це уже поле дії соціальних норм – норм моралі, регулююча роль яких стає сьогодні важливим фактором підвищення ефективності і авторитету державної служби”¹.

У зв'язку з цим необхідно розробити та офіційно прийняти Кодекс професійної етики працівників державної податкової служби, який, не маючи юридично загальнообов'язкового характеру, визначав би систему моральних цінностей зазначених осіб, яку вони приймають свідомо і добровільно. Необхідність його розробки передбачена також Стратегічним планом розвитку державної податкової служби України на період до 2013 р, затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 № 160.

Механізм регулюючого і виховного впливу етичного кодексу полягає в тому, що він, як і мораль взагалі, є формою внутрішнього контролю, але, будучи оприлюдненим, набуває статусу форми легального, зовнішнього контролю діяльності державних службовців з боку суспільства².

Необхідність такого підходу до впорядкування поведінки і діяльності

¹ Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України: Дис... канд. юрид. наук. – Х.: Нац. ун-т внутр. справ, 2003. – С. 95.

² Рудакевич М. Кодекс етики як засіб регулювання професійної поведінки державних службовців // Вісник Української Академії державного управління при Президентові України. – 2002. – № 1. – С. 291-297.

державних службовців (працівники державної податкової служби також є державними службовцями) підтверджується і досвідом зарубіжних країн. Так, у США стандарти етичної поведінки урядових службовців встановлені у Виконавчому наказі Президента Джонсона, положення якого були враховані при підготовці Закону про реформу державної служби (1978 р.), куди окремим розділом увійшов Кодекс етики урядової служби¹. В Канаді питання етики державних службовців підпадають під дію Зводу принципів, які регулюють їх поведінку, в Угорщині – Загальних етичних норм поведінки державних службовців, у Великобританії значна частина етичних питань державних службовців регулюється Адміністративним кодексом². Мають етичні кодекси також і працівники поліції деяких країн світу, які активно працюють на їх авторитет та взаємодію з населенням під час охорони правопорядку³.

Кодекс професійної етики працівників державної податкової служби, виконуючи потрійну мету (стимулює високі стандарти поведінки; посилює довіру з боку громадян; допомагає прийняттю рішень), має бути наповнений значною кількістю моральних правил поведінки і діяльності, за допомогою яких можна оцінити поведінку і діяльність працівників податкової служби з точки зору таких цінностей як справедливість, чесність, совість, гідність, людяність, чуйність, відповідальність, професіоналізм, патріотизм тощо. Так, працівники зазначеної служби повинні з повагою ставитися до платників податків, громадян, інших службовців органів податкової служби; бути ввічливими та коректними; дотримуватися високої культури спілкування; не допускати проявів бюрократизму, відомчості та місництва; уникати дій, які можуть бути розцінені як використання службового становища у особистих чи корпоративних інтересах або можуть негативно вплинути на їх репутацію

¹ Соединенные Штаты Америки. Конституция и законодательные акты / Под ред О.А. Жидкова. – М., 1993. – С. 294.

² Дубенко С.Д. Державна служба і державні службовці в Україні: Навч.-метод. посібник / За заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Н.Р. Нижник. – К.: Ін Юре, 1999. – С. 61.

³ Мельник П., Терещенко Л. Этика взаимоотношений работников милиции и населения // Вестник налоговой службы Украины.– 1999. – № 8. – С. 33-37.

як державних службовців; прагнути відшукувати і використовувати найбільш ефективні та економічні способи виконання функціональних обов'язків; утримуватися від активної політичної діяльності у формі політичних заяв і акцій; у позаслужбових відносинах дотримуватись загальноприйнятих правил поведінки тощо.

Зазначені етичні засади забезпечення діяльності і поведінки працівників державної податкової служби мають зовнішню і внутрішню сфери застосування¹. До зовнішньої належать ті, що впливають на стосунки працівників органів податкової служби з населенням, окремими платниками податків. Це організація прийому громадян у зручний для них час, належна обстановка в службових приміщеннях загального користування, вміння налагоджувати та підтримувати контакти з населенням, представниками різних організацій, вміння спілкуватися, тобто уважність до співрозмовника, пошана, поведінка працівників, їх зовнішній вигляд, навіть вираз обличчя: привітний чи непривітний, співчутливий чи байдужий тощо. Від цього залежить, як працівника податкової служби сприймають люди, яка складається громадська думка про зазначені органи взагалі.

Внутрішня сфера застосування етичних основ – це взаємини колег, товаришів одного з одним, начальників з підлеглими, тобто морально-психологічний клімат і культура поведінки в службово-трудоному колективі. Внутрішня культура – це душа працівника органів, служб, структур та підрозділів податкової служби, його інтелектуальна та емоційна сфери. Вона, в основному, дана від природи. Її розвиток залежить від того, наскільки людина здатна засвоювати духовні цінності, накопичені людством. Внутрішня культура виявляється у спілкуванні, благородних вчинках, культурі мислення, почуттях, здатності прийти на допомогу, співчувати². Культура особистості, етичний фактор у поєднанні з професійними якостями відіграють вирішальну роль у взаємодії працівників податкової служби з

¹ Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х.: «Основа», 1999. – С. 200.

² Там само. – С. 201.

платниками податків.

Визнаючи загалом позитивне значення морально-етичних вимог у питанні регулювання поведінки і діяльності працівників державної податкової служби, треба пам'ятати, що останні без комплексного поєднання з правовими нормами навряд чи зможуть подолати ті негативні тенденції (корупцію, порушення прав, свобод та законних інтересів платників податків тощо), які, на жаль, ще мають місце у діяльності зазначених працівників¹. Їх реалізація, як справедливо відзначається у літературі, дозволить запобігти лише деяким порушенням і виявити осіб, які їх вчинили, вирішити лише деякі проблеми².

У зв'язку з цим необхідно розглянути також і питання правових стандартів поведінки і діяльності працівників державної податкової служби. Вище вже було зазначено, що стандарти поведінки і діяльності працівників податкової служби складаються з їх прав, обов'язків та обмежень, тобто тих елементів правового статусу працівників податкової служби, які знаходять свій зовнішній вираз у соціальному середовищі і у зв'язку з цим постійно оцінюються широкою громадськістю.

З огляду на викладене закономірним є питання про загальне розуміння терміна „стандарти” та його змістовного наповнення. Вважаємо, і у цьому ми поділяємо думку С.В. Подкопаєва, що стандарти не слід зводити лише до простої сукупності нормативних приписів, оскільки вони мають більш широке поняття³. Адже вимоги, що ставляться до працівників державної податкової служби, їх права та обов'язки становлять матеріальну основу зазначених стандартів. При цьому необхідне також почуттєве сприйняття цих вимог, обов'язків, прав як зразка чи моделі поведінки (діяльності).

Таким чином, стандарти професійної діяльності зазначеної категорії

¹ Шитря О. Основні стратегічні напрями модернізації державної податкової служби України // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 4-7.

² Дубенко С.Д. Державна служба і державні службовці в Україні: Навч.-метод. посібник / За заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Н.Р. Нижник. – К.: Ін Юре, 1999. – С. 62.

³ Подкопаєв С.В. Дисциплінарна відповідальність суддів: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2003. – С. 16.

осіб становлять закріплену у відповідних актах і прийняту особою як необхідну сукупність вимог, які ставляться до них, покладених обов'язків і наданих прав, що утворюють припустимий зразок їх поведінки і діяльності.

Ми не ставимо за мету провести докладний аналіз закріплених у відповідних нормативних актах прав, обов'язків та обмежень, встановлених для працівників податкової служби, а лише намагаємося окреслити основні підходи до конструювання сучасних стандартів поведінки і діяльності зазначеної категорії державних службовців. Першим кроком у цьому напрямку має стати чітке визначення і закріплення у законодавчих актах прав і обов'язків працівників державної податкової служби.

Стан справ у зазначеній сфері дозволяє стверджувати, що на сьогодні єдиний підхід законодавця до визначення прав і обов'язків працівників державної податкової служби відсутній. Так, аналіз норм Закону України „Про систему оподаткування”¹ свідчить про те, що в ньому закріплено права, обов'язки платників податків, норми ж про права і обов'язки податкових органів взагалі відсутні, а закріплення обов'язків зазначених службовців у Законі України „Про державну податкову службу в Україні” має чисто декларативний характер. Не можна погодитися також і з тим фактом, що права працівників податкової міліції, структурного підрозділу державної податкової служби, закріплюються, у своїй більшості, в Законі України „Про міліцію”². Якнайшвидшого вирішення потребують також і питання звуження дискреційних повноважень працівників податкової служби, які досить часто використовуються як засіб заповнення (компенсації) механізмів правового регулювання. У зв'язку з цим ми підтримуємо думку О.П. Дзисяка, який вважає, що в органах державної податкової служби потрібно зменшити обсяг таких повноважень, особливо з питань, у вирішенні яких є пряма матеріальна

¹ Про систему оподаткування: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 509.

² Про міліцію: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 4. – Ст. 20.

зацікавленість¹.

Більш повного і всебічного закріплення потребують також процедури реалізації деяких прав працівників державної податкової служби, пов'язаних з реалізацією адміністративно-примусових заходів (адміністративного затримання, доставлення, вилучення речей та документів тощо).

Наступним напрямком у розробці сучасних стандартів поведінки і діяльності працівників державної податкової служби має стати обов'язкове та систематичне ознайомлення податковою службою громадян з їх правами та обов'язками, прийнятими щодо останніх рішеннями тощо. Необхідність такого кроку впливає як із загальних принципів державного управління (відкритість, прозорість, підзвітність), так і з положень Закону України „Про інформацію”², відомчих нормативних актів.

Що ж стосується обмежень, які ставляться до працівників податкової служби, треба зазначити, що вони ідентичні тим, які встановлені у Законі України „Про державну службу”, але, не дивлячись на це, не було б зайвим сконструювати їх спеціально для працівників податкових органів і закріпити у Законі України „Про державну податкову службу в Україні”.

В нинішніх умовах особливої актуальності набувають питання забезпечення службової дисципліни серед державних службовців. Необхідно зазначити, що правовим питанням зміцнення службової дисципліни в юридичній літературі завжди приділялось достатньо уваги, управлінські ж шляхи її зміцнення досліджено ще недостатньо. Службова дисципліна як взаємодія певних форм суспільних зв'язків, правових, соціальних і моральних вимог, що регулюють поведінку працівників, а також засоби виконання конкретних вимог, безпосередньо впливає на стабільність підрозділів, плинність кадрів, ефективність службової діяльності. Значення службової дисципліни для життєдіяльності органів державної податкової

¹ Дзисяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2001. – С. 160.

² Про інформацію: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.

служби найбільш повно виявляється в тих функціях, які вона виконує в цій організації, оскільки органи державної податкової служби також є своєрідною суспільною організацією.

Важливою, хоча й непопулярною справою є очищення органів державної податкової служби від професійно непридатних осіб, які не тільки не здатні на належному рівні виконувати поставлені завдання, але й дискредитують своїми вчинками державну податкову службу. На жаль, подібні випадки ще трапляються, адже працівники державної податкової служби не ізольовані від суспільних проблем, і той негатив, який є у суспільстві, відображається і в її колективах.

З метою підвищення рівня використання кадрового потенціалу державної податкової служби необхідно вирішити ряд питань щодо покращення рівня матеріального стимулювання працівників, організації та умов праці, а також можливостей підвищення кваліфікації, враховуючи, що за даними соціологічних опитувань 42,7 % працівників не задоволені станом організації праці, 40,5 % – умовами праці, а 70,6 % – можливостями підвищення кваліфікації¹.

У сфері наукового, навчально-методичного забезпечення роботи з персоналом слід розгорнути серію наукових досліджень і експериментальних розробок з таких проблем державної служби в органах державної податкової служби: правове регулювання державної служби; правовий статус державного службовця органів державної податкової служби (міжнародні стандарти і законодавство України); соціологія і психологія державного службовця; економіка державної служби; освіта, оцінка і професійний розвиток управлінських кадрів; інформатизація і комп'ютеризація державної служби; методи боротьби з корупцією в державній службі і т. ін.

Таким чином, проблема вироблення сучасних стандартів поведінки і професійної діяльності працівників державної податкової служби

¹ Артеменко О.В. Організаційно-правові засади проходження державної служби працівниками ДПС України: Дис. ... канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2004. – С. 181.

України вимагає свого комплексного вирішення шляхом обов'язкового поєднання етичних та правових норм і подальшого їх закріплення на рівні нормативних актів. Повна і чітка регламентація стандартів поведінки є важливою гарантією дотримання прав, свобод та законних інтересів громадян працівниками податкової служби, а раз так, то і засобом підвищення її авторитету серед населення.

7.3. Проблеми удосконалення структури та правового статусу податкової міліції

Державна податкова служба в Україні є частиною суспільного організму, що потребує радикальних перетворень та реформувань як складова системи управління країною. Відповідно до концепції модернізації податкової служби, про яку вище йшла мова і в якій сконцентровано не тільки напрацьований досвід адміністрування податків в Україні за останні роки, але і досвід інших країн у сфері податкової діяльності, проводиться реформування Державної податкової служби, застосовуються нові методи адміністрування податків, спрощуються податкові процедури тощо. Відповідно до зазначеної концепції виникає також необхідність удосконалення структури та правового статусу податкової міліції. Процес модернізації податкової міліції, в тому числі її організаційної структури, на нашу думку, повинен базуватись на загально державних заходах щодо проведення адміністративної реформи в Україні та концептуальних засадах реформування всієї правоохоронної системи. В цьому процесі можна виділити кілька моментів.

Вкрай необхідно є концепція розвитку податкової міліції. Дуже важливо при цьому мати наукове обґрунтування місця і ролі податкової міліції у системі правоохоронних органів та податкової служби з аналізом та оцінкою економічного ефекту їх роботи. Вже чимало часу пройшло з тих пір,

як Управління по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування інтегровано із системи Міністерства внутрішніх справ у податкову службу. Висловлюються точки зору щодо місця цієї структури, але беззаперечним є одне – результативність роботи підрозділів податкової міліції після введення її у систему державної податкової служби зростає, однак невирішених проблем залишається ще дуже багато. Так, до цього часу податкова міліція у своїй діяльності керується Законом України „Про міліцію”, у той час як специфіка її діяльності вимагає регламентації спеціальним законом. У самій системі Державної податкової служби окремі підрозділи податкової міліції активно інтегруються у цивільні структури і навпаки – у структурах податкової міліції функціонує такий підрозділ як дослідчі перевірки. Частково вирішити зазначені проблеми можна шляхом прийняття Закону України „Про податкову міліцію в Україні”.

Недосконалість функціонуючої організаційної структури податкової міліції насамперед проявляється у жорсткому законодавчому закріпленні її основних складових елементів. Так ст.20 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” закріплено організаційну структуру податкової міліції, яка складається із: Головного управління податкової міліції, Слідчого управління податкової міліції та Управління по боротьбі з корупцією та безпеки. Подальший процес удосконалення функціонуючої організаційної структури зводився, в основному, до створення нових підрозділів Головного управління податкової міліції, а це, на нашу думку, привело не тільки до значного перевантаження цієї і без того досить громіздкої структури податкової міліції, а й до порушення загальних принципів управління. Недотримання важливих принципів управління зумовило виникнення ситуації, коли окремі структурні підрозділи Головного управління податкової міліції, зокрема, такі як управління по роботі з особовим складом, штаб та деякі інші, функціонально обслуговують інші структури податкової міліції, які не підпорядковані зазначеному Головному управлінню. В процесі модернізації організаційної структури податкової міліції, як уявляється,

необхідно не тільки звільнити її від жорсткого законодавчого закріплення, але і конкретизувати функції кожної складової, обґрунтувати і закласти наукові принципи та зв'язки їх співвідношень, вирішити інші важливі проблеми.

Удосконалення досудового слідства та діяльності слідчих підрозділів податкової міліції необхідно розглядати відповідно до напрямів модернізації Державної податкової служби України в цілому. З урахуванням того, що досудове слідство чітко врегульовано нормами кримінального та кримінально-процесуального законодавства, а діяльність слідчих підрозділів, крім того, ще й відомчими нормативними актами, такими напрямами необхідно вважати вдосконалення: організаційної структури слідчих підрозділів; управління персоналом; організаційної діяльності; інформаційного забезпечення слідчих підрозділів; податкового кримінального та кримінально-процесуального законодавства; взаємодії з іншими державними установами.

Удосконалення організаційної структури передбачає розробку оптимальних організаційних та функціональних структур, підрозділів слідства та дізнання на центральному, обласному (окружному) та регіональному (міжрайонному) рівнях залежно від навантаження. Існує нагальна потреба у реорганізації слідчого апарату, а саме: створення в його структурі підрозділів з розслідування кримінальних справ щодо відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом. Крім того, з метою підвищення авторитету слідчого апарату податкової міліції, приведення його структури у відповідність до вимог чинного законодавства, вжиття адекватних заходів у боротьбі зі злочинністю у сфері господарської діяльності, необхідно удосконалювати організаційну структуру слідчого апарату шляхом створення на базі Слідчого управління податкової міліції Головного слідчого управління, а на базі слідчих відділів обласних Державних податкових адміністрацій слідчих управлінь із збереженням їх існуючої штатної чисельності.

Існує нагальна потреба у створенні спеціалізованих підрозділів податкової міліції, які б виконували функції дізнання. У пп. 1.1 ст. 101 Кримінально-процесуального кодексу України до органів дізнання віднесено і податкову міліцію (у справах про ухилення від сплати податків і зборів, а також у справах про приховування валютної виручки). Провадження у даних справах здійснюються відповідно до розділу 7 Кримінально-процесуального кодексу України „Протокольна форма досудової підготовки матеріалів”. Схожа структура передбачена і проектом нового Кримінально-процесуального кодексу України. Незважаючи на наявність функції дізнання та необхідність її реалізації, спеціалізовані підрозділи не створені, що негативно впливає на якість провадження у таких справах.

Специфіка розслідування кримінальних справ про злочини, віднесені до компетенції податкової міліції (у справах про злочини, передбачені статтями 204, 207, 208, 209, частинами 2, 3, 4 статті 212, статтями 216, 218 Кримінального кодексу України, досудове слідство провадиться слідчими податкової міліції. Якщо під час розслідування цих злочинів будуть встановлені злочини, передбачені статтями 191, 192, 200, 201, 202, 203, 205, 213, 215, 219, 220, 221, 222, 255, 358, 364, 366, 367 Кримінального кодексу України, вчинені особою, щодо якої ведеться слідство, або іншою особою, якщо вони пов'язані зі злочинами, вчиненими особою, щодо якої ведеться слідство, вони розслідуються слідчими податкової міліції), вимагає від слідчих майже у кожній справі проводити експертизи. Недостатність коштів та неможливість відповідних установ через завантаженість та нестачу кваліфікованих експертів якісно і якнайшвидше провести експертні дослідження змушують слідчих відмовлятися від призначення експертиз у кримінальних справах, опиратися на висновки ревізорів податкової служби при проведенні документальних перевірок, що, у свою чергу, негативно впливає на повноту, всебічність та об'єктивність розслідування справ. Для розв'язання цих проблем у системі Державної податкової служби України необхідно створити спеціалізовані підрозділи для здійснення судово-

експертної діяльності.

