

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРАВООХОРОННОЇ ФУНКЦІЇ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: ДОСВІД ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО АДАПТАЦІЇ В УКРАЇНІ

Дмитренко С. О.,
прокурор
Офісу Генерального прокурора
ORCID ID: 0000-0002-1668-8896

У статті встановлено, що правоохоронна функція, як і всі інші функції, має свій механізм реалізації, основу якого становлять сукупність правових, організаційних, економічних та матеріальних елементів. Система таких елементів має відповідати завданням, що ставляться перед країною на сучасному етапі державотворення. Обґрунтовано, що адміністративно-правове забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування є специфічним видом правового впливу адміністративно-правових форм та засобів, які у своїй сукупності становлять механізм адміністративно-правового регулювання реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування, на діяльність відповідних суб'єктів з метою забезпечення їх нормального функціонування та ефективного виконання покладених на них обов'язків у сфері підтримання законності та правопорядку, охорони та захисту прав і свобод громадян, протидії правопорушенням під час застосування податкового законодавства. З'ясовано, що норми законодавства забезпечують взаємодію між органами виконавчої влади та громадянами в усіх сферах суспільного життя, зокрема у правоохоронній сфері та сфері оподаткування, що за сучасних умов визначають основний критерій оцінювання якості державної політики. Розкрито сутність адаптації національного законодавства. Доведено, що в Україні існує досить розвинена нормативно-правова база, яка регламентує основні моменти адаптації вітчизняного законодавства до законодавства Європейського Союзу (зокрема, у сфері реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування). Визначено основні кроки в напрямі забезпечення ефективного функціонування адміністративно-правового механізму забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування. Запропоновано внести зміни до методології та процесу планування робіт з адаптації чинного національного законодавства у сфері оподаткування.

Ключові слова: адміністративно-правове забезпечення, правоохоронна функція, правовідносини у сфері оподаткування, контролюючі органи, адаптація законодавства.

Постановка проблеми. Гарантування узгодженого та комплексного адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави – це одна з найважливіших передумов ефективності державної політики у сфері оподаткування. У нормативно-правових актах мають закріплюватися важливі напрями реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування, визначатися суб'єкти, відповідальні за її реалізацію, форми взаємодії цих суб'єктів, пропонуватися шляхи вирішення існуючих проблемних питань із забезпечення реалізації правоохоронної функції у сфері оподаткування. Отже, значуща соціальна роль правоохоронної функції держави у сфері оподаткування та особливе місце, яке ця функція посідає в державному механізмі, визначають актуальність формування цілісної нормативно-правової бази, в якій повинні знаходити своє відображення всі необхідні механізми реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування. Водночас особливої актуальності набуває вивчення досвіду держав-членів Європейського Союзу (далі – ЄС), які пройшли процес адаптації свого законодавства щодо реалізації правоохоронної функції у сфері оподаткування, а також аналіз основних напрямів співробітництва, відповідно до яких відбуватиметься адаптація національного законодавства України до стандартів ЄС.

Актуальність проблеми в теоретико-методологічному плані зумовлена її недостатньою розробленістю у вітчизняному адміністративному та податковому праві. При цьому окремі аспекти окресленої проблематики досліджувалися вітчизняними науковцями протягом значного часу. Так, дослідженню особливостей реалізації правоохоронної функції держави, зокрема і різноманітним аспектам адміністративно-правового забезпечення реалізації цієї функції, присвячені праці В.Б. Авер'янова, О.М. Бандурки,

О.І. Безпалової, В.В. Галуцька, А.П. Головіна, В.Г. Лукашевича, М.І. Мельника, О.Ф. Скакун, В.К. Шкарупи та інших учених. Необхідність інтеграції українського законодавства до нормативно-правових актів ЄС та забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування неодноразово наголошувалася в дослідженнях В.Т. Білоуса, І.Ф. Бінька, О.С. Бодрука, Л.К. Воронової, І.А. Грицяка, Д.Г. Лук'яненка, І.П. Катеринчука, Г.М. Немирі, Н.Р. Нижник, О.П. Орлюк, А.В. Осики, Н.Ю. Пришви, Ю.І. Римаренка, В.І. Теремецького, А.С. Філіпенка, В.О. Шамрая, Н.Я. Якимчук та інших науковців.

