

ПОНЯТТЯ ТА ОЗНАКИ ПУБЛІЧНИХ ПОСЛУГ У СФЕРІ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ

ЛАШКУН Анастасія Ігорівна - начальник управління супроводження судових справ Східного міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків

**УДК 342.228+342.7
DOI 10.32782/EP.2022.1.23**

Метою наукової статті є висвітлення поняття та ознаки публічних послуг у сфері справляння податків. Адміністративна послуга у сфері справляння податків і зборів повинна відповідати таким ознакам: отримання пов'язане із забезпеченням реалізації прав, свобод та законних інтересів осіб, виконання ними обов'язків у податковій та митній сферах; надаватися лише органом ДПС України; надаватися за зверненням фізичної чи юридичної особи; суб'єкт звернення може користуватися результатом послуги на власний розсуд; повноваження органу ДПС на надання такої послуги визначено законом, так само як і право заявника на звернення; результат адміністративної послуги об'єктивується у формі управління; результатом послуги є виникнення, зміна, припинення прав і обов'язків споживача; вчиняти владні повноваження або дії. Також потрібно вказати на таку ознаку публічної послуги, як унікальність: ці послуги надаються згідно з законом конкретним органом публічної адміністрації і не можуть бути отримані в іншому органі публічної адміністрації, підприємстві, установі, організації.

До публічних послуг у сфері справляння податків не можна відносити діяльність, пов'язану із: розглядом скарг платників податків; застосуванням заходів адміністративного та фінансового примусу; провадженням за ініціативою органу ДПС (наприклад визначення податкового зобов'язання платника податків органом ДПС); податковим контролем; бю-

джетним відшкодуванням ПДВ; отриманням податкової соціальної пільги на ПДФО.

Запропоновано під публічною послугою у сфері справляння податків розуміти публічно-владну, підзаконну діяльність органів ДПС (їх посадових осіб) за заявою фізичних і юридичних осіб про реалізацію передбачених законом прав та інтересів, забезпечення виконання обов'язків цих осіб у податковій сфері, що має своїм результатом виникнення, зміну, припинення прав і обов'язків фізичної чи юридичної особи, і може відбуватися в одній із таких правових форм управління: виданням індивідуального акта управління або здійсненням інших юридично значущих дій.

Ключові слова: публічна послуга, дозвіл, види публічних послуг у сфері справляння податків, ознака, послуга.

Постановка проблеми

Актуальність теми статті визначається пріоритетністю завдання соціальної правової держави щодо забезпечення прав і свобод людини та громадянина, одним із шляхів реалізації якого полягатиме у якісному наданні публічних послуг.

Система органів публічної адміністрації сьогодні є об'єктом реформаційних процесів. Невизначеність, неврегульованість правового статусу органів виконавчої влади впливає на стан їх сервісно-публічної діяльності, обумовлює нестабільність та бюрократизм надання публічних послуг у сфері справляння податків. Зазначені недоліки стають на заваді удосконалення організаційно-право-

вого механізму надання публічних послуг у сфері справляння податків органами виконавчої влади та місцевого самоврядування, приведенню його у відповідність до європейських та світових стандартів якості. Особливо актуальною ця проблема залишається щодо якісного надання публічних послуг у сфері справляння податків у вигляді чітких адміністративних регламентів до кожної адміністративної послуги, оскільки саме органи державної влади працюють безпосередньо з населенням, забезпечуючи реалізацію прав, свобод та законних інтересів осіб, і таким чином формують позитивний імідж держави в цілому.

Метою статті є висвітлення поняття та ознаки публічних послуг у сфері справляння податків.