Удосконалення управління персоналом передбачає насамперед перебудову професійної підготовки працівників податкової міліції та якісне її кадрове забезпечення. Основна мета професійної підготовки працівників підрозділів податкової міліції – це підвищення рівня компетентності в питаннях організації оперативно-службової діяльності та розслідування злочинів у сфері оподаткування, створення сприятливих умов для адаптації молодих співробітників податкової міліції. Професійна підготовка працівників податкової міліції є одним з головних питань у роботі з кадрами. Сьогодні в підрозділах податкової міліції працюють фахівці із вищою освітою: юристів 3698 (34,4 %), економістів 2790 (26 %), інженерів та працівників інших категорій 2937 (27,3 %). Майже 900 чол. підлягають направленню на курси початкової підготовки, з них майже кожен другий – оперативний працівник. Особливо гостро постає проблема недостатнього професіоналізму у слідчих податкової міліції. На відміну від слідчого іншої правоохоронної структури (МВС, прокуратури, СБУ), слідчі податкової міліції при провадженні досудового слідства керуються не тільки вимогами кримінального та кримінально-процесуального законодавства, але й повинні знати та виконувати норми податкового законодавства. Враховуючи його недосконалість, частоту змін та великий обсяг, підвищення професійної підготовки є однією з необхідних умов удосконалення діяльності слідчих підрозділів податкової міліції. Аналіз кадрового забезпечення слідчих підрозділів податкової міліції свідчить про існування таких проблем: по-перше, переважна більшість слідчих в недостатній мірі знають податкове законодавство; по-друге, потребує удосконалення система підготовки кадрів для слідчих апаратів (відсутній спеціальний факультет при Академії Державної податкової служби України, існує дефіцит навчальних посібників для слідчих, недостатній рівень методичного забезпечення навчального процесу тощо).

У зв'язку з цим напрямами перебудови професійної підготовки

працівників підрозділів податкової міліції мають бути: а) поглиблене вивчення податкового законодавства, основ бухгалтерського обліку та аудиту; б) підготовка нових навчальних посібників, підручників та методичних рекомендацій на основі матеріалів передового досвіду та практики протидії „тінізації” економіки; в) вивчення форм та методів економічного аналізу і контролю за суб'єктами підприємницької діяльності; г) освоєння комп'ютерних технологій.

Дослідження нормативно-правової бази, яка регламентує діяльність податкової міліції, свідчить про те, що соціально корисна мета, заради реалізації якої вона, власне, і була створена, законодавчо не визначена. Звісно, багато установ та організацій успішно працюють навіть за умов нечіткого визначення в їх установчих документах мети їх створення та діяльності. Проте необхідно пам'ятати, що, на відміну, наприклад, від закладів, у які громадяни звертаються за соціальною допомогою, податкова міліція виконує специфічну роль у підтриманні життєздатності держави, виконуючи завдання, пов'язані із використанням заходів примусу. За таких умов особливо важливим є чітке, обґрунтоване і нормативно закріплене визначення мети їх діяльності, з тим, щоб не тільки самі працівники податкової міліції, а й пересічні громадяни усвідомлювали важливість місії, покладеної на органи податкової міліції, та взаємозв'язок між успішністю виконання цієї місії і економічним процвітанням держави, можливістю надати соціальну допомогу всім, хто її потребує. Сьогодні ж, як свідчить повідомлення у засобах масової інформації, в суспільстві існують певні негативні настрої щодо органів державної податкової служби взагалі та органів податкової міліції, зокрема. У зв'язку з цим необхідною умовою ефективної діяльності податкової міліції є легітимація мети її діяльності. На нашу думку, це можна зробити шляхом включення до розділу V Закону України „Про державну податкову службу в Україні” окремої статті з назвою „Мета діяльності податкової міліції”, яка мала б такий зміст: „Метою діяльності податкової міліції є забезпечення національної безпеки України у

сфері оподаткування”.

Обов’язковим елементом правового статусу є визначення певного обсягу повноважень, закріпленого за кожним органом виконавчої влади відповідно до покладених на нього завдань і функцій, тобто компетенції. Повноваження – це закріплені за органом виконавчої влади права і обов’язки. Центральне місце і переважну частину серед повноважень органів податкової міліції складають державно-владні повноваження, тобто повноваження щодо прийняття обов’язкових до виконання рішень і забезпечення їх здійснення тими, кому вони адресовані. Проте аналіз змісту Закону України „Про державну податкову службу в Україні” та відомчих нормативно-правових актів, які регламентують діяльність податкової міліції, свідчить, що її повноваження виражені нечітко, стаття зазначеного Закону, яка регламентує її права, містить лише відсильні норми, а її обов’язки в даному нормативному акті взагалі не визначено.

Формування податкової системи України потребує вивчення досвіду розвинутих країн, податкові системи яких мають багатолітню історію. Наш власний досвід надзвичайно обмежений, оскільки в умовах адміністративно-командного соціалізму відносини між державою і підприємствами базувалися на прямому вилученні значної частини їх доходів до бюджету у вигляді відрахувань від прибутку, різних платежів. Досвід же країн, що мають багатовікову історію ефективного функціонування податкової системи, свідчить, що необхідною умовою такого положення є наділення спеціально уповноважених державою для боротьби з податковими правопорушеннями органів достатньо широким колом прав, а також чітким визначенням їх обов’язків.

З метою підвищення ефективності правового регулювання діяльності податкової міліції необхідно внести ряд змін до чинного законодавства.

Зокрема, статтю 21 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” доцільно, на нашу думку, викласти в такій редакції:

„Стаття 21. Обов’язки податкової міліції

Податкова міліція відповідно до покладених на неї завдань зобов'язана:

1) виявляти, попереджати, припиняти та розкривати злочини у сфері оподаткування, вживати з цією метою оперативно-розшукових та профілактичних заходів, передбачених чинним законодавством;

2) припиняти адміністративні правопорушення у сфері оподаткування і здійснювати провадження у справах по них;

3) виявляти причини і умови, що сприяють вчиненню правопорушень у сфері підприємницької, фінансової діяльності, оподаткування;

4) приймати та реєструвати заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесених до компетенції податкової міліції, та здійснювати їх перевірки;

5) здійснювати досудову підготовку матеріалів за протокольною формою та провадження дізнання;

6) здійснювати розшук платників, що ухиляються від сплати податків, інших обов'язкових платежів, та осіб, які займаються підприємницькою діяльністю без реєстрації у порядку, встановленому чинним законодавством, та незареєстрованих як платники податків;

7) здійснювати заходи, спрямовані на відшкодування заподіяних державі збитків, та оперативного забезпечення примусового стягнення заборгованості до бюджету;

8) забезпечувати безпеку працівників органів державної податкової служби та їх захист від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків;

9) запобігати корупції та іншим службовим правопорушенням серед працівників державної податкової служби”.

Статтю 22 Закону України „Про державну податкову службу в Україні” доцільно, як уявляється, викласти в такій редакції:

„Стаття 22. Права податкової міліції

Податковій міліції для виконання покладених на неї завдань надається право:

1) брати участь в комплексних планових та позапланових виїзних документальних перевірках суб'єктів підприємницької діяльності;

2) здійснювати оперативні перевірки діяльності суб'єктів підприємницької діяльності щодо: а) реалізації підакцизних товарів; б) дотримання встановленого порядку розрахунків зі споживачами з використанням реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг; в) перевищення лімітів готівки в касах та використання готівкових коштів при розрахунках за товари, роботи, послуги; г) порядку патентування торговельної діяльності, операцій з торгівлі готівковими валютними цінностями, операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу та побутових послуг; д) наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів тощо) на її здійснення;

3) перевіряти достовірність інформації, одержаної від фізичних осіб, для внесення її до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів; достовірність інформації щодо засновників суб'єктів підприємницької діяльності; достовірність інформації щодо фізичних, юридичних осіб, які є засновниками (власниками) суб'єктів підприємницької діяльності або їх афілійованими особами, що мають заборгованість перед бюджетами, державними цільовими фондами за податками, іншими обов'язковими платежами та кредитами, наданими під гарантії Кабінету Міністрів України і місцевих державних адміністрацій;

4) обстежувати будь які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та житло громадян, якщо вони використовуються як юридична адреса суб'єкта підприємницької діяльності, а також для отримання доходів;

5) відшкодовувати заподіяні державі збитки та здійснювати оперативне забезпечення примусового стягнення заборгованості до бюджету шляхом:

- вилучення готівки у платника податків, який має податкову заборгованість;

- звернення стягнення на рухоме майно, що перебуває у податковій заставі;

6) піддавати порушників чинного податкового законодавства фінансовим санкціям за матеріалами оперативних перевірок;

7) вимагати припинення правопорушень; складати протоколи про адміністративні правопорушення, провадити особистий огляд, огляд речей, вилучення речей і документів, застосовувати інші передбачені законом заходи забезпечення провадження у справах про адміністративні правопорушення; притягати до адміністративної відповідальності за порушення законодавства в сфері фінансів та підприємницької діяльності;

8) перевіряти у громадян при підозрі у вчиненні правопорушень документи, що посвідчують їх особу, а також інші документи, необхідні для з'ясування питання щодо додержання правил, нагляд і контроль за виконанням яких покладено на податкову міліцію;

9) здійснювати на підставах і в порядку, встановлених законом, оперативно-розшукову діяльність;

10) здійснювати провадження у справах про злочини, віднесені до їх компетенції;

11) проводити в порядку провадження дізнання і досудового слідства у кримінальних справах обшуки, вилучення, допити та інші слідчі дії відповідно до кримінально-процесуального законодавства;

12) затримувати і тримати у спеціально відведених для цього приміщеннях: осіб, підозрюваних у вчиненні злочину, обвинувачених, які переховуються від дізнання, слідства чи суду, засуджених, які ухиляються від виконання кримінального покарання; осіб, щодо яких як запобіжний захід обрано взяття під варту; осіб, які вчинили адміністративні правопорушення, для складання протоколу або розгляду справи по суті, якщо ці питання не можуть бути вирішені на місці; осіб, які виявили злісну непокору законній вимозі працівника податкової міліції;

13) проводити огляд осіб, зазначених у п. 12, речей, що знаходяться

при них, транспортних засобів, вилучати документи та предмети, що можуть бути речовими доказами;

14) входити безперешкодно у будь-який час доби: на територію і в приміщення підприємств, установ, організацій та оглядати їх з метою припинення злочинів, переслідування осіб, підозрюваних у вчиненні злочину; на земельні ділянки, в жилі та інші приміщення громадян у разі переслідування злочинця;

15) одержувати безперешкодно і безоплатно від підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та об'єднань громадян на письмовий запит відомості (в тому числі й ті, що становлять комерційну та банківську таємницю), необхідні у справах про злочини, що перебувають у провадженні податкової міліції;

16) обмежувати або забороняти у випадках затримання злочинців, надзвичайних обставинах рух транспорту і пішоходів; зупиняти транспортні засоби при наявності даних про те, що їх використовують з протиправною метою, оглядати транспортні засоби, перевіряти у водіїв товарно-транспортні документи;

17) приймати рішення про вилучення алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що реалізуються торговельними підприємствами без наявності на них марок акцизного збору; вилучати речі, заборонені чи обмежені в обороті;

18) користуватися безплатно всіма видами громадського транспорту, крім таксі;

19) застосовувати заходи фізичного впливу; зберігати, носити і застосовувати спеціальні засоби та зброю.

Начальник податкової міліції України, начальники управлінь та відділів податкової міліції, які є заступниками голів місцевих державних податкових адміністрацій та начальників державних податкових інспекцій, в повному обсязі володіють правами, наданими посадовим особам органів державної податкової служби”.

7.4. Зарубіжний досвід управління податковими органами та можливості його використання в Україні

В розвинених країнах світу сфера оподаткування та податкові органи є одними із стрижневих основ їх економічних систем. Вони є досить складними, враховуючи, з одного боку, кількість платників податків і кількість видів податків та зборів, а з іншого – кількість засобів правового регулювання. Звичайно, для реалізації фіскальної функції держави та забезпечення ефективного поповнення бюджету необхідні спеціальні державні органи.

Наприклад, у Сполучених Штатах Америки їх кілька – це Конгрес, Служба внутрішніх доходів, Податковий підрозділ і прокурорські відділи Міністерства юстиції, податкові суди, суди загальної юрисдикції¹.

Стаття 1 Конституції США визначає, що Конгрес має право вводити і стягувати податки, мита, такси та акцизи з метою виплати боргів і забезпечення загальної безпеки та добробуту США. Представницькі органи можуть запроваджувати тільки ті податки, які не суперечать податковому законодавству США, а місцеві органи відповідно, – лише ті платежі, які не суперечать законодавству штату². З наведеного можна дійти висновку, що Конгрес США на вищому юридичному рівні встановлює податкову систему, основні положення її функціонування і законодавчо закріплює види юридичної відповідальності за порушення цієї системи.

Сплата податків у США є обов'язком, з яким кожному потрібно рахуватися, оскільки навіть за неправильно заповнену податкову декларацію може бути накладено штраф до 1 тис. дол. Кожен американець зобов'язаний підрахувати всі свої прибутки за минулий рік, визначити за спеціальною таблицею суму податку, чітко заповнити формуляр 1040 і надіслати його разом з чеком на відповідну суму в податкове бюро. За виконанням

¹ Selected Federal Taxation Statutes and Regulations. – West Publishing Co., St.Paul, Minn, 1992. – P. 6054.

² Balter H. Tax Fraud & Evasion. 5-th ed. – Boston, 1983. – P. 83.

зазначеного обов'язку, а також інших податкових зобов'язань у США стежить Служба внутрішніх доходів Міністерства фінансів (СВД). Представників цієї служби американські громадяни бояться більше, ніж поліцейських, агентів ФБР, ЦРУ, інших спецслужб. Ці страхи не позбавлені підстав. Навряд чи будь-яка інша державна установа в США може зрівнятися з податковою інспекцією за широтою наданих повноважень¹.

У США перед податковою службою поставлено три таких основних завдання:

1. Сприяти зміцненню добровільного дотримання податкових законів.
2. Намагатися максимально задовольнити інтереси платників податків та зменшувати адміністративне навантаження на них.
3. Забезпечити більш ефективну роботу податкової служби за рахунок вдосконалення податкової системи та підвищення кваліфікації персоналу, тобто забезпечення ефективності роботи служби за рахунок якості її виконання і високого рівня кваліфікації службовців².

Служба внутрішніх доходів США є центральним, але не єдиним податковим органом США, який безпосередньо реалізує фіскальну функцію держави. У США як державі з федеральним устроєм фіскальна система має три рівні:

- 1) на верхньому рівні – СВД, яка здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збиранням федеральних податків;
- 2) на середньому рівні – податкові служби штатів, так звані департаменти доходів, які збирають податки і збори, що вводяться законодавчими зборами штатів; департаменти доходів, які очолюються головами виконавчої влади штатів, тобто губернаторами, складаються з підрозділів, які вирішують питання ідентифікації та реєстрації платників податків, податкових декларацій і грошових переказів, розрахунків сум

¹ Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник. - М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – С. 48, 56.

² Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навчальний посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – С. 190-191.

податків, їх примусового стягнення, надання допомоги платникам;

3) на нижньому рівні – місцеві податкові органи, що стягують податки, запроваджені місцевими органами влади¹.

СВД як структурний підрозділ Міністерства фінансів США має багато підрозділів. Основні з них такі:

1. Служба обробки податкових декларацій (30 тис. службовців по всій країні).

2. Служба перевірки податкових декларацій (35 тис. службовців).

3. Служба стягування податків (15 тис. службовців).

4. Служба кримінальних розслідувань (приблизно 3 тис. службовців) – це силова структурна одиниця СВД, єдиний орган, який забезпечує примусове виконання податкових законів. Працівники служби називаються податковими агентами і наділені широкими слідчими повноваженнями, співпрацюють з місцевими прокурорськими органами, іноді взаємодіють з Федеральним бюро розслідувань.

Внутрішню структуру Служби кримінальних розслідувань СВД утворюють кілька ланок: Головне управління, розташоване у м. Вашингтоні, очолюється керівником (Chief), який відповідає за політику та програми на національному рівні; регіональні управління в шести регіонах США очолюються керівниками (Director), які здійснюють координаційні та наглядові функції при проведенні податкових розслідувань на своїй території; центри виявлення шахрайств (у США таких центрів десять) очолюються постійним керуючим агентом (Resident Agent in Charge)².

Податковий підрозділ Міністерства юстиції США – державна установа, яка має дуже широкі повноваження щодо розслідування та підтримання обвинувачення у кримінальних податкових справах. Він взаємодіє із структурними підрозділами Міністерства юстиції США: Аторнейською службою, Силевим відділом Кримінального підрозділу, Відділом боротьби з

¹ Encyclopaedia Britannica in 30 Volumes. Volume 17. – 1997. – P. 1086.

² Garbis M., Garbis J. Supplement to Accompany Tax Procedure and Tax Fraud. 3-rd ed. – West Wadsworth, 2000. – P. 56.

незаконним обігом наркотиків, Службою кримінальних розслідувань СВД. Податковий підрозділ має також кілька цивільних та кримінальних підрозділів, які сприяють діяльності прокурорів у певних регіонах. Наприклад, функції кримінального переслідування покладаються на три регіональних відділи і відділ кримінального оскарження та примусової податкової політики (CATEPS – Criminal Appeal and Tax Enforcement Policy Section)¹.

Зазначена державна організація існує на кошти платників податків і ні від кого не приймає жодної фінансової допомоги. Це покликано максимально забезпечити чесність і неупередженість усіх працівників управління. Матеріальна незалежність та надійність тих, хто має справу з виконанням контрольних функцій, забезпечується ще й їх високою заробітною платою: річна заробітна плата службовця податкового відомства становить 35-42 тис. дол. Попередній вплив інформації про намічену перевірку податковою службою цілком виключено. Пояснюється це повною непередбаченістю комп'ютера, який опрацьовує всі податкові надходження і намічає „жертву” для наступних вибіркової перевірок. Електронна машина видає прізвища та адреси тих, хто зовсім не надіслав податки, або тих, у кого вони підозріло малі.

У США інспектор-контролер покликаний не тільки займатися викриттям порушників закону, а й всіляко допомагати платникам податків правильно оформити відповідну анкету, нагадати їм про термін сплати, а в разі порушення встановленого порядку – вжити до них санкції. У податкового інспектора для кожного типу перевірки є докладна настанова щодо того, що і в якій послідовності потрібно перевіряти. Для кожної галузі економіки і практично для кожної професії є спеціально розроблені інструкції.

Дії податкового інспектора можуть бути опротестовані в судовому порядку. Але якщо платник податку програв таку справу, то за ухилення від

¹ Hodous R., Lombardi L. Let's Really Change Taxes, A Complete Internal Revenue Code In 30 Sections. 3rd ed.// Lincoln Rembrandt Publishing. – 1998. – P. 176.

сплати податків він карається тюремним ув'язненням до 4 років і штрафом у 50 тис. дол. У випадках систематичного ухилення від сплати податків покарання може бути значно жорсткішим – аж до довічного ув'язнення. Крім того, СВД може вилучити в рахунок сплати податку власність (аж до нерухомості) платника, який систематично ухиляється від сплати¹.

До системи державних органів у США, які здійснюють діяльність у сфері оподаткування, належать також податкові суди. Податкові Суди США розглядають спори, які є предметом цивільного судового процесу. Суди першої інстанції складають Податковий суд США (Tax Court), Претензійний суд (Claims Court) і Федеральний регіональний суд (Federal District Court). Податковий суд, заснований Конгресом у 1924 р., згідно зі ст.1 Конституції США, вирішує суперечки між платниками податків і Службою внутрішніх доходів. Його рішення можуть переглядатися у федеральних апеляційних судах та у Верховному Суді США.

Систему судів загальної юрисдикції США складають місцеві, окружні (районні), апеляційні суди та Верховний Суд США. Слід звернути увагу на те, що суди загальної юрисдикції розглядають та переглядають переважно ті податкові справи, де особа звинувачується у вчиненні злочину проти податкової системи США. Цивільні справи ці суди не розглядають².