Аналіз сучасних наукових досліджень дає підстави зробити висновок, що окремі аспекти реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування сьогодні залишаються недослідженими, а специфіка всіх правотворчих процесів у зазначеній сфері – не розкритою. Тому нагальним завданням є вироблення дієвої нормативно-правової бази, яка б визначала пріоритетні напрями державної політики у сфері оподаткування та регламентувала діяльність відповідних органів державної влади щодо реалізації правоохоронної функції держави у цій сфері. Водночас наявність належного адміністративно-правового забезпечення є одним із дієвих засобів приведення діяльності суб'єктів реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування у відповідність до сучасних умов розвитку України та кращих європейських стандартів.

Мета статті – дослідження сутності адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування, визначення ролі та місця в механізмі реалізації правоохоронної функції держави, окреслення проблем, що виникають під час розроблення та реалізації окремих нормативно-правових актів, та розроблення пропозицій і рекомендацій щодо шляхів їх вдосконалення крізь призму досвіду країн ЄС.

Виклад основного матеріалу. Важливе значення адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави зумовлюється тим, що саме завдяки праву та правовому регулюванню відбувається процес упорядкування суспільних відносин, забезпечується виділення та закріплення основних прав і свобод особи й інших учасників публічно-правових правовідносин, а також створюються відповідні правові механізми їх забезпечення і захисту.

У монографії «Адміністративно-правовий механізм реалізації правоохоронної функції держави» (2014 р.) О.І. Безпалова обґрунтовує, що адміністративно-правове регулювання реалізації правоохоронної функції держави є специфічним видом правового впливу адміністративно-правових форм та засобів, які у своїй сукупності становлять механізм адміністративно-правового регулювання реалізації правоохоронної функції держави, на діяльність відповідних суб'єктів з метою забезпечення їх нормального функціонування та ефективного виконання покладених на них обов'язків у сфері підтримання законності та правопорядку, охорони та захисту прав і свобод громадян, протидії злочинності у всіх її проявах [1, с. 139].

В.І. Теремецький в одній зі своїх наукових публікацій зазначає, що адміністративно-правове регулювання є цілеспрямованим впливом правових норм, які прийняті державою і є відповідними адміністративними засобами забезпечення прав та законних інтересів фізичних, юридичних осіб і держави в суспільних відносинах із метою підпорядкування їх юридично встановленому правопорядку, а також охорони та розвитку в інтересах суспільства і держави. Також учений уточнює систему принципів та функцій адміністративно-правового регулювання податкових відносин, визначає їх загальні та спеціальні ознаки, пропонує власний підхід щодо здійснення їх класифікації [2, с. 50]. Крім того, науковець у своїй монографії «Податкові правовідносини в Україні» (2012 р.) зауважує, що повноваження ДПС України в рамках адміністративно-правового виміру можна визначати щонайменше з чотирьох різних позицій, зокрема «як здійснення повноважень контролюючого та правоохоронного органу згідно з приписами КУПАП та законодавства щодо статусу та діяльності правоохоронних органів» [3, с. 116–117]. Водночас у науковій статті у співавторстві з Т.А. Байрачною дослідник зосереджує увагу на детальному аналізі європейського досвіду організації контролю за діяльністю правоохоронних органів та вносить ґрунтовні пропозиції щодо втілення такого досвіду в Україні [4, с. 262].

З огляду на вказане подальшого дослідження потребує з'ясування сутності адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування. Зміст адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування полягає у формуванні необхідної нормативно-правової бази, яка б забезпечувала необхідні умови для функціонування як правоохоронної сфери, так і сфери оподаткування, всебічно регламентувала особливості розподілу функцій між окремими суб'єктами і контролюючими органами та специфіку виконання покладених на них обов'язків.