Виклад основного матеріалу дослідження

Є.О. Лєгеза наголошує на таких сутнісних ознаках публічної послуги: надаються тільки органами владних повноважень - органами державної влади, уповноваженими на те державними підприємствами, установами, організаціями, органами місцевого самоврядування - у порядку здійснення ними завдань і функцій у межах, визначених законом; надання адміністративних послуг пов'язане із забезпеченням створення умов для реалізації фізичними чи юридичними особами прав, свобод і законних інтересів шляхом вирішення відповідних процедурних питань; надання адміністративних послуг передбачено за рахунок коштів державного чи місцевого бюджетів, тобто має бути безоплатним; компетенція органів владних повноважень щодо надання певного виду послуг визначається законодавством і відповідно до затверджених стандартів [5, с. 80-81]. На думку вченого, усі інші ознаки: надання послуг за зверненням осіб, згода сторін, оплатність, вчасність, простота процедури, зручність, відкритість, задоволеність, безпечність, зручність, ввічливість, доступність, професійність – не є ознаками чи особливістю лише адміністративних послуг, а мають характер загальних ознак, які притаманні будь-яким видам послуг - цивільно-правовим, господарським, медичним,

транспортним, будівельним, адміністративним тощо [2, с. 80-81].

Аналогічні ознаки адміністративних послуг визначає і Д. В. Приймаченко, доповнюючи цей перелік такими: нормативно визначена правова можливість не лише надання, але й отримання послуги; результатом є прийняття адміністративного акта (рішення або юридично значуща дія), яким задовольняється особа-заявник [8, с. 11].

Учені у своїх розробках наголошують, що надання адміністративної послуги можливе лише у випадку, коли є спеціальне правове регулювання порядку надання такої послуги. Вимога особи до органу влади вчинити якісь дії на її користь може розглядатися як адміністративна послуга лише тоді, коли вона базується на нормах законодавства. Не можна вимагати від органу влади надати адміністративну послугу, якщо її надання не передбачено законом. У цьому випадку можна лише просити щось зробити, але це звернення має іншу правову природу [3, с. 105].

Адміністративна послуга надається відповідно до закону, що означає:

а) конкретне повноваження з надання адміністративних послуг має бути закріплене лише законом;

б) те саме стосується і процедури, тобто порядку розгляду та вирішення справ з надання адміністративних послуг [12, с. 15-22].

І. А. Мордвін вказує, що в ідеалі закон повинен визначати і відповідне повноваження (право-обов'язок] адміністративного органу, і порядок надання послуги. Також можливим є варіант, коли закон визначає загальні підстави для існування адміністративної послуги, а її «запровадження» залишається на розсуд компетентного органу (наприклад, законодавство про охорону архітектурної спадщини може передбачати повноваження органів місцевого самоврядування на обмеження руху в окремих частинах населеного пункту. Відповідно, введення спеціального дозволу на в'їзд на певну територію населеного пункту буде муніципальною адміністративною послугою] [6, с. 23-25]. Проте потрібно зауважити, що таке «загальне» визначення підстав існування адміністративної послуги може призвести до бюрократизації управлінських процесів, і повинно мати місце ви-

нятково при запровадженні надзвичайних адміністративно-правових режимів (режиму воєнного стану, режиму зони надзвичайної екологічної ситуації, режиму надзвичайної ситуації). Враховуючи практику адміністративної діяльності органів ДПС, доцільно вести мову про чітке законодавче визначення їх обов'язків з надання адміністративних послуг.

Окремо потрібно розглянути і таку ознаку адміністративної послуги, як надання тільки адміністративними органами через реалізацію владних повноважень, яка виділяється багатьма дослідниками і повинна визнаватися базовою для формування поняття адміністративної послуги [12, с. 15-22].

Концепція розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади, схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 лютого 2006 р. N 90-р, містить такі критерії визначення належності послуг до адміністративних: повноваження адміністративного органу щодо надання певного виду послуг визначається законом; послуги надаються адміністративними органами шляхом реалізації владних повноважень; послуги надаються за зверненням фізичних та юридичних осіб; результатом розгляду звернення є адміністративний акт, що має індивідуальний характер (паспорт, свідоцтво, ліцензія, дозвіл тощо); надання послуг пов'язано із забезпеченням створення умов для реалізації фізичними та юридичними особами прав, свобод і законних інтересів [4].