Отже, як бачимо, податкова політика США реалізується всіма гілками влади: законодавчою, виконавчою, судовою. Кожен із згаданих вище державних органів США має свої чітко визначені повноваження, що за умови оптимального поєднання спеціальних ресурсів – кадрових, матеріальних, правових – забезпечує дієвість фіскального механізму держави.

Структура податкових служб у країнах Центральної Європи практично мало відрізняється, оскільки вони здійснюють подібні функції. Проте, звісно, існують і відмінності.

Так, у Німеччині податкова служба входить до складу Міністерства

¹ Турчинов О.В. Тіньова економіка: теоретичні основи дослідження. – К.: Артек, 1995. – С. 54.

² David A. Mader, "Fiscal Year 2000 Budget In Brief", Washington, Department of the Treasury Internal Revenue Service, 1999. Document 9940 (Rev. 1-1999). Catalog Number 23819V. – P. 110-112.

фінансів як департамент. Федеральний податковий департамент безпосередньо займається податками. Він має центральний апарат. Німецька система, крім центрального апарату, має ще регіональний апарат (податкові землі). На рівні кожної із земель (регіонів) є своє міністерство фінансів. Відповідно, сьогодні Німеччина має 16 територіальних одиниць, які називаються землями, і 16 таких же земельних міністерств фінансів. Зазвичай на посаду міністра обирається політик, а не спеціаліст по податках. Це людина, яка розуміється на податках і до думки якої прислуховуються, – сенатор чи його перший заступник. Він є державним службовцем. Зазвичай на цю посаду обирають спеціаліста вищого класу. Можуть вибрати професора університету, який вийшов на пенсію, чи високопоставленого працівника податкової служби. Сенатор відповідає за виконання податкового законодавства¹.

Кожна із земель має директорат, їх структура схожа із структурою центрального апарату. Чому схожа, а не ідентична? Тому що в кожній землі є свої особливості, характерні для цього регіону.

Отже, центральний апарат представляє федеральний податковий департамент, а на рівні кожного регіону – земельний директорат.

Земельний директорат не зобов'язаний керуватися інструкціями, які видаються федеральним департаментом, на відміну від США. З федерального рівня на земельний надсилаються керівні вказівки, але вони мають надсилатися всім землям одразу. Тому перед тим як їх розробляти, іде довгий процес консультацій з усіма землями. Тільки у разі згоди половини земель з доцільністю цих керівних вказівок вважається, що вони вступили в силу.

Земельний рівень податкових органів. Вони повністю незалежні від центрального рівня і мають свій директорат, який виконує функції нагляду і спостереження. В податкових органах земельного рівня є відділи, які займаються питаннями податків і митниці. Вони мають загальну комісію,

¹ Law and Institutions of the European Union. – London, Dublin, Edinburg, Butterworths. – 1994. – P. 336.

членами якої є представники податкової і митної служб, тому що податкові і митні питання тісно переплетені. Цей комітет не має свого статуту. Перша перевага цього комітету полягає в тому, що спеціалісти з податкової і митної служб мають можливість оперативно обмінюватися інформацією, що дуже важливо для своєчасного прийняття рішень¹.

Місцеву податкову службу очолює директор. Залежно від розміру податкової служби директор може брати чи не брати участь у виконанні адміністративної діяльності цієї служби. При керівникові працює секретар, який відповідає за кадрові питання. Він повинен бути компетентним у питаннях застосування дисциплінарного законодавства та в питаннях загальної організації роботи податкового офісу. При керівникові працює також ще декілька спеціалістів. Залежно від того, скільки платників податків обслуговує місцева податкова служба, спеціалісти, які працюють там, поділяються на тих, хто дає поради керівникові з прибуткового податку або з податку на прибуток підприємств. Для маленьких офісів це може бути один спеціаліст з двох податків. Крім того, є помічник з питань податку на додану вартість, помічник з податку на подарунки і на спадщину.

Начальнику місцевого податкового органу підпорядковуються різні відділи². Відділ оцінки займається розглядом декларацій, а потім проводить стандартизовану процедуру контролю за заповненням декларацій. При укомплектуванні цього відділу до нього направляють кращих спеціалістів. Вони перевіряють не всю декларацію, а тільки окремі показники, які особливо необхідні для визначення податкових зобов'язань. Відділ оцінки поділяється на підвідділи. Бухгалтерський відділ відстежує сплату податків. Цей відділ повинен бути структурно відокремлений від відділу оцінки, тому що відділ оцінки за допомогою комп'ютера визначає суму податку, який повинен бути сплачений, а бухгалтерський відділ встановлює, коли ця сума повинна бути

¹ Morgan P. Tax Procedure and Tax Fraud in a Nutshell (Nutshell Series). 2nd ed. // West Information Pub Group. – 1998. – P. 213.

² Law and Institutions of the European Union. – London, Dublin, Edinburg, Butterworths. – 1994. – P. 338-340.

сплачена і з яких податків оплата вже була здійснена. Спеціалісти відділу примусового збору повинні бути комунікабельними, мати здібності до спілкування з людьми. Зазначене стосується також відділу аудиту чи перевірок¹.

Структура податкової адміністрації Франції схожа із системою податкових органів інших європейських країн, але має свою специфіку. Вона полягає в тому, що ця структура є чотирирівневою: центральний рівень (один центральний апарат); регіональний рівень (20 регіональних служб); провінції (119 провінцій); місцеві податкові органи (близько 900 служб)².

Сама податкова служба має структуровану вертикаль на кожному рівні. На центральному рівні є Генеральний податковий директорат. Ця структура займається питаннями, що стосуються податків. Цей директорат поділений на служби.

Зокрема, служба кадрів і бюджету займається встановленням кількості працюючих у податковій системі. Крім того, вона, головним чином, відповідає за те, щоб уряд прийняв ставки заробітної плати для працівників податкового апарату. Така служба існує в кожній податковій системі європейських країн.

Наступне управління – це управління, яке займається обробкою даних. Це питання особливо важливе для Франції, тому що її податкове законодавство складне і заплутане, і тільки за допомогою комп'ютерної програми можна точно прорахувати, яку суму податку підприємство має сплатити. Для того щоб прорахувати податки підприємства, воно повинно внести всі дані до комп'ютера, а вже він за допомогою спеціальної програми розрахує цю суму. Навіть ті працівники податкової, які займаються оцінкою таких сум податків, незважаючи на високу кваліфікацію, без допомоги комп'ютера не впоралися б із цим завданням.

Працівники із центрального апарату отримують необхідну інформацію

¹ Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Зазн. праця. – С. 171-176.

² Studies of International Fiscal Law. – London, 1995. – P. 166.

від регіонів. Регіональні податкові служби отримують інформацію від провінцій, а провінції отримують інформацію від місцевих податкових служб. Зрозуміло, що значно швидше було б, якби місцеві служби передавали інформацію прямо до центрального апарату. Тоді ця інформація була б більш дієва.

Центральний апарат має доступ до комп'ютерних баз даних всіх рівнів. Але коли інформація передається знизу до верху, то тут існує жорстка вертикаль, інформація з нижчого рівня повинна пройти через всі інстанції до центрального апарату.

Яким чином інформація проходить через ці інстанції? Місцевий апарат складає звіт, який передає до органу провінції. Ті, в свою чергу, складають свій звіт і передають його до регіонального рівня. Регіональною службою складається третій звіт, який надходить до центрального апарату¹.

Наступне управління – це управління земельного податку. Об'єктом оподаткування цим податком є земельна ділянка.

Апеляціями займається управління апеляцій. Якщо платник податку не згодний з оцінкою чи розрахунком суми податку, які зробив податковий інспектор, то він може подати апеляцію на це рішення. У Франції, якщо подається апеляція на нарахування суми податку по доходу і по прибутку, то вона проходить через три інстанції адміністративним шляхом. Існують не тільки адміністративні канали подачі апеляції, але можна провести і юридичне обґрунтування. Ось чому деякі розгляди тривають іноді 10 і більше років. Найдовший з них відбувався протягом 22 років.

Навчання спеціалістів податкової системи проходить на центральному рівні, у навчальному центрі, для того щоб переконатися, що по всій території країни застосування законодавства і різних положень податкових законів є однаковим.

Наступне управління – це служба земельного реєстру. Питання, що стосуються землі, розглядаються на місцевому рівні.

¹ Studies of International Fiscal Law. – London, 1995. – P. 182.

Головне управління міжнародних аудитів проводить аудит 20 великих підприємств, що займаються міжнародною діяльністю. Це якраз та відмінність, яку більше ніде не зустрічається в країнах Європи. Спеціалісти податкової служби вважають, що аудит підприємства треба проводити на місцевому рівні, оскільки провести перевірку підприємства можна тільки тоді, коли податковий інспектор сам працює на території, на якій розташоване підприємство, що перевіряється. При проведенні аудиту підприємств податковий інспектор повинен знати все, що стосується виду діяльності цього підприємства. Спеціалісти з міжнародних аудитів повинні знати іноземні мови.

У Міністерстві фінансів Франції створено окреме управління для проведення аудиту великих підприємств. Крім цього, ці підприємства повинні відкривати свої офіси і мати штаб-квартири тільки у Парижі. Спеціалісти цього управління повинні знати англійську мову, тому що більшість цих підприємств ведуть свою бухгалтерію англійською мовою і більшість контрактів укладаються ними також англійською мовою. Тому по всій країні таких спеціалістів-аудиторів на цих підприємствах дуже мало. Аудит для таких великих корпорацій проводиться на постійній основі, без відриву від основної роботи. Підрозділи аудиту пред'являють статистичному управлінню інформацію про здійснення перевірки підприємств на основі фінансових даних¹.

Структура регіональних і провінціальних рівнів схожа зі структурою центрального рівня².

В Італії розкриттям і розслідуванням злочинів у сфері оподаткування, поряд з Державною поліцією та Корпусом карабінерів, займається Генеральне командування фінансової гвардії (ГКФГ), яке структурно перебуває в Міністерстві фінансів. Основними функціями ГКФГ є попередження, викриття та розслідування фінансових злочинів. Підрозділи ГКФГ певною

¹ Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Зазн. праця. – С. 178-182.

² Studies of International Fiscal Law. – London, 1995. – P. 185.

мірою діють автономно. Однак, фактично координація з відповідними структурами поліції в рамках здійснення оперативних і слідчих заходів щодо боротьби з економічними злочинами має характер підпорядкованості їм, оскільки в даному разі офіцери ГКФГ реалізують свою поліцейську функцію.

Головна відмінна особливість правоохоронної діяльності в Італії у сфері боротьби з економічною злочинністю – це винятково широка компетенція ГКФГ, надана рядом законодавчих актів, серед яких основними є норми щодо припинення порушень фінансових законів, передбачені Законом від 7 січня 1929 р. Офіцери ГКФГ наділені фіскальними функціями податкових інспекцій і правами поліції в частині здійснення оперативних заходів та кримінального розслідування. Вони мають право доступу на підприємства, фірми, в банки і до будь-яких документів у зв'язку з необхідністю перевірки об'єктів оподаткування і фінансового контролю без отримання дозволу суду на такі дії. Вони самостійно здійснюють оперативний пошук таких злочинів як приховання доходів від оподаткування, фіктивне банкрутство, махінації з переказом валюти за кордон і навпаки, інших подібних злочинів.

У разі викриття фактів приховування доходів від оподаткування на суму не менш як 50 млн. лір офіцер ГКФГ може самостійно оформити адміністративний штраф і надіслати матеріали для виконання в адміністративне бюро. В оперативній роботі офіцери ГКФГ керуються тими ж законами, що й Державна поліція¹.

За податкову політику в Голландії відповідає Державний секретар Міністерства фінансів. Робота, пов'язана з цим напрямком, виконується двома Генеральними Директоратами Міністерства фінансів: Генеральним Директоратом з податкової та митної політики і законодавства, який займається правовими аспектами податкової політики, та Генеральним Директоратом Податкової та митної адміністрації, який відповідає за впровадження

¹ Попович В.М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології. – К.: Правові джерела, 1998. – С. 29-32.

податкової політики в життя, за нарахування і стягнення податків¹.

Генеральний Директорат з податкової та митної політики і законодавства, який займається правовими аспектами податкової політики і законодавства, інформує Міністра фінансів і Держсекретаря з питань загальної податкової політики; розробляє проекти законодавчих актів; надає консультації щодо підготовки податкових конвенцій та їх впровадження. До його складу входять чотири Директорати: Директорат податкової політики; Директорат міжнародної податкової політики; Директорат з законодавчих питань, які стосуються прямих податків; Директорат з законодавчих питань, які стосуються непрямих податків.

До складу Генерального Директорату податкової та митної адміністрації входить сім Директоратів, кожен з яких відповідає за різні види податків. Це, зокрема, такі Директорати: Директорат з питань податкового законодавства; Директорат з планування, фінансів і контролю; Директорат з кадрових та організаційних питань; Директорат прямих податків; Директорат податків на споживання; Директорат з митних справ; Директорат по внутрівідомчому контролю та ін.

До завдань цієї адміністрації входять також нарахування і стягнення платежів соціального страхування, нагляд за експортно-імпортними операціями і транзитом вантажів. Останнє завдання пов'язане не лише з фінансовими інтересами, а й покриває економічні, медичні, сільсько-господарські аспекти і безпеку.

Структура податкової та митної адміністрації організована за типом податків. 89 місцевих офісів здійснюють процедуру перевірки та обробки інформації, нарахування та стягнення податків, аудит. У структурі виділено такі цільові групи: приватні платники; підприємства; великі компанії.

Крім того, різні види податків і різні процедури (нарахування та стягнення податків, аудит) інтегровані в одному офісі. Таким чином, платник може контактувати з одним офісом з приводу усіх питань оподаткування. Офіс,

¹ Loft R., Loft N. Tax crimes, evasion of another's tax and defenses. – Washington, 1973. – P. 139.

у свою чергу, має в своєму розпорядженні всю необхідну інформацію для роботи з платниками податків щодо їх податкових справ.

Основне завдання податкової адміністрації Голландії формулюється так: «Підтримувати та посилювати бажання платників податків у виконанні ними своїх податкових зобов'язань». Особлива увага приділяється підвищенню кваліфікації працівників податкової адміністрації, оскільки кожен з працівників адміністрації повинен мати ґрунтовні глибокі знання з усіх видів податків, а також навички в роботі, що дають їм можливість самим вести податки та приймати правильні рішення¹.

Кілька разів на рік адміністрація проводить зустрічі з представниками місцевих організацій, профспілок, аудиторських компаній, щоб обговорити питання оподаткування в цілому і надати роз'яснення щодо позицій податкової адміністрації з конкретних питань, пояснити цілі, які Податкова адміністрація ставить перед собою. У податковій адміністрації Голландії працює понад 30 тис. осіб або 20,6 податківців на 10000 жителів країни².

Податкову службу Японії утворює Національне податкове управління, яке займається обкладанням і стягуванням національних податків та зборів і має 11 районних податкових управлінь, 518 окружних податкових служб і податкову службу Окінави. Крім того, Національне управління має Національний податковий коледж для підготовки податкових службовців і Національний податковий суд для розгляду податкових спорів. Коледж і суд мають у своєму розпорядженні відділення при районних управліннях і на Окінаві³.

Національне податкове управління засноване в 1949 р. Начальник цього управління, який призначається зі схвалення кабінету міністрів міністром фінансів, має заступника з міждержавних податкових питань і помічника з питань виробництва і оподаткування спиртних напоїв та пива.

¹ Loft R., Loft N. Tax crimes, evasion of another's tax and defenses. – Washington, 1973. – P. 140.

² Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Зазн. праця. – С. 176-178.

³ Yukio Noguchi. Tax Reform Debates in Japan// World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries. - San Francisco, California, 1990. – P. 111-127.

Центральна установа Національного податкового управління розташовується в Токіо. До її обов'язків входять розробка засад діяльності і плану роботи податкової служби, підготовка роз'яснень для районних податкових управлінь з метою єдиного тлумачення і застосування податкових законів, нагляд і контроль за роботою районних податкових управлінь і окружних служб. Вона підтримує також зв'язок з іншими міністерствами, відомствами і різними організаціями для вирішення податкових питань.

Після перебудови Національного податкового управління в липні 1991 р. його центральна установа складається із секретаріату начальника і трьох управлінь (оподаткування, обліку доходів і збору податків, перевірки рахунків і кримінального розслідування).

Секретаріат, який очолюється заступником начальника, складається із семи відділів (узгодження, кадрів, обліку, планування соціальних питань, громадських зв'язків, автоматичної обробки даних) і двох служб (господарського і міждержавних зв'язків). В ньому працюють помічник начальника, головний спостерігач за кадрами, керуючий з питань досліджень і планування, податковий радник.

Управління оподаткування має шість відділів (прибуткового податку, майнового податку, корпоративного податку, податку на споживання, винного податку, відомостей і перевірок) і юридичну службу, у якій працюють керуючі з оцінки майна, пивоварства і податку на споживання.

Управління обліку доходів і збору податків складається відповідно з двох відділів. Управління перевірки рахунків і кримінального розслідування також має два відділи, у ньому працює керуючий з міждержавних розслідувань податків.

Районні податкові управління мають у своєму розпорядженні трохи інші підрозділи, однак усі вони мають управління узгодження і господарства, більшість з них – два управління оподаткування, управління обліку доходів і збору податків, управління перевірки рахунків і кримінального розслідування. Деякі, наприклад Каназава і Кумамото мають лише одне

управління оподаткування, інші, як Токіо, Нагоя і Осака – управління перевірки рахунків і управління кримінального розслідування, причому податкове управління токійського району включає чотири управління перевірки.

Управління узгодження і господарства складається з дев'яти відділів (узгодження, двох кадрових, підготовки кадрів, обліку, соціального планування, двох відділів автоматичної обробки даних) і двох служб (громадських зв'язків і податкового радника).

Крім того, в цьому управлінні працюють чотири керуючі: з автоматичної обробки даних, нагляду за роботою податкових рахівників, кадрових питань, будівництва і ремонту.

Управління оподаткування включає сім відділів (прибуткового, майнового, корпоративного і винного податків, податку на споживання, відомостей і перевірок) і службу з пивоварства. Тут працюють керуючий з податкових відомостей, службовець з податкових спорів, особливі службовці з оцінки майна і з виробництва спиртних напоїв.

Управління обліку доходів і збору податків складається з п'яти відділів (обліку доходів, збору податків, оперативної групи, двох – узгодження особливого стягування податків) і служби з податкових спорів. В ньому працюють службовці із податкових спорів, з доходів, особливий службовець з доходів, які займаються примусовими стягуваннями податків.

Управління перевірки рахунків і кримінального розслідування має чотири відділи (перевірки рахунків, перегляду податкових зобов'язань, кримінального розслідування і узгодження). В цьому управлінні працюють особливий перевіряючий, головний перевіряючий, особливий слідчий і головний слідчий.

Районне податкове управління під наглядом центральної установи Національного податкового управління керує роботою розташованих у районі податкових служб, у деяких випадках робить на них прямий тиск, а деякі обов'язки бере на себе. Так, управління перевірки рахунків і

кримінального розслідування районного управління займається перевіркою рахунків великих корпорацій з корпоративного податку, податку на споживання і розслідує випадки ухилення від національних податків. Управління оподаткування перевіряє рахунки з винного податку і податку на бензин, а управління обліку доходів і збору податків проводить примусове стягування податків у випадках значних приховувань доходів.

Окружні податкові служби є безпосередніми виконавцями податкового законодавства, вони виконують такі функції:

- стежать за утриманням податку;
- збирають податки за деклараціями;
- займаються обкладанням доходів і майна, не охоплених першими видами стягування податків;
- розглядають податкові спори;
- дають податкові консультації тощо.

Кожна податкова служба вправі стягувати будь-який внутрішній податок.