Стосовно адміністративно-правового регулювання реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування доцільно зауважити, що у його рамках відбувається реалізація норм, закріплених у нормативно-правових актах, у конкретній сфері суспільного життя. Тобто відбувається владний вплив держави (в особі її контролюючих органів) на суспільні відносини, які виникають і відбуваються у сфері оподаткування та виражаються наявністю в їхніх суб'єктів взаємних прав і обов'язків, визначених податковим законодавством.

Загальновідомо, що діяльність, пов'язана з реалізацією правоохоронної функції держави, має регламентуватися відповідними нормативно-правовими актами, тобто порядок та особливості її здійснення повинні бути чітко визначені на законодавчому рівні. Отже, основу адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави становлять нормативно-правові акти, які за своєю юридичною природою поділяються на закони та підзаконні нормативно-правові акти. Закони, які посідають провідне місце в системі нормативно-правових актів, є нормативно-правовими актами представницького вищого органу державної влади, які регулюють найважливіші питання суспільного життя, встановлюють права і обов'язки громадян, мають вищу юридичну чинність і приймаються з дотриманням особливої законодавчої процедури [5, с. 316].

Зважаючи на значущість включення до системи правового регулювання підзаконних нормативно-правових актів, зазначимо, що підзаконні акти, тим більше відомчі, в разі потреби можуть лише конкретизувати деякі положення законів, але в жодному випадку не «вдосконалювати», не «підправляти», не «змінювати» закон.

В Україні створено основні засади адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування. До числа нормативно-правових актів, що регламентують особливості реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування, належать такі: міжнародні правові акти, Конституція України, законодавчі акти, які поділяються на закони, що визначають як загальні засади реалізації правоохоронної функції держави, так і правовий статус суб'єктів реалізації правоохоронної функції держави; підзаконні нормативно-правові акти.

У сучасних умовах особливої актуальності набувають питання, пов'язані з адаптацією законодавства України до законодавства ЄС. У своїх наукових дослідженнях І.П. Катеринчук зауважує, що європейський вибір України зумовлений усвідомленням необхідності поступової європейської інтеграції задля політичної стабільності, ефективного забезпечення національних інтересів [6, с. 3]. Поряд із тим важливість адаптації національного законодавства до законодавства ЄС пов'язана з тим, що саме його норми визначають засади державного управління, регламентують особливості діяльності всіх без винятку органів виконавчої влади.

Особливу увагу варто акцентувати на тому, що норми законодавства забезпечують взаємодію між органами виконавчої влади та громадянами в усіх сферах суспільного життя, зокрема в правоохоронній сфері та сфері оподаткування, що за сучасних умов визначають основний критерій оцінювання якості державної політики.

Отже, наразі постає нагальна потреба у формуванні нової якості національного законодавства, яке всім своїм змістом має сприяти забезпеченню реалізації та захисту прав людини, її законних інтересів, вимог та очікувань, урахувати європейські стандарти. Цьому покликані сприяти процеси адаптації національного законодавства, які не варто розуміти як запровадження практики цитування норм законодавства ЄС у вітчизняне законодавство або, як зазначає І.В. Гетьман, застосування сліпого копіювання норм та інститутів європейського права [7, с. 45]. Тому слушною є думка А.П. Зайця, який зауважує, що йдеться про відповідність рівня українського законодавства європейському, а не про абсолютну його ідентичність з останнім [8, с. 94]. Тобто, безумовно, процес адаптації адміністративного та податкового законодавства України до законодавства ЄС повинен відбуватися з урахуванням національних інтересів України, всієї специфіки її правової системи, економіки та соціальних умов. Для конкретної адаптації чинного законодавства України слід одночасно збагнути не тільки первісний зміст норми європейського права, який закладав у неї законодавець, а й привести зміст норми у відповідність до сучасної ситуації [9, с. 13–14].