Так, В. Б. Авер'янов до обов'язкових ознак адміністративних послуг відносив і їх спрямованість на створення належних умов для повноцінної реалізації приватними особами належних їм прав та виконання покладених на них обов'язків [1, с. 150]. Щодо цього В. П. Тимошук зазначає, що більшість адміністративних послуг - це прихований примус держави, адже якщо особа бажає займатися підприємницькою діяльністю, то зобов'язана зареєструватися підприємцем, якщо бажає керувати транспортним засобом, то зобов'язана отримати посвідчення водія і т. д. Тому заперечення існування у змісті категорії «адміністративна послуга» обов'язку особи щодо її отримання немає принципово-

го значення. У будь-якому випадку виконання обов'язку чи створення умов для виконання такого обов'язку також належать до адміністративних послуг. Мета такого розуміння категорії «адміністративна послуга» полягає у створенні зручних умов спілкування особи з органом публічної адміністрації у найширшій категорії справ [12, с. 22].

Позиція В. Б. Авер'янова, В. П. Тимошука підтверджується і положеннями чинного законодавства. Так, відповідно до частини 5 статті 70 ПК України фізична особа - платник податків незалежно від віку (як резидент, так і нерезидент), для якої раніше (тобто до 01.01.2011 року - дата набрання чинності ПК України) не формувалась облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному органу ДПС облікову картку фізичної особи - платника податку, яка є водночас заявою для реєстрації в Державному реєстрі, та пред'явити документ, що посвідчує особу [11]. Відповідно до частини 9 статті 70 ПК України за зверненням платника податків, його законного представника або уповноваженої особи орган ДПС видає документ, що засвідчує реєстрацію у Державному реєстрі - картку платника податків, яка містить реєстраційний номер облікової картки платника податків - фізичної особи у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків [11]. Крім того, відповідно до пункту 70.12.1. частини 70.12. статті 70 ПК України фізичні особи зобов'язані подавати інформацію про реєстраційний номер облікової картки юридичним та фізичним особам, що виплачують їм доходи [11]. Отже, отримання облікової картки платника податків полегшує виконання обов'язків зі сплати податків фізичними особами.

Заслуговує на увагу і теза, сформульована Є. Ф. Демським про те, що корисний ефект адміністративних послуг виникає не стільки від процесу надання і споживання самої послуги (що є характерним для публічних послуг цивільно-правового характеру), скільки від надання суб'єкту звернення відповідних повноважень для самостійного задоволення власних потреб морального, матеріального

чи особистого (індивідуального) характеру [2, с. 80-81]. Отже, результат адміністративної послуги - надання певного повноваження (права) особі, яке закріплюється у правовій формі управління [2, с. 80-81].

На відміну від більшості дослідників, які конкретизують результат адміністративної послуги лише адміністративним актом, вважаємо, що результат адміністративної послуги може бути оформлений і юридично значущою дією. Так, відповідно до інформаційної картки адміністративної послуги «Продовження строку дії свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами» у графі 12 «Способи отримання результату», зазначено: «... свідоцтво про допущення, комплект документів і фотографій або креслень (малюнків), які подані заявником для продовження строку дії свідоцтва про допущення, видається митним органом видачі заявнику з обов'язковим зазначенням на зворотному боці письмової заяви відмітки про отримання свідоцтва про допущення та документів». Інформаційна картка адміністративної послуги «Внесення до паспорта громадянина України відмітки про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта» встановлює, що результатом такої послуги (графа 11) є відмітка про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта. Водночас, Д. В. Приймаченко до юридично значимих дій відносить внесення відомостей до реєстру, що є результатом не лише реєстраційних послуг, однак і дозвільних послуг у галузі митної справи [8, с. 11].