Структура окружної податкової служби відрізняється залежно від величини округу. Податкову службу очолює директор, у великих податкових службах директор має заступника, особливого службовця з доходів і особливого перевіряючого, який займається перевіркою рахунків великих платників податків. Більшість податкових служб складається з відділу узгодження і трьох груп (обліку доходів і збору податків, перевірки рахунків індивідуальних платників податків, перевірки рахунків корпоративних платників податків). Крім того, у податковій службі працюють особливий службовець з громадських зв'язків і головний перевіряючий із спиртних напоїв, який стежить за їх виготовленням і сплатою винного податку.

Відділ узгодження займається кадрами, звітністю, соціальними питаннями і узгодженням усієї роботи окружної податкової служби.

Група обліку доходів і збору податків зобов'язана враховувати різні джерела доходів, збирати податки, примусово стягувати їх у випадках

приховування доходів.

Група перевірки рахунків індивідуальних платників податків займається збором особистого прибуткового податку, податку на споживання, майнового податку і збором відомостей про податки.

Група перевірки корпоративних платників податків відповідає за збір корпоративного прибуткового податку, податку на споживання, стягнутого з корпорацій, прибуткового податку, який утримується у джерела доходу, і за інші непрямі податки.

Найменша податкова служба складається з відділу узгодження і групи перевірки рахунків, у якій обов'язково працюють головний перевіряючий і головний службовець із доходів.

В останні десятиліття внаслідок швидкого розвитку економіки країни у містах помітно збільшилася кількість об'єктів оподаткування, що потягло поділ деяких великих податкових служб і створення нових. У 1972 р. була створена районна податкова служба Окінави; на відміну від районних податкових управлінь вона не має структурних управлінь, а складається з відділів. У 1990 р. у Національному податковому управлінні, включаючи районні управління і окружні служби, були зайняті 52,6 тис. чоловік (без представників коледжу і податкового суду), з них 89,5 % – чоловіки і 10,5 % – жінки. Понад 69 % податкових службовців – особи віком до 40 років.

Щорічно Національне податкове управління наймає нових працівників, це:

- випускники старших класів (12 років навчання) шкіл, які здали іспит третього класу для роботи на державній службі;
- випускники університетів, які здали іспит на фахівця з національних податків;
- випускники університетів, які витримали іспит першого класу.

Іспити проводить Національне управління кадрів при кабінеті міністрів, яке відповідає за роботу з державними службовцями.

Система заробітної плати податкових службовців визначається

законом. Як правило, ставки заробітної плати податкових службовців трохи вищі, ніж у інших державних службовців. Це пояснюється тим, що податкова служба вимагає різнобічної підготовки і пов'язана із деяким ризиком. Залежно від складності роботи, що виконується, зарплата податкових службовців має 11 ступенів. Знову найнятий службовець, який пройшов початкове навчання, одержує заробіток першого ступеня, а керівники окружних податкових служб (залежно від величини округу) – від 9-го до 11-го ступеня. При визначенні ступеня заробітної плати крім здібностей і успіхів у праці враховуються також досвід роботи, терміни одержання попереднього ступеня. Успішно використовується і система, за якої сумлінні службовці одержують надбавки до заробітної плати.

Закон про державну службу і правила Національного управління кадрів вимагають від податкових службовців бездоганної поведінки. Національне податкове управління намагається підвищувати самосвідомість податкових службовців, підтримувати сталість податкових кадрів.

Зважаючи на особливу важливість податкової служби для держави, в Національному податковому управлінні утворена система спостереження за кадрами. Спостерігачі покликані не стільки виявляти порушення, скільки попереджати їх, створюючи певні умови для збереження довіри платників податків до податкової служби.

У 1991 р. у системі спостереження за кадрами Національного податкового управління були зайняті 120 чоловік, кожен з яких призначається начальником Національного управління.

Важливу роль у податковому житті Японії відіграють податкові рахівники. Вони як незалежні і безсторонні фахівці допомагають платникам податків виконувати їх податкові зобов'язання відповідно до вимог податкового законодавства. Закон про атестованих податкових рахівників (від 1951 р.) обмовляє галузь їх діяльності, її зміст, їхнього права й обов'язки. Податкові рахівники діють як податкові агенти: готують податкові документи, проводять податкові консультації з усіх національних податків

(крім гербового збору, податку на записи і дозволи).

Звання податкового рахівника присвоюється тим, хто витримує іспит на «атестованого податкового рахівника» – правознавцям, атестованим громадським рахівникам і деяким іншим фахівцям. Податкові рахівники зобов'язані стати на облік у Управлінні податкових рахівників японської Федерації товариств податкових рахівників. Без такого звання і членства забороняється займатися діяльністю податкового рахівника. У деяких межах податковим рахівництвом можуть займатися лише законознавці, повідомляючи про це керівника районного податкового управління, і громадські рахівники, одержавши відповідний дозвіл.

У березні 1991 р. у Японії на обліку перебувало майже 57 тис. податкових рахівників. Їх доповнювали 1204 правознавці, що займаються податковим рахівництвом шляхом повідомлення керівника районного управління, і 1130 громадських рахівників.

Національне податкове управління має Раду податкових рахівників, яка складається із трьох чоловік, що знаються на податковому законодавстві, рахівництві і звітності і мають великий досвід роботи в податкових органах. Рада приймає іспити податкових рахівників, стежить за їх роботою і підтримує зв'язок з чотирнадцятьма їх товариствами, розташованими по всій країні¹.

Структура податкової адміністрації Польщі, на відміну від багатьох країн, має не три рівні, а два: центральний та місцевий².

Сучасна податкова система Польщі має на центральному рівні при Міністерстві фінансів Податкову палату, яка займається питаннями податків і бюджетом. Міністерство фінансів поділено на управління за різними типами податків. Такий розподіл дуже важливий.

Міністерство фінансів Польщі відповідає за формування податкової

¹ Yukio Noguchi. Tax Reform Debates in Japan// World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries. - San Francisco, California, 1990. – P. 111-127.

² World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries. - San Francisco, California, 1990. – P. 85.

політики, складання законів і адміністрування податків та поділяється на департаменти (управління):

- управління непрямих податків – займається збором непрямих податків (податок на додану вартість та спеціальні акцизні збори).

Управління непрямих податків планує бюджет у розрізі цих податків;

- управління прямих податків – займається збором прибуткового податку з громадян і податку на прибуток підприємств. У Польщі встановлена диференційована шкала оподаткування доходів, тобто чим більше заробляє платник податків, тим вищі його податкові зобов'язання;

- управління фінансового фіскального контролю, працівники якого розглядають апеляції на дії працівників місцевих податкових інспекцій;

- управління фіскального контролю, яке займається проведенням податкового аудиту, а також проводить навчання аудиторів;

- управління фінансової політики і аналізу, яке розробляє податкові законопроекти, а також частково допомагає інспекторам проводити аудит розрахунків.

На місцевому рівні в Польщі нараховується 337 місцевих податкових інспекцій, 49 фіскальних палат та 49 офісів проведення фіскальних перевірок. До обов'язків місцевих податкових інспекцій належать оцінка і збір податків, проведення реєстрації з метою оподаткування. Реєстрація платників податків є проблемою навіть для добре розвинених країн.

Крім того, місцеві органи виконують прості так звані кабінетні перевірки, тобто перевіряють документи без виходу на підприємства. Також до обов'язків місцевих податкових інспекцій входить провадження кримінальних справ. Місцеві податкові інспекції вважаються інстанціями першого ступеня, в яких приймаються первинні рішення по податках. Другим ступенем є фіскальні чи фінансові палати.

Порушниками податкового законодавства в Польщі займаються економічні відділи судів. Якщо платник податку не задоволений результатами перевірки, він має право подати заяву до адміністративного суду. В

адміністративному суді розгляд ведеться незалежним суддею. Цей суд розглядає діяльність податкової інспекції і виносить вердикт, чи були якісь порушення в діяльності податкової інспекції.

Фіскальні податкові органи є другою інстанцією при розгляді апеляцій. Вони контролюють та ведуть нагляд за діяльністю місцевої податкової інспекції.

Відділи чи офіси фіскального контролю проводять фінансові перевірки всіх великих підприємств, виконують спеціалізовані фінансові перевірки стосовно міжнародних зв'язків та щодо великих груп підприємств, наглядають за цінами, що контролюються державою, проводять перевірки в зовнішньоекономічній діяльності та контролюють місцеві податкові інспекції.

Особливістю польської податкової системи є велика кількість податків, які утримуються податковими агентами¹. Тобто ці податки платник не платить сам, їх автоматично у нього стягують. Ці податки сплачуються особою, яка бере участь у процедурі оплати. Існують інші типи доходів, які оподатковуються таким чином, тобто через утримання податку через податкового агента².

Усі країни Східної Європи, зокрема, Чехія і Польща, допомагають одна одній у реформуванні національних податкових систем. Якщо одна країна впровадить окремі заходи, то інша теж використовує це в своїй практиці. У Чехії податки дуже схожі на польські, але ставки дещо вищі.

У Чехії три рівні податкової структури: центральний рівень; регіональний рівень (всього 8 регіональних податкових служб); місцевий рівень (всього 223 місцеві податкові органи). Вони дуже відрізняються своєю чисельністю та структурою. Так, у податковій адміністрації в Празі працює близько 600 осіб, у маленьких податкових інспекціях – близько 20³.

У Чехії, як і в Польщі, існує велика кількість податків. Податковий

¹ World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries. - San Francisco, California, 1990. – P. 89.

² Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Зазн. праця. – С. 182-184.

³ World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries. - San Francisco, California, 1990. – P. 187.

аудит – це життєдіяльна і важлива функція податкової адміністрації. На сьогодні більшість роботи аудиторів проводиться завдяки комп'ютерам. Спеціалісти з аудиту проводять оцінку заповнення декларації і перевіряють правильність її заповнення. Дуже часто аудитори виїжджають на місця для проведення перевірок.

В більшості великих місцевих податкових органів є два управління проведення аудиту. Одне управління – для проведення аудиту на великих підприємствах, а інше – на малих підприємствах.

В інших країнах аудити великих підприємств проводяться силами податкових органів місцевого рівня, зазвичай ці перевірки проводяться на рівні того району, де розташована штаб-квартира цього підприємства. Навчання аудиторів малих підприємств відрізняється від програми навчання аудиторів великих корпорацій.

Аудитори спеціалізуються за галузями. Тобто один аудитор не займається перевіркою, наприклад, лікарів, продавців, водіїв, а перевіряє або лікарів, або продавців. Це щодо малих підприємств.

При перевірці великих підприємств інша ситуація. 90 відсотків проблем аудиторів при перевірках великих підприємств становлять юридичні проблеми¹.

Податкова система Казахстану становить трирівневу систему податкових органів. Вона складається з: Державного податкового комітету Республіки Казахстан; податкових комітетів по областях та м. Алмати; податкових комітетів по районах, містах та районах у містах. Структура податкової служби включає також органи податкової поліції.

На податкові органи покладено такі завдання:

– забезпечення повного та своєчасного надходження податків і платежів до бюджету та виконання інших фінансових обов'язків перед державою в розмірах та сумах, затверджених республіканським та місцевими бюджетами на відповідний рік;

¹ Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Зазн. праця. – С. 184-185.

- вивчення та вдосконалення податкового законодавства;
- участь у підготовці проектів законів та міжнародних угод з питань оподаткування;
- роз'яснення платникам податків їх прав та обов'язків, своєчасне інформування платників про зміни в податковому законодавстві та в нормативно-правових актах з питань оподаткування.

Органи податкової служби Казахстану взаємодіють з центральними та місцевими органами виконавчої влади, правоохоронними, фінансовими та іншими державними контролюючими органами.

Згідно з чинним законодавством органи податкової служби Казахстану зобов'язані: дотримуватися норм чинного законодавства і захищати права платників податків та інтереси держави, контролювати правильність нарахування, повноту та своєчасність сплати податків та виконання інших фінансових зобов'язань перед державою; забезпечувати своєчасний облік платників та об'єктів оподаткування, вести облік нарахованих та сплачених податків до бюджету; проводити роботу щодо обліку, оцінки та реалізації конфіскованого та безхазяйного майна, яке перейшло у власність держави, а також складати звітність про надходження податків та про роботу податкових інспекцій; повертати платникам податків зайво сплачені порівняно з раніше нарахованими суми; проводити перевірки заяв, повідомлень та іншої інформації про порушення податкового законодавства; дотримуватися таємниці інформації про платників податків; проводити збір, аналіз та оцінку фактів порушення податкового законодавства та вносити пропозиції щодо ліквідації причин та умов, які сприяють податковим правопорушенням; виявляти і припиняти разом з підрозділами податкової поліції злочини та інші правопорушення, пов'язані з несплатою податків або які здійснюються з метою приховування або заниження прибутку (доходу), приховування об'єктів оподаткування, іншого ухилення від сплати податків та інших платежів до бюджету, а також інші злочини та правопорушення, які призвели до збитків держави; забезпечувати в межах своєї компетенції безпеку

діяльності податкової служби, захист її працівників від злочинів та інших протиправних дій при виконанні ними службових обов'язків.

Перевірки, які проводяться податковими органами, поділяються на прості та комплексні. Прості перевірки проводяться по одному й тому ж виду податку не частіше одного разу на півріччя, а комплексні – не частіше одного разу на рік.

Допускається проведення і позачергових перевірок з письмового дозволу Державного податкового комітету. Податкові органи беруть участь в окремих випадках у визначенні об'єкту оподаткування¹.

Схожою до податкової системи Казахстану є податкова система Узбекистану.

Податкову систему Російської Федерації представляє Державна податкова служба, яка разом з Міністерством економіки і Міністерством фінансів розробляє податкову політику і податкове законодавство, координує проведення із правоохоронними та іншими контролюючими органами заходів щодо посилення контролю за дотриманням законодавства про податки та інші платежі до бюджету².

Отже, можна зробити висновок про те, що податкові системи різних країн світу об'єктивно обумовлені ментальністю та загальним розвитком правової культури кожної країни. Тому для подальшого розвитку податкової системи України можна було б використати досягнення тих країн, правові системи яких є подібними до неї.

Вивчення та аналіз зарубіжного досвіду функціонування податкових систем і діяльності податкових органів дає можливість визначити можливості удосконалення організації та функціонування державної податкової служби в Україні. Насамперед необхідно розширити використання в нашій державі зарубіжного досвіду щодо проведення ринкових реформ, наприклад, – Польщі, Китаю; щодо діяльності контролюючих органів – Іспанії, де поряд з

¹ Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Зазн. праця. – С. 195-200.

² Правоохранительные органы Российской Федерации. Учебник / Под редакцией В.П. Божьева. – М.: Изд-во “СПАРК”, 1996. – С. 168.

досить помірною системою оподаткування діє високопрофесійний податковий орган і застосовуються значні фінансові санкції); США, де тільки за вимогу сплати більшої суми податку чи хабара посадову особу Служби внутрішніх доходів може бути притягнуто до адміністративної (штраф до 20 тисяч доларів) чи кримінальної (до 5 років ув'язнення) відповідальності. Як уявляється, варто погодитися з думкою про те, що спершу необхідно врахувати позитивні приклади побудови системи оподаткування, зниження податкового тиску на платників податків, і лише після цього посилювати відповідальність за порушення законодавства, надавати додаткові повноваження посадовим особам контролюючих органів¹.

¹ Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2000. – С. 44.

ВИСНОВКИ

Стратегічною метою податкової політики на сучасному етапі є створення в Україні стабільної і ефективної податкової системи, яка б забезпечила достатній обсяг надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів, ефективне функціонування економіки держави, справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків, а також створення умов для подальшої інтеграції України у світове співтовариство. Важливе місце у здійсненні цієї політики займають органи державної податкової служби, які забезпечують фінансовий інтерес держави у сфері сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Державна податкова служба становить складну систему, до складу якої входить значна кількість органів та підрозділів. Відомо, що впорядкування зв'язків між елементами будь-якої системи є необхідною умовою її існування і функціонування. Управління державною податковою службою є різновидом державного управління, покликаним забезпечити взаємодію органів і підрозділів цієї служби як єдиного цілого з метою виконання поставлених перед ними державою завдань у сфері оподаткування.

Державне управління, частиною якого є управління в органах державної податкової служби, забезпечується виконанням ряду функцій, під якими традиційно розуміють конкретні напрямки управлінської діяльності. Управління є серією безпосередніх, взаємопов'язаних дій, спрямованих на досягнення мети.

Управління державною податковою службою є явищем системним, воно включає ряд елементів, тісно взаємопов'язаних між собою. Систему управління державною податковою службою утворюють суб'єкти, якими є як зовнішні владні структури (Верховна Рада України, Президент і Кабінет Міністрів України), так і, головним чином, вищестоящі органи і посадові особи самої податкової служби щодо нижчестоящих органів і службовців; об'єкти – це податкова служба в цілому та її окремі структурні елементи – органи, підрозділи, окремі працівники; зміст управління, який виявляється у

взаємозв'язках суб'єктів і об'єктів. Провідне місце в підсистемі суб'єктів управління державною податковою службою належить її керівникам різних рівнів.

Постійна циркуляція різноманітної інформації між складовими системи державної податкової служби, між цією службою в цілому і її навколишнім середовищем є обов'язковим атрибутом управління зазначеною службою. Мета інформаційного забезпечення державного управління, в тому числі в органах державної податкової служби, полягає в тому, щоб на базі зібраних висхідних даних одержати опрацьовану, агреговану інформацію, яка має слугувати основою для прийняття управлінських рішень.

Під структурою державної податкової служби розуміється її функціонально-організаційна структура як сукупність завдань та функцій, що характеризують її соціальне призначення, і система органів цієї служби центрального, обласного та районного (міського) рівня, на які покладається практичне здійснення цих завдань і функцій.

Практичне здійснення завдань та функцій державної податкової служби, як зазначалося, покладається на систему спеціально утворених органів виконавчої влади. Очолює систему цих органів Державна податкова адміністрація України, яка забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, а також державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійснює міжгалузеву координацію у цій сфері. В той же час Державна податкова адміністрації України здійснює управління місцевими органами державної податкової служби – державними податковими адміністраціями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, а також державними податковими інспекціями в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонними, об'єднаними та спеціалізованими інспекціями.

З'ясування питання про сутність та структуру правового статусу державної податкової служби має принципове значення, оскільки дозволяє, з

одного боку, на рівні науково-теоретичних узагальнень більш повно вивчити особливості її побудови та функціонування, а з іншого – запропонувати такий варіант закріплення правового статусу державної податкової служби у нормативних актах, який забезпечив би її найбільш ефективну діяльність. Серцевину правового статусу, правосуб'єктність будь-якого податкового органу утворюють такі структурні елементи як призначення, завдання, функції, конкретні владні повноваження і відповідальність.

Обов'язки державної податкової служби є найважливішою складовою її правового статусу. В процесі нормотворчої діяльності саме з їх закріплення розпочинається формування даної юридичної конструкції. Це пояснюється тим, що обов'язки державної податкової служби є первинними щодо прав, останні спрямовані на забезпечення їх реалізації. На сьогодні обов'язки державної податкової служби України визначено у численних нормативних актах різної юридичної сили.

Поряд з обов'язками державна податкова служба має і відповідні права, за допомогою яких, власне, і здійснюється виконання покладених на неї обов'язків. Права податкової служби становлять елемент її компетенції, яка виражає юридичні можливості, ті юридичні засоби, якими наділений орган для здійснення своєї діяльності, і тим самим має важливе значення для конкретного визначення його правового положення у державному апараті.