На думку Т.О. Білозерської, під адаптацією адміністративного законодавства України до законодавства ЄС слід розуміти процес поступового та виваженого зближення законодавства України у сфері реформування національної системи державного управління, вироблення адміністративно-правових та організаційних засад для формування ефективної структури державного управління, розвитку управлінського потенціалу відповідно до сучасної системи європейського права шляхом реформування національної системи адміністративного права, приведення її у відповідність до норм та стандартів ЄС [10, с. 113–114].

Водночас адаптацією податкового законодавства України до законодавства ЄС слід вважати поетапне прийняття та впровадження нормативно-правових актів України, розроблених з урахуванням законодавства ЄС. Важливим елементом адаптації податкового законодавства є саме реформування державної служби в цьому напрямі, її підпорядкованість, тому що фактично від кадрової політики та від людей, які будуть застосовувати ці норми, залежатимуть результати адаптації податкового законодавства [11, с. 338].

Пропонуємо внести зміни до методології та процесу планування робіт з адаптації чинного національного законодавства у сфері оподаткування, виходячи з такої послідовності процесу адаптації:

– по-перше, здійснення порівняльно-правового аналізу відповідності національного законодавства праву ЄС;

- по-друге, вироблення конкретних рекомендацій та механізмів щодо необхідності приведення нормативно-правових актів у сфері оподаткування у відповідність до права ЄС;
- по-третє, розроблення проєктів нормативних актів, їх затвердження та імплементація;
- по-четверте, приведення обов'язкової термінології у відповідність до єдиних загальноприйнятих норм і стандартів ЄС.

Вагомим чинником для наближення українського законодавства до конкретних нормативних актів країн ЄС є ряд Директив, а саме: Тринадцята Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 р. про гармонізацію законодавства держав-членів щодо податків з обороту – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства; Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 р. про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої; Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії; Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість; Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 р. про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують із третіх країн; Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. стосовно загальних умов акцизного збору, що відміняє Директиву № 92/12/ЄЕС; Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21.07.2011 р. про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби; Директива Ради № 2011/96/ЄС від 30.11.2011 р. про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів (оновлена); Директива Ради № 2014/107/ЄС від 09.12.2014 року про внесення змін до Директиви № 2011/16/ЄС стосовно обов'язкового автоматичного обміну інформацією у сфері оподаткування.

Система адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування сьогодні містить певні недоліки, які здійснюють безпосередній негативний вплив на механізм реалізації правоохоронної функції в державі. Утім, їх можна усунути під час розроблення, розгляду та прийняття законопроектів Верховною Радою України. З огляду на зазначене слід запропонувати такі шляхи оптимізації існуючого адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування:

- 1) удосконалення механізму взаємодії органів законодавчої, виконавчої та судової влади у процесі підготовки законопроектів;
- 2) формування ефективних механізмів відшкодування державою шкоди і витрат, спричинених незаконними діями судових, правоохоронних та контролюючих органів;
- 3) установлення на законодавчому рівні чітких процедурних правил імплементації міжнародних норм у вітчизняне законодавство, а також виявлення і усунення протиріч між нормами національного та міжнародного права.

Висновки. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин є складовою частиною загального механізму адміністративно-правового забезпечення, яке, зберігаючи загальні властивості останнього, набуває при цьому нових, застосовуваних під час здійснення державного управління прийомів, методів, форм, принципів і функцій регулювання сфери оподаткування. Тож, механізм адміністративно-правового регулювання становить певну систему адміністративно-правових засобів, які впливають на суспільні відносини та організують їх відповідно до завдань держави й суспільства. У рамках адміністративно-правового регулювання реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування здійснюється реалізація норм, закріплених у нормативно-правових актах, у конкретній сфері суспільного життя. Головним призначенням такого регулювання є спонукання платників податків свідомо і самостійно виконувати обов'язки щодо сплати податків і зборів у межах установлених державою законних вимог [3, с. 114]. Отже, забезпечується владний вплив держави на суспільні відносини, які виникають і відбуваються у сфері оподаткування. Досвід держав-членів ЄС щодо реалізації правоохоронної функції у сфері оподаткування заслуговує на увагу, дослідження та імплементацію в національне законодавство в контексті основних напрямів співробітництва.