Отже, адміністративну послугу можна отримати не лише у формі індивідуального акта управління, а також у формі вчинення юридично значущої дії: проставлення відмітки, позначення, що уповноважують особу на вчинення певних дій, внесення відомостей до реєстрів.

Про можливість отримання адміністративної послуги у формі адміністративного договору вказують автори Науково-практичного коментарю до Закону України «Про адміністративні послуги» [12, с. 15]. Відповідно до пункту 5 Порядку застосу-

вання електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності (далі - установи), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. № 1452, установа отримує на договірних засадах послуги, пов'язані з електронним цифровим підписом, від акредитованого центру сертифікації ключів [7]. Також наказом Інформаційно-довідкового департаменту Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форм реєстраційних документів для отримання послуг електронного цифрового підпису» від 10 червня 2014 року № 50 з метою приведення форм реєстраційних документів для отримання послуг ЕЦП, відповідно до норм чинного законодавства, та спрощення процедури надання послуг ЕЦП юридичним та фізичним особам Акредитованим центром сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту Міністерства доходів і зборів України (далі - АДСК ІДД) затверджено Договір про надання послуг електронного цифрового підпису [10], який за своїми ознаками може бути віднесений до адміністративних. Однак послуги ЕЦП не є адміністративними, тому таку форму отримання результату адміністративної послуги органів ДПС на сьогодні не застосовують.

Підсумовуючи, можемо стверджувати, що результатом адміністративної послуги є уповноваження споживача (фізичної чи юридичної особи) на здійснення певних дій, що може в інформаційних картках адміністративних послуг, затверджених Наказом ДПС України від 13.01.2015 № 7 [9], де у графах 11 «Результат надання адміністративної послуги» пропонується вказувати набуті права споживача, а в графі 12 «Способи отримання результату» - форму адміністративної послуги (наказ, реєстраційне посвідчення, ліцензія, витяг з реєстру).

Також потрібно вказати на таку ознаку адміністративної послуги, як унікальність: ці послуги надаються згідно із законом конкретним органом в інформаційних картках адміністративних послуг, затверджених Наказом ДПС України від № 7 [9], де у графах

11 «Результат надання адміністративної послуги» пропонується вказувати набуті права споживача, а в графі 12 «Способи отримання результату» - форму адміністративної послуги (наказ, реєстраційне посвідчення, ліцензія, витяг з реєстру).

Також потрібно вказати на таку ознаку адміністративної послуги, як унікальність: ці послуги надаються згідно із законом конкретним органом публічної адміністрації і не можуть бути отримані в іншому органі публічної адміністрації, підприємстві, установі, організації.

Відповідно до інформаційної картки № 11-03, затвердженої Наказом ДПС України від 13.01.2015 № 7 [9], реєстрація реєстратора розрахункових операцій здійснюється в органі ДПС за основним місцем обліку суб'єкта господарювання як платника податків, а отже, така послуга не може бути надана ніяким іншим органом ДПС чи публічної адміністрації.

Зазначене вище стосується і інформаційних адміністративних послуг органів ДПС. Консультації з питань оподаткування, або ж практичного застосування окремих положень митного законодавства, можуть бути отримані як в органі ДПС, так і в іншій організації. Втім виникнення, зміну або припинення прав і обов'язків платників податків спричиняють лише ті податкові чи митні консультації, які отримано відповідно до ПК України або МК України, а саме у письмовій чи електронній формі в органах ДПС в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних органах ДПС, ДПС України.

Висновки

Підсумовуючи, необхідно зазначити, що публічна послуга у сфері справляння податків повинна відповідати таким ознакам:

1. отримання, пов'язане із забезпеченням реалізації прав, свобод та законних інтересів осіб, виконання ними обов'язків у податковій та митній сферах;
2. надаватися тільки органом ДПС України;
3. надаватися за зверненням фізичної чи юридичної особи;

4. суб'єкт звернення може користуватися результатом послуги на власний розсуд;

5. повноваження органу ДПС на надання такої послуги визначено законом, так само як і право заявника на звернення;

6. результат адміністративної послуги об'єктивується у формі управління;

7. результатом послуги є виникнення, зміна, припинення прав і обов'язків споживача;

8. вчиняти владні повноваження або дії.