Щодо відповідальності органів державної податкової служби необхідно вести мову про два її відносно самостійні види. У першу чергу необхідно говорити про відповідальність органу податкової служби як юридичної особи, а по-друге, про відповідальність конкретних осіб зазначених органів, оскільки діяльність юридичної особи, яка є певною мірою юридичною фікцією, проявляється саме через дії (бездіяльність) фізичних осіб, які перебувають з нею у трудових або службових відносинах. Перший вид відповідальності за своїми властивостями може мати характер цивільно-правової або фінансової відповідальності.

Статус податкової міліції необхідно розглядати окремо від статусу

решти підрозділів податкової служби, а саму податкову міліцію визнати правоохоронною організацією. Податкову міліцію можна визначити як структурний підрозділ податкової служби України, покликаний здійснювати правоохоронні функції у сфері боротьби з податковими правопорушеннями. При цьому правоохоронна діяльність податкової міліції є як способом існування останньої, так і формою вираження її соціального призначення. Як цілісне утворення податкова міліція об'єднана єдиною системою управління, єдиними цілями, для досягнення яких утворюються її структурні підрозділи.

Зміст повноважень податкової міліції визначається кількома моментами. По-перше, володіючи владними повноваженнями, податкова міліція може видавати юридичні акти, приймати інші управлінські рішення та давати розпорядження від імені держави, завдяки чому вони є обов'язковими для всіх, кому адресовані. По-друге, податкова міліція завдяки наявності у неї повноважень має право та можливість забезпечувати виконання управлінських рішень відповідних державних органів за допомогою державного примусу.

Управління в державній податковій службі, як і в будь-якій іншій соціальній системі, є способом цілеспрямованого впливу суб'єкта управління з використанням певних методів управління, які втілюються у відповідні форми. Під формою управління в державній податковій службі необхідно розуміти визначені у нормативно-правових актах способи зовнішнього оформлення прийомів впливу суб'єкта управління на об'єкт управління, за допомогою яких досягаються цілі управління.

Основною правовою формою управління в державній податковій службі є правові акти управління, які широко використовується в усьому процесі управління. Основним видом правових актів управління державної податкової служби України є наказ, який може мати нормативний або (ненормативний) індивідуальний характер. Важливим для забезпечення високоефективного управління в органах державної податкової служби України є чітко відпрацьований механізм розробки, прийняття та виконання

управлінських актів.

Управління в будь-якій соціальній системі, у тому числі і в системі органів податкової служби, не може здійснюватися лише у правових формах, вимагаючи існування і так званих організаційних форм управління. Організаційні форми управління в державній податковій службі, на відміну від правових, використовуються систематично, постійно і спрямовані на забезпечення чіткої і ефективної роботи об'єктів управління. Їх застосування не породжує, не змінює і не припиняє внутрішніх адміністративно-правових відносин в органах податкової служби, з чого випливає їх підпорядкована роль в процесі здійснення управління.

В процесі управління державною податковою службою України використовується значний арсенал форм управлінської діяльності, різноплановий характер та сутність яких, а отже особливості дій, що знаходять свій прояв у межах конкретної з них, дозволяють забезпечити досягнення значних успіхів в керівництві зазначеною соціальною системою, що, в свою чергу, позитивно впливає на виконання податковою службою покладених на неї функціональних обов'язків.

Результати діяльності державної податкової служби України перебувають у прямій залежності від забезпечення високої якості її кадрового потенціалу, відповідності роботи з працівниками органів податкової служби сучасним вимогам, постановці цієї діяльності на міцний науковий фундамент з урахуванням тих тенденцій, що сьогодні існують у зазначеній сфері.

Єдина за своєю суттю державна служба в органах податкової служби може бути розділена на два відносно самостійні підвиди – спеціалізовану цивільну службу та мілітаризовану службу, кожен з яких має певні особливості. Наявність зазначених підвидів державної служби в податкових органах одночасно дозволяє стверджувати і про особливості правового статусу осіб, які їх представляють. А це, в свою чергу, дає можливість визначити цивільних державних службовців та мілітаризованих державних

службовців органів податкової служби як самостійні групи персоналу державної податкової служби.

В процесі своєї повсякденної діяльності працівники органів податкової служби стають суб'єктами різноманітних правовідносин, значна частина яких може бути охарактеризована як державно-службові. Саме державно-службові відносини є змістом усієї роботи з персоналом державної податкової служби.

В інституті проходження державної служби особливе значення має оцінка ефективності діяльності конкретних службовців, їх професіоналізму та компетентності. Визначення придатності конкретних осіб тій чи іншій посаді здійснюється протягом всього часу перебування її на державній службі – від зарахування на посаду до звільнення з неї. Цьому сприяють визначені чинним законодавством процедури прийняття громадян на державну службу та періодичні атестації службовців.

Особливої актуальності на сьогодні набувають питання соціально-правового захисту персоналу державної податкової служби. Категорія „соціально-правовий захист” становить складне поняття, в межах якого можна виділити кілька елементів, зокрема, таких як: захист, правовий захист, соціальний захист.

Під соціальним захистом необхідно розуміти функцію держави, яка виражається у встановленні видів та форм соціального забезпечення, що надаються на умовах, передбачених законом чи договором, із спеціально створених для цього фондів особам, які через незалежні від них життєві обставини опинились в соціально незахищеному стані або не мають достатніх засобів до існування. Правовий захист визначається як діяльність держави в особі її органів законодавчої, виконавчої і судової влади, організацій, установ та посадових осіб щодо забезпечення процесу реалізації особою своїх прав на користування матеріальними, політичними, соціальними та духовними благами.

Важливим і неодмінним напрямком роботи з персоналом державної

податкової служби є зміцнення службової дисципліни, яка є особливим видом державної дисципліни. Вимоги дисципліни утворюються з прав, обов'язків та обмежень, які встановлюються щодо державних службовців органів податкової служби і які можуть висуватися або до особистих якостей державних службовців, або до їх професійної діяльності.

Виконання чи невиконання кожної з вимог дисципліни тягне за собою певні наслідки, або, інакше кажучи, притягнення працівника податкової служби до того або іншого виду юридичної відповідальності, яка розглядається як важливий засіб забезпечення службової дисципліни. Відповідальність виявляється у застосуванні до державного службовця різних стягнень і покарань за допущення проступків та дій, які юридично визнаються забороненими і шкідливими. Виділяють чотири види юридичної відповідальності державних службовців: 1) дисциплінарну; 2) адміністративну; 3) матеріальну; 4) кримінальну.

Багатогранність управління як соціального явища, в тому числі державною податковою службою, має потребу в організації, забезпеченні і постійному удосконаленні. В результаті модернізації державної податкової служби України передбачається створити систему, яка гарантуватиме компетентне, неупереджене адміністрування податків, заохочуватиме їх добровільну сплату і сприятиме розвитку приватного підприємництва завдяки розширенню бази оподаткування і зменшенню податкового навантаження. Державну податкову службу України буде перетворено в ефективну службу нового зразка, яка посилить віру громадськості і приватного бізнесу у її надійність, дієвість, професійність і добросовісність.

Намічені перетворення дозволять трансформувати організаційну структуру державної податкової служби України з централізованої в децентралізовану. Це передбачає чітке визначення і розподіл функцій між організаційними рівнями та їх можливу передачу на нижчі рівні із делегуванням відповідних повноважень та відповідальності. Майбутня організаційна структура органів державної податкової служби України має

забезпечити виконання всіх їх функцій, адже саме наявними функціями обумовлюється ця структура.

Модернізація державної податкової служби, крім іншого, передбачає також розвиток правових та організаційних форм діяльності її органів. В діяльності суб'єктів управління державною податковою службою України почали використовуватися нові форми управління, спрямовані на створення таких правових механізмів при вирішенні управлінських завдань, реалізація яких досягається шляхом застосування договірних інструментів, що можна визнати початком великого шляху демократизації управлінської діяльності.

Стратегічні завдання модернізації державної податкової служби України неможливо вирішити без нової кадрової політики, основна мета якої полягає у створенні організаційно-правових, соціальних, виховних, психологічних, матеріально-технічних, фінансових, економічних та інших передумов для формування високопрофесійного персоналу органів цієї служби, здатного ефективно, на високому рівні вирішувати її завдання в новому тисячолітті. У зв'язку з цим постає завдання переходу до системного і комплексного управління персоналом.

Існує також необхідність удосконалення структури та правового статусу податкової міліції.

В розвинених країнах світу сфера оподаткування та податкові органи є одними із стрижневих основ їх економічних систем. Вони є досить складними, враховуючи, з одного боку, кількість платників податків і кількість видів податків та зборів, а з іншого – кількість засобів правового регулювання. Податкові системи різних країн світу об'єктивно обумовлені ментальністю та загальним розвитком правової культури кожної країни. Тому для подальшого розвитку податкової системи України можна було б використати досягнення тих країн, правові системи яких є подібними до неї.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст.141.
- Про державну податкову службу в Україні: Закон України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.
- Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
- Про систему оподаткування: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 509.
- Про інформацію: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
- Про звернення громадян: Закон України від 2 жовтня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 47. – Ст. 257.
- Про державну службу: Закон України від 16 грудня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 52. – Ст. 490.
- Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356.
- Кодекс України про адміністративні правопорушення // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1984. – додаток до № 51. – Ст. 1122.
- Кримінально-процесуальний кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 1961.– № 2. – Ст. 15.
- Кодекс законів про працю України // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1971. – Додаток до № 50. – Ст. 375.
- Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю: Закон України від 30 червня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 35. – Ст. 358.
- Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянинуві незаконними діями органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і суду: Закон України від 1 грудня 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 1. – Ст. 1.
- Про міліцію: Закон України від 20 грудня 1990 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 4. – Ст. 20.
- Про Службу безпеки України: Закон України від 25 березня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 27. – Ст. 382.
- Про державну охорону органів державної влади України та посадових осіб: Закон України від 4 березня 1998р. // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 35. – Ст. 236.
- Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів: Закон України від 23 грудня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 11. – Ст. 50.
- Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
- Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 р.

// Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22 грудня 1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.

Про внесення змін і доповнень до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції: Закон України від 5 лютого 1998 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 26. – Ст.149.

Про податок на додану вартість: Декрет Кабінету Міністрів № 14-92вщ від 26 грудня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 10. - Ст. 78.

Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Кабінету Міністрів № 15-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 17. - Ст.184.

Про оплату праці: Декрет Кабінету Міністрів № 23-92 від 31 грудня 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 11. – Ст. 93.

Про пенсійне забезпечення: Закон України від 5 листопада 1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 3. – Ст. 10.

Про пенсійне забезпечення військовослужбовців і осіб начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ та деяких інших осіб: Закон України від 9 квітня 1992 року // Відомості Верховної Ради України . – 1992. – № 29. – Ст. 399.

Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту: Закон України від 22 жовтня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. –1993. – №45. – Ст. 425.

Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей: Закон України від 20 грудня 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №5. – Ст. 190.

Про колективні договори і угоди: Закон України від 1 липня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 36. – Ст. 361.

Про статус ветеранів військової служби і ветеранів органів внутрішніх справ та їх соціальний захист Закон України від 24 березня 1998 року // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – №40 - 41. – Ст. 249.

Про боротьбу з корупцією: Закон України від 5 жовтня 1995 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 34. – Ст. 266.

Про внесення змін і доповнень до Закону України „Про банки і банківську діяльність”: Декрет Кабінету Міністрів № 38-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 24. - Ст. 184.

Про порядок використання прибутку державних підприємств, установ і організацій: Декрет Кабінету Міністрів № 48-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 27. - Ст. 290.

Про Єдиний митний тариф України: Декрет Кабінету Міністрів № 4-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 12. - Ст. 107.

Про квотування і ліцензування експорту товарів (робіт і послуг): Декрет

Кабінету Міністрів № 6-93 від 11 січня 1993 р. // Відомості Верховної Ради України. - 1993. - № 12. – Ст. 109.

Про затвердження Дисциплінарного статуту органів внутрішніх справ України: Указ Президії Верховної Ради УРСР від 29 липня 1991 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 45. – Ст. 599.

Про заходи щодо реформування податкової політики: Указ Президента України від 31 липня 1996 року № 621/96 // Урядовий кур'єр. - 1996. - 6 серпня.

Про систему центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 15 грудня 1999 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 50. – Ст. 2434.

Про зміни у структурі центральних органів виконавчої влади: Указ Президента від 15 грудня 1999 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 50. – Ст. 2435.

Загальне положення про міністерство, інший центральний орган виконавчої влади України: Затверджене Указом Президента України від 12 березня 1996 р. № 179 // Урядовий кур'єр. – 1996. – № 58-59.

Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій: Указ Президента України від 22 серпня 1996 року № 760/96 // Урядовий кур'єр. – 1996. – 29 серпня.

Положення про Державну податкову адміністрацію України: Затверджено Указом Президента України від 13 липня 2000 р. № 886 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 29. – Ст. 1200.

Про затвердження Стратегії реформування системи державної служби в Україні: Указ Президента України від 14 квітня 2000 р. № 599 // Офіційний вісник України. - 2000. - № 16. - Ст. 665.

Про надбавки військовослужбовцям Служби безпеки України та працівникам органів внутрішніх справ України за безперервну службу: Указ Президента України від 24 квітня 2003 року № 370 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 18-19. – Ст. 812.

Про заходи щодо забезпечення житлом службових осіб митних органів та осіб начальницького складу податкової міліції: Указ Президента України від 26 березня 2001 року № 202 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 13. – Ст. 530.

Про посилення соціального захисту працівників органів державної податкової служби: Указ Президента України від 20 червня 2002 року № 575 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 26. – Ст. 1229.

Про посилення соціального захисту осіб начальницького складу податкової міліції органів державної податкової служби: Указ Президента України від 22 березня 2002 року № 288.

Про затвердження тимчасового регламенту Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 5 червня 2000 р. № 915 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 24. – Ст. 994.

Питання державної податкової служби в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 5 жовтня 1992 р. № 559 // Збірник постанов Кабінету

Міністрів України. – 1992. – № 12.

Про вдосконалення діяльності державної податкової служби та зміцнення її матеріально-технічної бази: Постанова Кабінету Міністрів України від 24 липня 1993 року № 570 // Збірник постанов Кабінету Міністрів України. – 1993. – № 3.

Про затвердження Порядку нарахування штрафів за неповне або несвоєчасне повернення суми надміру сплаченого податку з доходів фізичних осіб: Постанова Кабінету Міністрів України від 4 лютого 2004 р. № 127 // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 31.

Про утворення Державної служби боротьби з економічною злочинністю: Постанова Кабінету Міністрів України // Зібрання Постанов Уряду України. – 1994. – № 2. – Ст. 30.

Про колегію Державної податкової адміністрації: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 вересня 2002 р. № 1404 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 39. – Ст. 1808.

Про затвердження Положення про проведення атестації державних службовців: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 р. № 1922 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 1-2. – Ч. 1. – Ст. 27.

Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15 листопада 1996 р. № 1385 // Державний вісник України. – 1996. – № 11-12. – Ст. 731.

Про Загальне положення про юридичну службу міністерства, іншого центрального органу державної виконавчої влади, державного підприємства, установи, організації: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 1995 р. № 690 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – № 1. – Ст. 20.

Про затвердження Загального положення про колегію центрального органу виконавчої влади і місцевої державної адміністрації: Постанова Кабінету Міністрів України від 2 жовтня 2003 р. № 1569 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 40. – Ст. 2107.

Про проходження служби особами начальницького складу податкової міліції та обчислення їм вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.10. 1998 р. № 1716 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 44. – Ст. 1623.

Про затвердження Порядку та умов обов'язкового державного особистого страхування посадових осіб органів державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 червня 1994 р. № 349 // Зібрання постанов Уряду України. – 1994. – № 9. – Ст. 232.

Про формений одяг посадових осіб органів державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 9 грудня 1993 р. № 1022.

Про затвердження Порядку надання пільг, компенсацій і гарантій працівникам бюджетних установ, військовослужбовцям, особам рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ, органів і установ виконання покарань, податкової міліції: Постанова Кабінету Міністрів України від 31 березня 2003 р. № 426 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 14. – Ст. 625.

Про зміцнення матеріально-технічної бази та забезпечення соціальних потреб працівників органів державної податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 1996 р. № 1294.

Про затвердження Положення про порядок і умови державного обов'язкового страхування осіб рядового, начальницького та вільнонайманого складу органів і підрозділів внутрішніх справ України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 червня 1991 № 59 // Збірник Постанов України. – 1992. – № 12. – Ст. 285.

Про порядок обчислення вислуги років, призначення та виплати пенсій і грошової допомоги особам офіцерського складу, прапорщикам, мічманам, військовослужбовцям надстрокової служби та військової служби за контрактом, особам начальницького і рядового складу органів внутрішніх справ та членам їхніх сімей: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 липня 1992 р. № 393 // Збірник Постанов України. – 1992. – № 7. – Ст. 182.

Про затвердження Положення про проходження служби рядовим і начальницьким складом органів внутрішніх справ УРСР: Постанова Кабінету Міністрів УРСР від 29.07.1991р. № 114 // Збірник нормативних актів України з питань правопорядку. – К., 1993. – 583 с.

Про затвердження Положення про спеціальні звання посадових осіб органів податкової служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 лютого 1999 р. № 258 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 8. – Ст. 298.

Про затвердження Положення про ранги державних службовців: Постанова Кабінету Міністрів України від 19 червня 1996 р. № 658 // Збірник постанов Уряду України. – 1996. – № 4. – Ст. 170.

Про віднесення посад працівників місцевих державних податкових адміністрацій до відповідних категорій посад державних службовців: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 12 вересня 1997 р. № 503 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 38.

Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року: Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 № 160.

Концепція вдосконалення організаційної структури державної податкової служби України: Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 15 вересня 2003 № 431.

Концепція створення центру обробки документів: Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 23 вересня 2003 № 444.

Концепція управління персоналом державної податкової служби України на 2002-2010 рр.: Затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 23 вересня 2003 № 445.

Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби: Затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 11 грудня 1996 р. № 29.

Про зміни в організаційній структурі ДПА України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 12 березня 2003 р. № 112.

Про організаційну структуру органів державної податкової служби: Наказ

Державної податкової адміністрації України від 16 липня 2003 р. № 355.

Про затвердження Порядку застосування податкового компромісу органами державної податкової служби в межах адміністративної апеляційної процедури: Наказ Державної податкової адміністрації України № 182 від 26.04. 2001 р. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 22. – Ст. 1007.

Про впорядкування міжнародного співробітництва податкової міліції України з компетентними органами іноземних держав: Наказ ДПА України від 22 грудня 1998 року.

Про проведення атестації працівників державної податкової служби України: Наказ Державної податкової адміністрації України від 02.07.2001 р.

Про затвердження Положення про управління по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби ДПА України, відділи по боротьбі з корупцією та безпеки в органах державної податкової служби ДПА в АР Крим, областях, мм. Києві та Севастополі: Наказ Державної податкової адміністрації України від 16 травня 2003 р.

Про порядок застосування та права посадових осіб податкової міліції ДПА України, заохочень та накладення дисциплінарних стягнень стосовно підлеглого особового складу: Наказ Державної податкової адміністрації України від 02 липня 1998 р.

Про затвердження Інструкції про порядок взаємодії Прикордонних військ України і податкової міліції Державної податкової адміністрації України: Наказ Державного комітету у справах охорони державного кордону України та Державної податкової адміністрації України від 07 травня 2001 р. № 197/189.

Тимчасове положення про порядок надання торговельно-економічним місіям у складі дипломатичних представництв України за кордоном сприяння Державній податковій адміністрації України: Затверджено наказом Міністерства економіки України та ДПА України від 3 листопада 2000 року № 236/566.