Вбачається, що вдосконалення та пошук нових шляхів підвищення ефективності адміністративно-правового забезпечення реалізації правоохоронної функції держави у сфері оподаткування є перспективним напрямом подальших наукових досліджень.

Dmytrenko S. Administrative and legal provision of implementing the law enforcement function in the taxation sector: experience of the European Union and perspectives for its adaptation in Ukraine

The author of the article has established that the law enforcement function, like all other functions, has its own mechanism of the implementation, which is based on a set of legal, organizational, economic

and material elements. The system of such elements must meet the tasks that are set for the country at the present stage of state formation. It has been substantiated that administrative and legal provision of implementing the law enforcement function of the state in the taxation sector is a specific type of legal influence of administrative and legal forms and means, which together constitute a mechanism of administrative and legal regulation of implementing the law enforcement function of the state in the taxation sector, on the activity of corresponding subjects in order to ensure their normal functioning and effective performance of the duties assigned to them in the field of law and order, protection and defense of the rights and freedoms of citizens, combating offenses during the application of tax legislation. It has been clarified that the law norms provide interaction between the executive authorities and citizens in all spheres of public life, in particular law enforcement sphere and taxation sector, which in modern conditions determine the main criterion for assessing the quality of state policy. The essence of adaptation of the national legislation has been revealed. It has been proved that there is a sufficiently developed legal base in Ukraine, which regulates the main aspects for the adaptation of national legislation to the legislation of the European Union (in particular, in the sphere of implementing the law enforcement function of the state in the taxation sector). The author has determined the main steps in the direction of ensuring the effective functioning of administrative and legal mechanism for the provision of the implementation of the law enforcement function of the state in the taxation sector. It has been offered to make changes to the methodology and planning process on the adaptation of the current national legislation in the taxation sector.

Key words: administrative and legal provision, law enforcement function, legal relations in the taxation sector, supervisory agencies, adaptation of legislation.

Література:

1. Безпалова О.І. Адміністративно-правовий механізм реалізації правоохоронної функції держави : монографія. Харків : Харківський національний університет внутрішніх справ, 2014. 544 с.
2. Теремецький В.І. Поняття адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування. *Держава та регіони. Серія «Право»*. 2012. № 1 (35). С. 50–54.
3. Теремецький В.І. До питання про проблеми розмежування податкових та інших правовідносин. *Наше право*. 2012. № 2. Ч. 3. С. 115–120.
4. Теремецький В.І., Байрачная Т.А. Европейский опыт организации контроля за деятельностью правоохранительных органов и возможность его использования в Украине. *Форум права*. 2017. № 4. С. 262–267.
5. Скакун О.Ф. Теория государства и права : учебник. Харків : Консум, 2000. 704 с.
6. Катеринчук І.П. Організаційно-правові засади співробітництва України та Європейського Союзу в правоохоронній сфері : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2010. 18 с.
7. Гетьман І.В. Правова герменевтика і адаптація законодавства України в умовах становлення європейського правового простору. *Вісник Академії правових наук України*. 2012. № 4 (71). С. 43–51.
8. Заєць А.П. Адаптація законодавства України до законодавства ЄС як пріоритет реалізації державної політики інтеграції України до Європейського Союзу. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2003. № 1. С. 93–100.
9. Гетьман І.В. Герменевтичний підхід до праворозуміння: витоки, зміст, практичне призначення. *Проблеми законності*. 2008. Вип. 97. С. 13–14.
10. Білозерська Т.О. Адміністративно-правові засади співробітництва України та Європейського Союзу в сучасних умовах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2008. С. 113–114.
11. Пархоменко Н.М. Гармонізація податкового законодавства України з європейським та міжнародним правом: методи, етапи, види. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 1. С. 338–342.