Інструкція про порядок виконання європейських конвенцій з питань кримінального судочинства: Затверджена наказом Міністерства юстиції, Генеральної прокуратури, Служби безпеки, Міністерства внутрішніх справ, Верховного Суду, Державної податкової адміністрації України, Державного департаменту України з питань виконання покарань від 29 червня 1999 року № 34/5/22/130/ 512/326/73.

Інструкція про порядок використання правоохоронними органами можливостей Національного центрального бюро Інтерполу в Україні в попередженні, розкритті, розслідуванні злочинів: Затверджена наказом МВС, Генеральної прокуратури, Служби безпеки, Держкомкордону, Державної митної служби, Державної податкової адміністрації України від 9 січня 1997 року №3/1/2/5/2/2.

Про затвердження державного класифікатору управлінської документації: Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 31.12.1998 р.

Про затвердження Загального порядку проведення щорічної оцінки

виконання державними службовцями покладених на них обов'язків і завдань: Наказ Головного управління державної служби України від 31 жовтня 2003 року // Офіційний вісник України. – 2003. – № 48. – Ст. 2546.

Про першочергові заходи щодо створення в системі МВС України підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування: Наказ МВС України № 618 від 27 жовтня 1994 р.

Статут професійної спілки працівників державної податкової служби України: Затверджено Установчим з'їздом професійної спілки працівників державної податкової служби України 22 червня 1998 р.

Галузева угода між адміністрацією Державної податкової адміністрації України і Всеукраїнською професійною спілкою працівників органів державної податкової служби на 2003-2004 роки. – К., 2003 р.

Європейська конвенція про взаємну допомогу в кримінальних справах, 1959 р. // Збірка договорів Ради Європи. – К.: Парламентське видавництво, 2000. – С. 387-392.

Конвенція про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, 1990 р. // Збірка договорів Ради Європи. – К.: Парламентське видавництво, 2000. – С. 426.

Авер'янов В.Б. Органи виконавчої влади в Україні. - К.: Ін Юре, 1997. - 48 с.

Авер'янов В.Б. Теоретичні засади вирішення проблем державного управління в Україні. – Наукова доповідь. – К., 1995. – 23 с.

Авер'янов В.Б., Крупчан О.Д. Виконавча влада: конституційні засади і шляхи реформування. - Х.: Право, 1998. - 37 с.

Аверьянов В.Б. Функции и организационная структура органа государственного управления. – К., «Наукова думка», 1979. – 150 с.

Агеева Е.А. Формы управленческой деятельности исполкомов местных Советом. М., «Юрид. лит.», 1973. – 104 с.

Агеева Е.А. Юридическая ответственность в государственном управлении (социально-правовой аспект). – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1990. – 144 с.

Адміністративна діяльність міліції / За заг. ред. акад. АПрНУ, проф. О.М. Бандурки: Підручник. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2004. – 448 с.

Адміністративне право України: Підручник / За заг. ред. С.В.Ківалова. – Одеса: Юридична література, 2003. – 896 с.

Адміністративне право України: Підручник для юрид. вузів і фак. / За ред. Ю.П.Битяка. – Харків: Право, 2000. – 520 с.

Административное право. Общая и Особенная части. Учебник / Под ред. А.П. Коренева. – М.: МВШМ МВД СССР, 1986. – 487 с.

Административное право Украины (Общая часть). Учебное пособие. – Х.: – ООО «Одиссей», 1999. – 224 с.

Административное право: Учебник / Под ред. Ю.М. Козлова, Л.Л. Попова. М.: Юристъ, 1999. – 728 с.

Алехин А.П., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М. Административное право

Российской Федерации,- М.: ТЕИС, 1997. - 550 с.

Андрийко О.Ф. Державний контроль у сфері виконавчої влади України. – К.: Видавничий Дім „Ін-Юре”, 1999. – 45 с.

Андрушко А. Конкурсні начала прийому на державну службу // Вісник Української Академії державного управління при Президентові України. – 2001. – № 2. – Ч. 1. – С. 395-403.

Ануфрієв М.І. Організаційно-правові засоби забезпечення службової дисципліни в органах внутрішніх справ // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 1999. – № 1. – С. 10-16.

Ануфрієв М.І. Основні напрямки кадрового забезпечення органів внутрішніх справ України: організаційно-правовий аспект: Монографія. – Х., Вид-во НУВС, 2001. – 238 с.

Ануфрієв М.І., Венедиктов В.С., Негодченко О.В., Соболев В.О., Шкарупа В.К., Щербина В.І. Соціологічно-правові аспекти зміцнення службової дисципліни в органах внутрішніх справ України: Навчально-методичний посібник. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 164 с.

Анферов А.А. Права личности и юридическая ответственность. Теоретические вопросы единства и взаимосвязи: Дис. канд. ...юрид. наук. – Волгоград, 2000. – 170 с.

Аппарат государственного управления: Интересы и деятельность / Отв. ред. В. Ф. Сиренко. - К.: Наукова думка, 1993. - 165 с.

Аппарат управления социалистического государства. Ч. 1. М.: «Юридическая литература», 1976. – 320 с.

Аппарат управления социалистического государства. Ч. 2. М.: «Юридическая литература», 1976. – 352 с.

Арістова І.В. Державна інформаційна політика: організаційно-правові аспекти / За загальною редакцією д-ра юрид. наук, проф. Бандурки О.М.: Монографія. – Харків: Вид-во Ун-ту внутр. справ, 2000. – 368 с.

Артеменко О.В. Організаційно-правові засади проходження державної служби працівниками ДПС України: Дис. ... канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2004. – 244 с.

Атаманчук Г.В. Теория государственного управления: курс лекций. – М.: Юрид. лит., 1997. – 400 с.

Афанасьев В.Г. Научное управление обществом (опыт системного исследования). М., 1973. – 225 с.

Афанасьєв К.К. Адміністративний договір як форма державного управління (теоретико-правовий аспект): Дис. ... кан.юрид.наук. – Луганськ, 2002. – 191 с.

Афанасьєв К.К. Проблемы договорного регулирования административных правоотношений // Вісник Луганського інституту внутрішніх справ. – 2000. – № 4. – С. 45-62.

Афонін О. Податкові ризики: нова стратегія роботи з платниками податків // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 28-29.

Бакумов В., Кравченко С. Підходи до прогнозування нормотворчої діяльності // Збірник наукових праць Української Академії державного

управління при Президентові України / За заг. ред. В.І. Лугового, В.М. Князева. – К.: Вид-во УАДУ, 2002. – Вип.. 2. – С. 3-9.

Бандурка А.М., Тищенко Н.М. Административный процесс: Учебник. – Харьков: Изд-во НУВД, 2001. – 352 с.

Бандурка О.М. Заходи адміністративного припинення в діяльності міліції: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків: Укр. Юрид. Академія, 1994. – 158 с.

Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. – Х.: „Основа”, 1999. – 440 с.

Бандурка О.М. Управління в органах внутрішніх справ України: Підручник. – Харків: Ун-т внутр. справ, 1998. – 480 с.

Бандурка О.М., Вишнеvsька М.К., Жвалюк В.Р., Сараскіна Т.В. Податкова міліція: Коментарі та роз'яснення чинного законодавства. - Харків: Університет внутрішніх справ, - 1999. – 268 с.

Бандурка О.О. Адміністративні процедури в діяльності органів податкової служби України // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності: Збірник наукових праць. – Донецьк: Донецький інститут внутрішніх справ при Донецькому державному університеті, 2004. – № 1. – С. 69-76.

Бандурка О.О. Державна податкова служба в Україні: система, правовий статус, модернізація. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2004. – 196 с.

Бандурка О.О. Державне управління: деякі проблеми уточнення поняття та визначення меж його використання //

Бандурка О.О. Державно-службові відносини в податковій міліції: поняття та види //

Бандурка О.О. Законність як принцип управління в органах державної податкової служби України //

Бандурка О.О. Інститут державної служби в органах податкової служби України: правове регулювання та структурна побудова //

Бандурка О.О. Наказ як вид акта управління державної податкової служби України //

Бандурка О.О. Органи державної податкової служби: призначення, сутність та види //

Бандурка О.О. Організаційно-правовий статус органів податкової міліції у сучасних умовах державотворення: Монографія. – Х.: Нац. ун-т внутр. справ, 2004. – 000 с.

Бандурка О.О. Організаційно-правові аспекти модернізації державної податкової служби України //

Бандурка О.О. Особливості правового регулювання порядку розгляду скарг громадян та юридичних осіб в органах державної податкової служби //

Бандурка О.О. Повноваження органів державної податкової служби: до питання визначення та класифікації //

Бандурка О.О. Податкова міліція як правоохоронна організація //

Бандурка О.О. Правовий статус державної податкової служби України: поняття та структура // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2004. – Вип. 25. – С. 85-91.

Бандурка О.О. Сучасна управлінська парадигма та її значення для

управління державною податковою службою //

Бандурка О.О. Сучасні етико-правові стандарти діяльності та поведінки працівників податкової служби України //

Бандурка О.О. Щодо поняття та видів взаємодії органів податкової міліції України з іншими суб'єктами //

Бандурка О.О. Щодо сутності та видів форм управлінської діяльності державної податкової служби України //

Бандурка О.О. Щорічна оцінка персоналу державної податкової служби як засіб забезпечення його професіоналізму та компетентності // Наше право. – 2004. – № 2. – С. 46-50.

Бахрах Д.Н. Организационные структуры государственного управления // Правоведение. - 1981. - № 6. - С. 30-38.

Бахрах Д. Н. Вопросы методики составления должностных инструкций // Хозяйство и право. – 1987. – № 4. – С. 22-27.

Бахрах Д.Н. Административное право России. Учебник для вузов. – М.: НОРМА, 2002. – 445 с.

Бахрах Д.Н. Вопросы законности в государственном управлении // Правоведение. – СПб., 1992. – № 3. – С. 3-12.

Бачило И.Л. Организация советского государственного управления: Монография. – М.: Изд-во «Наука», 1984. – 238 с.

Бачило И.Л. Функции органов управления (правовые проблемы оформления и реализации). – М., «Юрид. лит.», 1976. – 200 с.

Бачило И., Катрич С. Обязанности, права и ответственность руководителя. – М.: Моск. рабочий, 1978. – 112 с.

Бачило И.Л., Лопатин В.Н., Федотов М.А. Информационное право: Учебник / Под ред. акад. РАН Б.Н. Топорнина. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2001. – 789 с.

Бебик В. Служби зв'язків з громадськістю // Командор: Вісник державного службовця України. - 1999. - № 1. - С. 29-32.

Безрученко В. Проблеми організаційного проектування функціональної структури податкових органів // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 4. – С. 100-102.

Бекишев Д.К. Взаимодействие органов дознания и следствия стран СНГ при расследовании преступлений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук / МВД Российской Федерации. НИИ. – М., 1996. – 23 с.

Бирюков П.Н. Взаимодействие органов ФСНП РФ с зарубежными правоохранительными органами при расследовании налоговых преступлений: правовые вопросы. – Воронеж: Истоки, 1999. – 199 с.

Битяк Ю. Державна служба в Україні, її види // Вісник Академії правових наук України. – 2000. – № 3. – С. 58-65.

Битяк Ю.П., Зуй В.В. Адміністративне право України: Конспект лекцій. – Харків. НЮАУ ім. Я. Мудрого, 1996. – 160 с.

Битяк Ю., Константи́й О. Правова природа адміністративних договорів // Вісник Академії правових наук України. – 2001. – № 3. – С. 101-109.

Білоус В.Т. Управління податковою службою в Україні: Дис. ... канд. наук

з держ. упр-ня. – К., 1998. – 171 с.

Богданов М.В. Контроль в управленческой деятельности органов внутренних дел. Учебное пособие. Ташкент. 1989. – 99 с.

Бондаренко І. Правоохоронна діяльність і правоохоронні органи: поняття та ознаки // Право України. – 2003. – № 4. – С. 18-21.

Брагинский М.И. К вопросу о договорных формах управления народным хозяйством // Договорные формы управления: Постановка проблемы и пути решения. Материалы Московского совещания. М., ВНИИСИ. – 1981. – С. 71-76.

Бурлаков Р. Про систему державного фінансового контролю // Право України. - 1998.- № 3. - С. 70-71.

Василенко П.Т. Подбор, расстановка и воспитание управленческих кадров // Актуальные проблемы административного и финансового права. Сб. научных трудов. М., Изд-во ВЮЗИ. – 1984. – С. 3-19.

Васильев Р.Ф. Акты управления (значение, проблема исследований, понятие). – М.: Изд-во Московского ун-та, 1987. – 142 с.

Васильев А.С. Административное право Украины (общая часть): Учебное пособие. – Х.: «Одиссей», 2002. – 288 с.

Ващенко С.В., Нестеренко В.В., Петков С.В. Управління та організація діяльності податкової міліції України: Навчальний посібник. – Запоріжжя: Юрид. ін-т МВС України, 2002. – 80 с.

Вебер М. Политика как призвания и профессия / Избр. Произв. – М.: Прогресс. – 1990. – 645 с.

Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ „Перун”, 2002. – 1440 с.

Венедиктов С.В. Заохочення як форма підвищення ефективності діяльності працівників ОВС України // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2001. – № 19. – С. 365-367.

Венедиктов В.С. Правові питання проходження служби та соціально-правового захисту працівників ОВС // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – № 5. – С. 218-222.

Венедиктов В.С. Щодо змісту функцій юридичної відповідальності працівників органів внутрішніх справ України // Право і безпека. – 2003. – № 2 ч. 2., с.7-11

Венедиктов В.С., Іншин М.І. Правовий статус державних службовців органів внутрішніх справ України. Науково-практичний посібник. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2003. – 188 с.

Вечернин Д.А. Административно-правовой статус федеральных органов налоговой полиции: Дис... кан. юрид. наук.– Екатеринбург, 1999. – 188 с.

Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 2002. – 668 с.

Виноградова О.І. Міжнародне співробітництво України у галузі боротьби зі злочинністю (кримінально-процесуальний аспект): Автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.09 / Національна юридична академія ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2000. - 17 с.

Вишняков В.Г. Структура и штаты органов советского государственного управления. – М., «Наука», 1972. – 278 с.

Воронков А.В. Информационное обеспечение правотворческой деятельности органов государственного управления // Известия вузов. Правоведение. – 1989. – № 2. – С. 13-20.

Все про податки: Довідник / М.Я. Азаров, В.Д. Кольга, В.А. Онищенко. – К.: Експерт-Про, 2000. – 492 с.

Габричидзе Б.Н., Коланда В.Н. Принцип профессионализма в государственной службе // Государство и право. – 1995. – № 12. – С. 19-26

Гавриленко Д.А. Государственная дисциплина: сущность, функции, значение / Под ред. А.П. Шергина. – Мн.: Наука и техника, 1988. – 328 с.

Галаган И.А. Административная ответственность в СССР (государственное и материальное исследование). – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1970. – 252 с.

Галлиган Д., Полянский В.В., Стариков Ю.Н. Административное право: история развития и основные современные концепции. – М.: Юристъ, 2002. – 410 с.

Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні: Навч. посібник. – Харків: Нац. юрид. акад. України, 1999. – 55 с.

Гаращук В.М. Предмет, об'єкт і суб'єкт контролю в державному управлінні // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В.Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2001. – Вип. 50. – С. 92-97.

Гаращук В.М. Принципи контролю та їх сутність // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В.Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2001. – Вип. 46. – С. 114-118.

Гвишиани Д. М. Организация и управление. - 3-е перераб. изд. - М.: Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана, 1998. - 332 с.

Гега П. Правові основи податкової системи, правопорушення, проблеми, рішення. - К: Правові джерела, 1996. – 167 с.

Гега П.Т. Основи податкового права: Навчальний посібник. - К: Знання, 1998. - 273 с.

Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні. - К: ЮРІНКОМ, 1997. – 144 с.

Гладких Р.А. Налоговая система Нидерландов // Финансы. - 1995. - № 5. - С. 33-39.

Голиков К.Н. Законность актов советского военного управления // Формы государственного управления. – М.: Институт государства и права АН СССР, 1983. – С. 75-80.

Голоядова Т.О. Організаційно-правові аспекти управління персоналом в акціонерних товариствах: Дис. ... канд. юрид. наук. – Одеса. – 2002. – 212 с.

Голуб Н. Громадська оцінка роботи податківців // Уряд. кур'єр. – 2004. – 15 липня.

Голубченко Є.Т. Проблеми та перспективи організації перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів внутрішніх справ // Актуальні проблеми управління персоналом ОВС України. Матеріали науково-

практичної конференції. – Х., 2002. – С. 116-118.

Горницкий А.А. Государственная дисциплина. – К.: Политиздат Украины, 1989. – 191 с.

Горшенев В.М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. - М.: Юрид. лит., 1972. - 258 с.

Горшенев В.М., Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. – М.: Юрид. лит., 1987. – 176 с.

Государственная служба: теория и организация: Курс лекций/ Охотский Е.В., Игнатов В.Г., Латов Б.В. и др. – Ростов-на-Дону: Феникс, 1998. – 348 с.

Государственное право Германии: В 7-ми т.: Сокр. пер. с нем. – Т.2 / Г.Г. Арним, Р.Бартльшпергер, Г.Бетге и др. – М.: Ин-т государства и права РАН, 1994. – 319 с.

Государственное право Германии: В 7-ми т.: Сокр. пер. с нем. – Т.2 / Г.Г. Арним, Р.Бартльшпергер, Г.Бетге и др. – М.: Ин-т государства и права РАН, 1994. – 311 с.

Государственное управление и право: история и современность. – Л., Изд-во ЛГУ, 1984. – 125 с.

Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 1 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М: «Статут», 2002. – 366 с.

Государственное управление: основы теории и организации. Учебник. В 2 т. Т. 2 / Под ред. В.А. Козбаненко. Изд. 2-е, с изм. и доп. – М: «Статут», 2002. – 592 с.

Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право России: Учеб. пособ. для вузов. - М.: Норма, 1997. – 186 с.

Григорьев В.А. Наградное (поощрительное) право как средство предупреждения коррупции среди государственных служащих // Конституционное и муниципальное право. – 2003. – № 3. – С. 35-37.

Гришковец А.А. Поощрение государственных служащих: правовые основы и практика применения // Право и политика. – 2002. – № 1. – С. 30-39.

Гришковец А.А. Правовое регулирование дисциплинарной ответственности государственных служащих // Право и политика. – 2001. – № 9. – С. 57-73.

Гришковец А.А. Проблемы соотношения норм административного и трудового права при регулировании отношений в сфере государственной службы // Государство и право. – 2002. – № 12. – С. 11-24.

Губатенко О. Концепція створення центру обробки документів (затверджена наказом Державної податкової адміністрації України від 23 вересня 2003 № 444) // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 18-19.

Гурне Б. Державне управління: Пер. з франц. В. Шовкуна. - К.: Основи, 1993. - 165 с.

Давитнидзе И.Л. Коллегии министерств (правовое положение и организация работы). М., «Юрид. лит.», 1972. – 152 с.

Данілов О.Д., Лацак В.В. Вдосконалення взаємодії органів контролю-

ревізійного управління та державної податкової служби // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення. Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції (1-2 грудня 2000 року). – Ірпінь: Акад. ДПС України. – 2000. – С. 21-24.

Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навчальний посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 216 с.

Денберг Р. Международное налогообложение. - М.: ЮНИТИ; Будапешт: COLPI, 1997. – 375 с.

Державне управління в Україні. (Навчальний посібник). За заг. ред. докт. юрид. наук, проф. Авер'янова В.Б. – К.: Ін-т держ. і права ім. В.М. Корецького, 1999. – 266 с.

Державне управління в Україні: організаційно-правові засади: Навчальний посібник / Н. Р. Нижник, С. Д. Дубенко, В. І. Мельниченко та ін. / За заг. ред. Н.Р. Нижник. - К.: Вид-во УАДУ, 2002. - 164 с.

Державне управління в Україні (навчальний посібник). За заг. ред. докт. юрид. наук, проф. Авер'янова В.Б. – К.: Ін-т держ. і права ім. В.М. Корецького, 1999. – 266 с.

Державне управління в Україні: централізація і децентралізація / Відп. ред. проф. Н. Р. Нижник. - К.: Вид-во УАДУ, 1997. - 448 с.

Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / За заг. ред. В.Б.Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – 384 с.

Державне управління: теорія і практика / Заг. ред. проф. В. Б. Авер'янова. - К.: Юрінком Інтер, 1998. - 432 с.

Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / За ред. Ю. Немеца, Г. Райта. Пер. з англ. - К.: Основи, 1998. - 542 с.

Дзісяк О. Адміністративно-юрисдикційна діяльність органів податкової служби України // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 7. – С. 65-66.

Дзісяк О. Особливості взаємовідносин податкової міліції у системі органів податкової служби України // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 3. – С. 47-48.

Дзісяк О.П. Дотримання конституційних прав громадян в діяльності органів податкової служби // Зб. наукових статей міжнародної наукової конференції. - Київ, 1999. - С. 141-145.

Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Автореф.дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07/ Національна юридична академія України ім. Я.Мудрого. – Х., 2002. – 17 с.

Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – 198 с.

Долгий О., Гаркуша В., Василькевич Я. Забезпечення безпеки працівників податкової міліції шляхом мінімізації професійних ризиків // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 7. – С. 57-59.

Донцов С.Е., Маринина М.Я. Имущественная ответственность за вред, причиненный личности. – М.: Юрид. лит., 1986. – 160 с.

Дрейшев Б.В. Правотворческие отношения в советском государственном

управленні. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1978. – 176 с.

Дрейшев Б.В. Правотворчество в советском государственном управлении. – М., «Юрид. лит.», 1977. – 160 с.

Дубенко С.Д. Державна служба в Україні. Посібник. – К.: УАДУ, 1998. – 168 с.

Дубенко С.Д. Державна служба і державні службовці в Україні: Навч.-метод. посібник / За заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Н.Р. Нижник. – К.: Ін Юре, 1999. – 244 с.

Дудоров О. Кримінальне переслідування податкових злочинів (за законодавством Федеративної Республіки Німеччини) // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1999. – № 2. – с. 26-30.

Ємченко Ю. Модернізація податкової служби України // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – Вип. 4(14). – 2001. – С. 184-187.

Жароїд І. Компетенція апарату державного управління України (теоретичний аспект) // Збірник наукових праць Української Академії державного управління при Президентові України. – 2000. – В. 2. – С. 18-27.

Жвалюк В.Р. Організаційно-правові засади податкової служби в Українських губерніях в другій половині ХІХ ст.: загальні тенденції розвитку // Вісник юридичного інституту МВС України. – 2000. – № 1. – С. 267-274.

Забелов С.М. Пути совершенствования форм и методов контроля и учета в органах внутренних дел Белорусской ССР. – Мн.: МВШ МВД СССР, 1984. – 26 с.

Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2000. – 639 с.

Загальна теорія держави і права / За редакцією В.В. Копейчикова. – К.: Юрінком, 1997. – 320 с.

Зыбин С.Ф. Стремоухов А.В. Научные основы организационно-правовой работы с кадрами органов внутренних дел. – СПб, 1994. – 276 с.

Иванов А.А. Цели юридической ответственности, ее функции и принципы // Государство и право. – 2003. – №, 6. – С. 66-69.

Иванова Р.И. Правоотношения по социальному обеспечению в СССР. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1986. – 176 с.

Илясов С.Г. Дисциплинарная ответственность работников органов внутренних дел: Учеб. пособие / Под ред. А.Н.Тимофеева. – М.: Учеб.-метод. каб. МВД СССР, 1974. – 42 с.

Іншин М.І. Правові питання розвитку службово-трудових відносин в сфері державної служби України // Право і безпека. – 2002. – № 4. – с. 67-71.

Исполнительная власть в Российской Федерации. Проблемы развития / Отв. ред. Бачило И.Л. – М.: Юристъ, 1998. – 432 с.

Івченко А.О. Тлумачний словник української мови. – Х.: Фоліо, 2001. – 540 с.

Іллічов М.О. Загальні функції посадової особи органів внутрішніх справ України // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 2001. – № 1. – С. 61-66.

Карданская Н.Л. Основы принятия управленческих решений: Учебное пособие. - М.: Русская деловая литература, 1998. - 288 с.

Кармолицкий А.А. Административно-правовое регулирование надведомственных полномочий государственных инспекций. Изд-во Моск. ун-та. М., 1985. – 84 с.

Кепбанов Е.А. Акты Госплана союзной республики // Формы государственного управления. – М.: Институт государства и права АН СССР, 1983. – С. 103-111.

Керноз Н., Кичко І. Податкове реформування в процесі розбудови соціально орієнтованої економіки // Право України. – 1999. – № 6. – С. 78-80.

Кикоть В.А. О договорных формах управления государственными и общественными делами // Договорные формы управления: Постановка проблемы и пути решения. Материалы Московского совещания. М., ВНИИСИ. – 1981. – С. 36-47.

Кінащук Л. Організація та правове забезпечення соціального захисту в органах внутрішніх справ України // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 3. – С. 92-95.

Климов В.А. Контроль в системе социалистического управления (некоторые вопросы теории и практики). – Саратов: Изд-во Сарат. ун-та., 1987. – 112 с.

Кобзін Д.О. Дисципліна в ОВС. Взаємодія правових та соціально-психологічних факторів // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – № 5. – С. 236-241.

Коваль Л. Адміністративне право України: Курс лекцій (Загальна частина). – К.: Основи, 1994. – 154 с.

Ковачев Д.А. Функции, задачи, компетенция и правоспособность государственного органа // Известия вузов. Правоведение. – 1985. – № 4. – С. 41-45.

Козбаненко В.А. Структурно-видовые особенности государственной службы Российской Федерации // Государство и право. – 1998. – № 12. – С. 37-46.

Козіна А.А. Загальна характеристика адміністративно-правових засобів боротьби з порушеннями податкового законодавства // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В.Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2001. – Вип. 45. – С. 127-132.

Коліушко І., Тимощук В. Управлінські послуги – новий інститут адміністративного права // Нова влада: Збірник аналітичних матеріалів. - К.: Факт, 2000. -Т. 2. - С. 4-17.

Колодій А. М. Принципи права України: Монографія.- К.: Юрінком Інтер, 1998. - 208 с.

Колпаков В.К. Адміністративне право України: Підручник. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.

Колюка М.М. Сутність та особливості службової дисципліни в органах внутрішніх справ // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В.Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2001. – Вип. 54. – С. 90-94.

Комаров С.А. Общая теория государства и права. Учебник. Изд. 4-е. – М.: НОРМА, 1998. – 540 с.

Комзюк А.Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації: Монографія / За заг. ред. проф. О.М. Бандурки. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2002. – 336 с.

Комзюк В.Т. Адміністративно-правові засоби здійснення митної справи: Дис. канд. юрид. наук. – Х., 2003. – 191 с.

Кондратюк С.В., Палига Є.М. Основи системи оподаткування: навчальний посібник для слухачів і курсантів вищих навчальних закладів Міністерства внутрішніх справ України. - Львів: Аверс, 1999. - 156 с.

Константин О.В. Нормативні акти органів виконавчої влади // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. / Відп. ред. В.Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2001. – Вип. 50. – С. 97-102.

Концепція адміністративної реформи в Україні. – К.: Центр політико-правових реформ, 1998. – 62 с.

Кордун О.О., Ващенко К.О., Павленко Р.М. Особливості виконавчої влади в пострадянській Україні: Монографія. - К.: МАУП, 2000. - 248 с.

Коренев А.П. Административное право России. Учебник. В 3-х частях. Часть I. – М.: МЮИ МВД России. Изд-во «Щит-М», 1999. – 280 с.

Корнеев И.К., Машурцев В.А. Информационные технологии в управлении. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 158 с.

Коровкин В.В. Налогоплательщик и налоговые органы. – М.: «Издательство ПРИОР», 2000. – 224 с.

Косарчук В.П., Ляхович В.А. Система оподаткування в Україні: Методич. посіб. – К.: ДПА України, 2003. – 158 с.

Кочетов В., Настевич В. Малінін І. Модернізація діяльності підрозділів боротьби з відмиваннями доходів, одержаних злочинним шляхом, – один з факторів покращання роботи з попередження та викриття легалізації „брудних” коштів // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 30-32.

Кравець В.Р. Атестація державних службовців в Україні: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Одеса, 2004. – 20 с.

Кравченко Ю.Ф. Актуальні проблеми реформування ОВС України (організаційно-правові питання): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук., Х., 1998. – 21 с.

Кравченко Ю. До прозорості та об'єктивної податкової служби – шляхом модернізації її адміністративної діяльності // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 2-3.

Кравченко Ю. Реформування податкової служби України: ідеологія, реалії та перспективи // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 4. – С. 18-23.

Крайній В.М. Ретроспективний аналіз становлення органів податкової міліції України та існуючі правові проблеми здійснення ними оперативно-розшукової діяльності // Науковий вісник Юридичної академії Міністерства

внутрішніх справ. – 2003. – № 1. – С. 189-200.

Кротюк В., Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність: проблема співвідношення // Право України. – 2000. – № 5. – С. 29-33.

Крупчан О.Д. Організація виконавчої влади: Монографія. - К.: Вид-во УАДУ, 2001. - 132 с.

Крушельницька О.В., Мельничук Д.П. Управління персоналом: Навчальний посібник. – К., «Кондор», 2003. - 296 с.

Крылов Ю.В. Правовое регулирование административно-процессуальной деятельности в области правотворчества // Советское государство и право. – 1986. – № 8. – С. 123-126.

Кувакін С.В. Організаційні форми управління органами внутрішніх справ: загальнотеоретичний аспект: Дис. ... канд.юрид.наук. – Запоріжжя, 2001. – 197 с.

Кудашкин А.В. Военная служба как особый вид государственной службы Российской Федерации // Государство и право. – 2000. – № 3. – С. 12-19.

Кузенко Л.В. Акти управління як носії інформації // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2000. – № 1. – С. 97-101.

Кузніченко О.В. Деякі аспекти підвищення кваліфікації працівників ОВС в рамках професійної підготовки // Актуальні проблеми управління персоналом ОВС України. Матеріали науково-практичної конференції. – Х., 2002. – С. 50-53.

Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – 177 с.

Куліш А.М. Теоретико-методологічні засади юридичної відповідальності працівників податкової міліції // Право і безпека. – 2002. – № 4. – С. 85-88.

Курашвили Б.П. Очерк теории государственного управления / Отв. ред. М.И. Пискотин; АН СССР, Ин-т государства и права. - М.: Наука, 1987. – 292 с.

Курінний Є. Принципи адміністративної правотворчості // Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції. Збірник наукових праць. К., 2003. – С. 115-119.

Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – 584 с.

Кушнарьова Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин. Дис. ... кан. юрид. наук: Харків, 2000. – 192 с.

Кушнарьова Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. – Х.: „Торсінг”, 2000. – 240 с.

Лавриненко О.В. Служебно-трудовое правоотношение. – Харьков: Знание ЛТД, 1998. – 56 с.

Лаврінчук І. Особливості правового регулювання проходження служби державними службовцями // Право України. – 1998. – № 3. – С. 71-74.

Лазарев Б.М. Формы советского государственного управления // Формы государственного управления. – М.: Институт государства и права АН СССР, 1983. – С. 3-8.

Лазарев Б.М. Формы советского государственного управления // Формы государственного управления. – М.: Институт государства и права АН СССР, 1983. – 150 с.

Лазнюк Н.В. Види нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України. – 2001. – № 3. – С. 46-53.

Лапка О. Правовий захист працівників органів внутрішніх справ: визначення його поняття // Право України. – 2000. – № 9. – С. 109-111, 123.

Лапка О. Правовий та соціальний захист працівників міліції: його механізм // Право України. – 2001. – № 8. – С. 57-60.

Лапка О. Соціально-правовий захист працівників міліції України // Право України. – 2000. – № 4. – С. 17-20.

Лата Н. Прийняття нормативно-правових актів органів виконавчої влади // Вісник прокуратури. – 2003. – № 10. – С. 93-96.

Левченко К.Б. До визначення понять „правозахисний” та „правоохоронний”: постановка проблеми // Наше право. – 2004. – № 1. – С. 21-28.

Лисенко В. Досвід підрозділів податкової міліції Російської Федерації щодо взаємодії з іншими правоохоронними та контролюючими органами // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2001. – № 2. – С. 165-175.

Лопатина С.Н. Правовой акт органа (должностного лица) местного самоуправления как источник права: общетеоретический аспект // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 41-51.

Лунев А.Е. Совершенствовать правовой статус и координацию деятельности министерств // Советское государство и право. – 1966. – № 1. – С. 8-16.

Люхтергандт О. Проект Адміністративного процедурного кодексу України та сучасне адміністративне процедурне право // Юридичний журнал. – 2002. – № 5. – С. 24-28.

Маилян С.С. Подготовка и принятие управленческих решений в органах внутренних дел: Опыт системного исследования групповых форм. – М., Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2000. – 159 с.

Майдыков А.Ф. Совершенствование управления городскими и районными органами внутренних дел (Теория и практика управления): Монография. – М.: Академия МВД СССР, 1989. – 164 с.

Малиновський В.Я. Державне управління: Навчальний посібник. - Вид. 2-ге, доп. та перероб. - К.: Атіка, 2003. - 576 с.

Малінін І. Телефонний інформаційно-довідковий центр Державної податкової служби України // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 24-27.

Маляренко В.Т. Щодо міжнародного співробітництва у виконанні окремих дій в кримінальних справах // Вісник Верховного Суду України. – 2001. - № 1 (26). - С. 41-44.

Матюхіна Н.П. Управління персоналом органів внутрішніх справ України (Теоретичні та прикладні аспекти) / За заг. ред. д-ра юрид. наук, проф.

Бандурки О.М.: Монографія. – Харків: Вид-во Ун-ту внутр. справ, 1999. – 287 с.

Махина С.Н. Управленческий и административный процессы: проблемы теории и перспективы правового регулирования: Дис. ... канд. юрид. наук. – Воронеж, 1998. – 225 с.

Медведчук В. Питання ефективності чинного законодавства // Право України. – 1998. – № 6. – С. 69-72.

Мельник К.Ю. Соціально-правовий захист працівників органів внутрішніх справ (проблеми теорії та практики): Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – 202 с.

Мельник М.І., Хавронюк М.І. Суд та інші правоохоронні органи. Правоохоронна діяльність: закони і коментарі: Навчальний посібник / автори і упорядники: М.І. Мельник, М.І. Хавронюк. – К.: Атака, 2000. – 512 с.

Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.

Мельник П., Терещенко Л. Этика взаимоотношений работников милиции и населения // Вестник налоговой службы Украины. – 1999. – № 8. – С. 33-37.

Мельник Р.С. Забезпечення законності застосування заходів адміністративного примусу, не пов'язаних з відповідальністю: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків: Нац. ун-т. внутр. справ, 2002. – 211 с.

Менеджмент организации: Учебное пособие / Под ред. З.П. Румянцевой, Н.Л. Саломатина. - М.: ИНФРА-М, 1995.- 429 с.

Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник. - М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.

Мильнер Б.З. Теория организации: Учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 480 с.

Михайленко А.Р. Правовое регулирование деятельности прокуратуры Украины по обеспечению законности // Государство и право. – 1994. – № 1. – С. 87-93.

Мицкевич Л.А. Понятие государственного управления в административном праве Германии // Государство и право. – 2002. – № 6. – С. 85-90.

Москаленко В. Модернізація системи адміністрування податків // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 14-15.

Мурадян С.В. Правовые акты совета министров союзной республики как форма руководства исполнительными комитетами местных советов // Формы государственного управления. – М.: Институт государства и права АН СССР, 1983. – С. 89-96.

Мякишев Г.М. Правовая и социальная защита сотрудников органов внутренних дел. // Организация работы с кадрами в органах внутренних дел. – М., 1997. – 188 с.

Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практическое пособие / Под общ. Ред. Ю.Ф. Кваши. – М.: Юристъ, 2001. – 540 с.

Негодченко О.В. Організаційно-правові засади діяльності органів

внутрішніх справ щодо забезпечення прав і свобод людини: Монографія. – Д.: Вид-во Дніпропетр. ун-ту, 2003. – 448 с.

Нерсисянц В.С. Философия права. Учебник для вузов. – М.: Издательская группа ИНФРА-М – НОРМА, 1997. – 652 с.

Нестеренко В. Загальнотеоретичний аспект сутності організаційної структури управління підрозділами податкової міліції як вирішальна передумова її оптимального формування // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 2. – С. 249-257.

Неумивайченко Н. Державна служба: розмежування і взаємозв'язок трудових і адміністративних правовідносин // Вісник Академії правових наук України. – 2001. – № 2. – С. 155-162.

Нижник Н., Машков О. Системний підхід в організації державного управління: Навч. посібник / За заг. ред. Н.Р. Нижник. - К.: Вид-во УАДУ, 1998. - 160 с.

Нижник Н.Р. Государственно-управленческие отношения в демократическом обществе. - К.: НАНУ, 1995. - 207 с.

Нижник Н.Р., Машко О.А. Системний підхід в організації державного управління: Навчальний посібник / За заг. ред. Н.Р. Нижник. – К.: Вид-во УАДУ, 1998. – 160 с.

Николаева М.Н. Нормативные акты министерств и ведомств СССР. М., «Юрид. лит.», 1975. – 144 с.

Николов П.Е. Совершенствование правового статуса отделов и управлений исполкомов местных Советов // Вестник МГУ. Серия "Право". – 1978. – № 4. – С. 51-59.

Новий тлумачний словник української мови у 4-х томах. – К.: Видавництво “Аконіт”, - 1999. – 540 с.

Новиков В.В. Политико-воспитательная работа по укреплению дисциплины в советской милиции. Лекция. – М.: ВШ МВД СССР, 1970. – 27 с.

Новоселов В.И. Законность актов управления. – М., «Юридическая литература», 1968. – 108 с.

Ноздрачев А.Ф. Государственная служба. – М.: Статут, 1999. – 592 с.

Общая теория государства и права / Отв. ред. М.Н.Марченко. – М.: Юристь, 2000. – 578 с.

Общая теория права и государства: Учебник / Под ред. В.В.Лазарева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристь, 1996. – 472 с.

Овсянко Д.М. Административное право: Учебное пособие. – Изд. 3-е, пераб. и доп. – М.: Юристь, 2001. – 468 с.

Онщенко В. Організація робіт з платниками податків у податковій службі України // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 28. – С. 49-60.

Опарин В.Н. Правовое регулирование применения мер непосредственного принуждения должностными лицами правоохранительных органов Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук: – Омск, 1998. – 225 с.

Организация управления в системе министерства: Монография / Под ред. Н.Г. Калинина. – М.: Изд-во Московского ун-та, 1974. – 323 с.

Организация управления горрайорганами внутренних дел / Под ред. А.П. Ипакяна, В.А. Малютина. – М.: Академия МВД СССР, 1990. – 244с.

Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест Фонд, 1995. – 496 с.

Основы управления в органах внутренних дел. Учебник. Под ред. А.П. Коренева. Издание 4-е. – М.: Московская академия МВД России, ЦЮЛ «Щит», 2001 г. – 396 с.

Ответственность в управлении / Отв. ред. А.Е. Лунев, Б.М. Лазарев. – М.: Наука, 1985. – 304 с.

Панова И.В. Административный процесс в Российской Федерации: понятие, принципы и виды // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С.114-127.

Панченко О.С. Сущность и методологические основы оценки рядового и начальствующего состава органов внутренних дел // Совершенствование работы с кадрами в органах внутренних дел. Труды академии. – М.: Академия МВД СССР. – 1989. – С. 101-104.

Пашко Л. Про поняття „оцінювання державних службовців” // Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції. Збірник наукових праць. – К., 2003. – С. 146-147.

Перепелюк В.Г. Адміністративний процес. – Чернівці: Рута, 2001. – 316 с.

Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. – М.: Юристъ, 2000. – 518 с.

Петришин О. Види державної служби: загальнотеоретичний підхід // Вісник Академії правових наук України. – 2000. – № 4. – С. 116-128.

Пиголкин А.С. Теоретические проблемы правотворческой деятельности в СССР: Автореф. дисс. ... докт. юрид. наук. – М., 1972. – 42 с.

Пилипенко П. Юридична природа трудових відносин державних службовців // Збірник наукових праць Української академії державного управління при Президентові України. – 2000. – В. 2. – Ч. III. – С. 99-104.

Пишний А.Г. Фінансово-правова відповідальність, як інститут фінансового права // Науковий вісник Чернівецького університету. Випуск 14. Правознавство. Збірник наукових праць. – Чернівці: ЧДУ, 1997. – С. 192-202.

Півненко В. Правоохоронна система України: визначення і функціонування // Вісник прокуратури. – 2003. – № 2. – С. 39-45.

Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник / За ред. канд. юрид. наук Ю.Ф. Кравченка. – К.: Національна академія внутрішніх справ України, 1999. – 702 с.

Податкова міліція як суб'єкт оперативно-розшукової діяльності / В.Р. Жвалюк, А.Е. Гутник, М.Т. Задояний, В.В. Лисенко. – К., 2000. – 68 с.

Подкопаєв С.В. Дисциплінарна відповідальність суддів: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2003. – 184 с.

Полухович В.І. Державна податкова служба в Україні: організація і діяльність; Теньков С.О. Коментар до Закону України „Про державну податкову службу в Україні” // Бюлетень законодавства і юридичної

практики України. – 1999. – № 3. – 320 с.

Попов Л.Л. Обеспечение законности в деятельности советской милиции. Учебное пособие. М., 1972. – 112 с.

Попович В.М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології. – К.: Правові джерела, 1998. – 345 с.

Порошук С.Д. Соціально-правовий захист співробітників міліції: гарантії, проблеми // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 1997. – № 1. – С. 38-51.

Потапенко С. Разграничение нормативных и ненормативных актов при рассмотрении дел, возникающих из публичных правоотношений // Российская юстиция. – 2003. – № 6. – С. 30-31.

Правовые формы межотраслевого управления / Фролов Е.С., Кузьмичева Г.А., Кармолицкий А.А. и др. / Под ред. Ю.М. Козлова. - М.: Изд-во МГУ, 1984. - 240 с.

Правоохранительные органы в СССР / Под ред. К.Ф. Гуценко. – М., Изд-во МГУ. 1991. – 288 с.

Правоохранительные органы Российской Федерации. Учебник / Под редакцией В.П. Божьева. – М.: Изд-во “СПАРК”, 1996. – 286 с.

Проблемы общей теории права и государства /Под общ. ред. В.С.Нерсесянца. –М.: Юристъ, 1999. – 546 с.

Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. проф. С.С. Алексеева. – М.: Юрид. лит, 1987. – 448 с.

Проценко Т., Шамрай В., Форостовець В. Становлення податкової міліції в контексті модернізації, реформування та розвитку Державної податкової служби України // Збірник наукових праць УФЕІ. – 1998. – № 2. – С. 179-181.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебн. пособие. - М.: ИНФРА, 1996. -192 с.

Радецький В. Норми поведінки в системі податкової служби України: Позиція Державної податкової служби України // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 8-13.

Райт Г. Державне управління: Пер. з англ. В. Івашка, О. Коваленка, С. Соколик. - К.: Основи, 1994. - 191 с.

Рибалкін А.О. Принципи нормотворчої діяльності // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 1999. – № 3. – С. 276-281.

Рибалкін А.О. Проблеми систематизації нормативних актів органів внутрішніх справ // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2001. – № 14. – С. 128-133.

Робіду А. Досвід упровадження інформаційних технологій у роботі податкових адміністрацій // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – Вип. 4 (14). – 2001. – С. 188-192.

Роздайбіда А.В. Податкове правопорушення як підстава адміністративної відповідальності: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2003. – 19 с.

Розин Л.М. Вопросы теории актов советского государственного управления и практика органов внутренних дел: Учеб. пос. – М., 1975. – 138 с.

Романов І. Реформування податкової служби в області в контексті адміністративної реформи держави // Вісник Української Академії державного управління при Президентіві України. – 2001. – Ч. 1. – № 2. – С. 150-154.

Росоловский В. Состояние и перспективы развития информатизации органов государственной налоговой службы // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – Вип. 4 (14). – 2001. – С. 176-183.

Рудакевич М. Кодекс етики як засіб регулювання професійної поведінки державних службовців // Вісник Української Академії державного управління при Президентіві України. – 2002. – № 1. – С. 291-297.

Руснак Ю. Історико-правовий аспект становлення та розвитку державної податкової служби в Україні // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2001. – № 2. – С. 207-216.

Рыжов В. С. К судьбе государственного управления // Государство и право. – 1999. – № 2. – С. 14-22.

Савченко Л. Правовий статус державної податкової служби як спеціального органу фінансового контролю // Збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – 2001. – № 4. – С. 157-164.

Савченко Л.А., Мазур І.А. Принципи діяльності органів державної податкової служби // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення. Збірник наукових праць. – Ірпінь. 2000. – С. 234-236.

Сараскіна Т.В. Місце податкової міліції в системі державних органів // Вісник Запорізького юридичного інституту МВС України. – 2000. – № 2. – С. 81-86.

Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2000. – 189 с.

Сараскіна Т.В. Організація взаємодії податкової міліції України з органами внутрішніх справ та митною службою // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – № 5. – С. 191-194.

Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34-38.

Синявська О.Ю. Про застосування заохочень в органах внутрішніх справ // Вісник Університету внутрішніх справ. – 1999. – № 9. – С. 361-362.

Сирота І.М. Право соціального забезпечення в Україні: Учебник. – Х.: «Одисей», 2000. – 384с.

Скакун О.Ф. Теория государства и права: Учебник. – Харьков: Консум; Ун-т внутр. дел. 2000. – 704 с.

Скрипнюк В.М. Правоохоронна діяльність у системі органів державної влади // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 2001. – № 1. – С. 8-16.

Слинько Д.В. Процесуально-правовий механізм формування і прийняття рішень в органах внутрішніх справ: Дис. ... канд. юрид. наук. – Х., 2002. – 189 с.

Словарь иностранных слов. – 19-е изд., стереотип. – М.: Рус. яз., 1990. – 624 с.

Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М.Прохоров; редкол.: А.А.Гусев и др. – изд. 4-е. – М.: Сов. энциклопедия, 1987. – 1600 с.

Соединенные Штаты Америки. Конституция и законодательные акты / Под ред. О.А. Жидкова. – М., 1993. – 349 с.

Соколовська А.М. Податковий кодекс України як засіб правового обмеження дискреційної податкової політики // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення: Збірник наукових праць. – Ірпінь. 2000. – С. 61-67.

СССР-ГДР: Компетенция органов государственного управления. – М., 1984. – 164 с.

Стадник В.В., Йохна М.А. Менеджмент: Посібник. – К.: Академвидав, 2003. – 464 с.

Старилов Ю.Н. Административная юстиция. Теория, история, перспективы. – М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА – ИНФРА-М), 2001 – 304 с.

Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. 1: История. Наука. Предмет. Нормы. Субъекты. – М.: Издательство НОРМА, 2002. – 728 с.

Старилов Ю.Н. Курс общего административного права. В 3 т. Т. 2: Государственная служба. Управленческие действия. Правовые акты управления. Административная юстиция. – М.: Изд-во НОРМА (Издательская группа НОРМА–ИНФРА-М), 2002. – 600 с.

Стародубцев А.А. Організаційно-правові питання діяльності інспекцій з особового складу щодо зміцнення законності і дисципліни в органах внутрішніх справ: Дис. ... канд. юрид. наук. – Харків, 1999. – 183 с.

Старцев О. Удосконалення заходів дисциплінарної відповідальності посадових осіб органів виконавчої влади України в умовах реформування державної служби // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 11. – С. 44-47.

Стахурський М.Ф. Питання реформування адміністративного процесу в Україні: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – К., 2002. – 18 с.

Стефанюк В. Поняття, ознаки і публічно-правова природа адміністративного договору та його значення в управлінській діяльності // Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції. Збірник наукових праць. К., 2003. – С. 14-27.

Стефанюк В. Правові акти управління // Право України. – 2003. – № 7. – С. 3-9.

Студеникина М.С. Государственные инспекции в СССР: предпосылки эффективного функционирования // Советское государство и право. – 1972. – № 8. – С. 46-54.

Судебные и правоохранительные органы Украины: Учебник / Под ред. проф. А.М. Бандурки. – Харьков: Ун-т внутр. дел, 1999. – 350 с.

Сухарев В.Ф. Проблемы совершенствования организационных структур

органов внутренних дел: Учебное пособие. – М.: Академия МВД СССР, 1985. – 72 с.

Сущенко В.Д., Смирнов А.М., Коваленко О.І., Смирнов А.А. Організація управління персоналом в ОВС. – К.: Академія внутрішніх справ, 1999. – 352 с.

Тарасов А. Правоохранительная деятельность: ее понятие и сущность // Российский следователь. – 2002. – № 4. – С. 34-38.

Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2003. – 776с.

Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.В.Лазарева. – М.: Право и закон, 1996. – 424 с.

Теория государства и права. Учебник для юридических вузов и факультетов / Под ред. В.М. Корельского и В.Д. Первалова. – М.: НОРМА – ИНФРА. – М., 1998. – 570с.

Термінологічний словник з управління персоналом органів внутрішніх справ України /Укладач Н.П. Матюхіна; за заг. ред. проф. О.М.Бандурки. – Харків: Ун-т внутр. справ, 2000. – 120 с.

Тесленко Ю.П. Подготовка, переподготовка и повышение квалификации кадров как элемент системы непрерывного образования в органах внутренних дел // Совершенствование работы с кадрами в органах внутренних дел. Труды академии. М., 1989. – С. 59-69.

Тиковенко А.Г. Понятие, характерные черты, формы и виды служебных приказов // Формы государственного управления. М., 1983. – С. 124-130.

Тимошук В. До проблеми правового регулювання адміністративно-процедурних відносин // Юридичний журнал. – 2003. – № 9. – С. 36-38.

Тихомиров М.Ю. Акты центральных органов управления в условиях перестройки // Известия вузов. Правоведение. – 1990. – № 1. – С. 45-52.

Тихомиров Ю.А. Курс административного права и процесса. – М.: ЮРИНФОРМЦентр: Изд. г-на Тихомирова М.Ю., 1998. – 798 с.

Тихомиров Ю.А., Талапина Э.В. Административные процедуры и право // Журнал российского права. – 2002. – № 4. – С. 3-13.

Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия / [Общ. ред. Тихомирова М.Ю.]. – [4-е изд.] М.: Тихомиров, 1998. – 525 с.

Ткаченко В.А. О принципах организации и функционирования системы повышения квалификации руководящего состава МВД, УВД // Совершенствование работы с кадрами в органах внутренних дел. Труды академии. – М.: Академия МВД СССР. – 1989. – С. 52-58.

Токар А. Адміністративний договір як форма управлінської діяльності (питання теорії) // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 6. – С. 72-74.

Токовенко В.В. Політичне керівництво і державне управління: проблеми взаємовідносин та оптимізації взаємодії: Монографія. - К.: Вид-во УАДУ, 2001. - 256 с.

Трохимчук М. Питання удосконалення техніки юридичного нормотворення // Юридичний вісник України. – 2004. – №№ 1-2. – С. 7.

Турчинов О.В. Тіньова економіка: теоретичні основи дослідження. – К.: Арттек, 1995. – 480 с.

Тюріна О. Правоохоронні органи: питання теоретичного осмислення та нормативного визначення // Право України. – 2001. – № 5. – С. 79-80.

Украинский советский энциклопедический словарь: В 3-х т. / Редкол.: А.В.Кудрицкий (ответ.ред.) и др. - К.: Глав.ред. УСЭ, - 1988. Т.1.- 756 с.

Управление горрайорганами внутренних дел: Учебник. – М.: Академия МВД СССР, 1981. – 416 с.

Управленческие процедуры / Отв. ред. Б.М.Лазарев. - М.: Наука, 1988. - 271 с.

Усенко В., Супруненко А. Організація взаємодії підрозділів державної податкової служби України // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 2. – С. 224-230.

Федосов В.М., Опарін В.М., П'ятаченко Г.О. Податкова система України: Підручник. – К: ЛИБІДЬ, 1994. – 464 с.

Философский энциклопедический словарь / Под ред. П.Н. Федосеева, С.М. Ковалева. – М.: Сов. энциклопедия, 1980. – 672 с.

Фролова Н.В. Понятие и состав налогового правонарушения // Государство и право. – 1999. – № 7. – С. 97-101.

Хміль Ф.І. Менеджмент: Підручник. - К.: Вища школа, 1995. -351 с.

Хропанюк В.Н. Теория государства и права / Под ред. В.Г. Стрекозова –2-е изд., доп. и перераб. - М., 1996. – 378 с.

Цабрия Д.Д. Проблемы установления правового положения органов управления: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 1976. – 18 с.

Цабрия Д.Д. Статус органа управления // Сов. гос-во и право. – 1978. – № 2. – С. 126-131.

Цветков В.В. Державне управління: основні фактори ефективності (політико-правовий аспект). - Х.: Вид-во «Право», 1996. - 164 с.

Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. - 383 с.

Четвериков В.С., Четвериков В.В. Основы управления в органах внутренних дел: Учебное пособие. – М.: Новый юрист, 1997. – 128 с.

Чорновол Е.П. Возмещение вреда, причиненного незаконными действиями организаций и их должностных лиц: Учебное пособие. – Свердловск: Изд-во Сверд-го юрид. ин-та, 1984. – 96 с.

Шитря О. Основні стратегічні напрями модернізації державної податкової служби України // Вісник податкової служби України. – 2003. – Листопад-грудень. – С. 4-7.

Шкарупа В., Шакірова О. Проблеми правової захищеності працівників податкової міліції України // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2001. – № 2. – С. 237-244.

Школик А. Принципи управлінської діяльності // Вісник Львів. ун-ту Серія юридична. – 2000. – Вип. 35. – С. 214-219.

Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. – М.: Изд-во “Наука”, 1981. – 301 с.

Штобер Р. Общее хозяйственно-административное право: Основы и принципы. Экономическая конституция / Пер. с 11-го нем. перераб. изд. – Мн.: Издательство Европейского гуманитарного университета, 2000. – 312 с.

Щекин Г.В. Социальная теория и кадровая политика: Монография. - К.: МАУП, 2000. – 576 с.

Юридичний словник / За ред. Б.М.Бабія, Ф.Г.Бурчака, В.М.Корецького, В.В.Цветкова. – К.: Голов. ред. УРЕ, 1983. – 872 с.

Якимов А.Ю. Субъекты административной юрисдикции (правовой статус и его реализация): Монография. Ч.1. Правовой статус субъекта административной юрисдикции. - М.: ВНИИ МВД России, 1996. – 68 с.

Янюк Н. Проходження державної служби // Право України. – 2000. – № 1. – С. 108-110.

Янюк Н. Співвідношення понять „посадова особа” і „службова особа” в адміністративному праві // Право України. – 2001. – № 12. – С. 117-120.

Яричевская Л.В. Правовые акты администрации учреждений здравоохранения // Проблемы социалистической законности. Сборник научных трудов. В. 18. – 1986. – С. 129-135.

Ярмиш О.Н., Серьогін В.О. Державне будівництво та місцеве самоврядування в Україні / За заг. ред. Тодики Ю.М. Навч. посібник. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2002. – 672 с.

Barnard C. Organization and Management: Selected Papers. - Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1948. - P. 14.

Cutlip S. M., Center A. H., Broom F. M. Effective public relations: 7-th edition. - Englewood Cliffs, N. J.: Prentice Hall, 1994. - P. 1-8.

Dimock M. E., Dimock G. Public Administration: Third edition. - New York: Harper and Row, 1964. - P. 131.

Duverger M. Le système politique française: droit constitutionnel et systèmes politiques. - Paris: Presses Universitaires de France, 1990. - P. 19.

Gordon G. Public Administration in America: Fourth edition. - New York: St. Martin's Press, Inc., 1992. - P. 242.

Gournay B. Introduction a la science administrative: Les administrations publiques dans les sociétés contemporaines. - Paris, 1966. - P. 7-8.

Grundsatzprogramm der Gewerkschaft der Polizei. – Frankfurt-Höchst., 1990. – 20 s.

Harlow R. F. Building a public relations definition // Public relations review. - 1976. - № 4. - P. 36.

Koonts H., O'Donnel C., Heinz W. Essential of Management: Third edition. - New York: McGraw-Hill Book Company, 1982. - P. 307.

Lorange P. Corporate Planning: An Executive Viewpoint. - Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1980. - P. 2.

Mestre J. L. Introduction historique au droit administratif français. - Paris: Presses Universitaires de France, 1985. - P. 11.

Moderner staat - moderne verwaltung // Deutschland. - 2002. - № 4. - P. 23.

Moorhead G., Griffin R. W. Organizational Behaviour: Second edition. - Boston: Houghton-Mifflin Company, 1989. - P. 527.

Philip V. Organizational Communications: The Essence of Effective management. - Columbus, Ohio: Grid, 1975. - P. 95.

Reh fuss, J. The Job of the Public Manager. - Chicago: The Dorsey Press, 1989. - P. 21.

Robbins S. P. Organizational Behaviour: Concepts, Controversies, and Applications: 4-th edition. - New Jersey: Prentice-Hall, 1989. - P. 147.

Rue L, Byars L Management: Theory and Application: Revised edition. - Illinois: Richard D. Irwin, Inc, 1980. - P. 7.

Schermerhorn J. R., Hunt J. G., Richard N. O. Managing Organizational Behaviour: 2-th edition. - New York: John Wiley and Sons, 1979. - P. 133-134.

Schlesinger A. The Imperial Presidency.- Boston: Houghton Mifflin Co., 1973. - P. 9.

Stoner J. Management.- Second edition.- New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1982. - P. 336.

The New Encyclopedia Britanica, vol. 9, Founded 1768, 15-th edition. Inc., Chicago, 1993. - P. 777.

Waldo D. The Study of Public Administration: Third edition,- New York: The McMillan Company, 1955. - P. 2.

White L. Introduction to the Study of Public Administration: 4-th edition. - New York: The McMillan Company, 1955. - P. 4-8.

Wildavsky A. Speaking Truth to Power: The Art and Craft of Policy Analysis. - Boston, Toronto, 1979. - P.16.

Wilson W. The study of Administration // Political science quarterly. - 1977. - Vol. 2. - № 1 (June). - P. 197-222.

Наукове видання

Бандурка Олександр Олександрович

**УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОЮ ПОДАТКОВОЮ
СЛУЖБОЮ В УКРАЇНІ:
ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ**

Редактор _____

Підп. до друку 00.00.00. Формат 00 x 000 x 00. Друк офсетний.
Папір офсетний. Ум. друк. арк. 0,00. Обл.-вид. арк. 0,00.
Наклад 000 прим. Замовл. № 0/0.

Видавництво Національного університету внутрішніх справ.
61080, Харків, пр.50-річчя СРСР, 27.