Отже, публічна послуга у сфері справляння податків і зборів - це публічно-владна, підзаконна діяльність органів ДПС (їх посадових осіб) за заявою фізичних і юридичних осіб про реалізацію передбачених законом прав та інтересів, забезпечення виконання обов'язків цих осіб у податковій та митній сферах, що має своїм результатом виникнення, зміну, припинення прав і обов'язків фізичної чи юридичної особи, і може відбуватися в одній із таких правових форм управління: виданням індивідуального акта управління або здійсненням інших юридично значущих дій.

Такий підхід, на нашу думку, є найбільш обґрунтованим, оскільки дає підстави для нормативного встановлення вимог, не лише щодо самої форми управління (наприклад, встановлення форми ліцензії або довідки), яка є формою надання публічної послуги, а також до самої діяльності з її надання, встановлення стандартів обслуговування платників податків.

До публічних послуг у сфері справляння податків не можна відносити діяльність, пов'язану із: розглядом скарг платників податків; застосуванням заходів адміністративного та фінансового примусу; провадженням за ініціативою органу ДПС (наприклад, визначення податкового зобов'язання платника податків органом ДПС); податковим контролем; бюджетним відшкодуванням ПДВ; отриманням податкової соціальної пільги на ПДФО.

Література

1. Авер'янова В. Б. Виконавча влада і адміністративне право. К.: Ін-Юре, 2002. 668 с.

2. Демський Є. Ф. Адміністративні послуги та їх юридична природа. Юридична наука. 2011. № 1. С. 79-86.

3. Коліушко І. Б. Виконавча влада та проблеми адміністративної реформи в Україні. Монографія Б. К. : Факт, 2002. 260 с.

4. Концепція розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади : Розпорядження Кабінету Міністрів України: від 15 лютого 2006 р. N 90-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

5. Лєгеца Є. О. Щодо визначення адміністративних послуг в Україні. Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2010. № 4. С. 203-208.

6. Мордвін І. А. Адміністративні послуги податкових органів України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2013. 189 с.

7. Порядок застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності : Постанова Кабінету Міністрів України: від 28 жовтня 2004 р.- № 1452 // Урядовий кур'єр. 10.11.2004. № 214.

8. Приймаченко Д. В. Адміністративні послуги, що надають митні органи: стан і перспективи. Вісник Академії митної служби України. – 2010. – № 2 (5). – С. 6-12.

9. Про затвердження інформаційних карток адміністративних послуг: наказ ДПС України: від 13.01.2015 № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>.

10. Про затвердження форм реєстраційних документів для отримання послуг електронного цифрового підпису: Наказ Інформаційно-довідкового департаменту Міндоходів: від 10 червня 2014 року- № 50 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.acskidd.gov.ua/r_kor.

11. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України : від 02.03.2015 № 222-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2015. – № 23. – ст. 158.

12. Тимошука В. П. Науково-практичний коментар до Закону України «Про адміністративні послуги». К. : ФОП Москаленко О.М., 2013. 392 с.

SUMMARY

The purpose of the scientific article is to highlight the concept and characteristics of public services in the field of tax collection. Administrative service in the field of collection of taxes and fees must meet the following characteristics: the receipt is related to ensuring the realization of the rights, freedoms and legitimate interests of persons, their performance of duties in the tax and customs spheres; provided exclusively by the State Tax Service of Ukraine; provided at the request of a natural or legal person; the subject of the application may use the result of the service at its own discretion; the authority of the State Tax Service to provide such a service is determined by law, as well as the applicant's right to apply; the result of the administrative service is objectified in the form of management; the result of the service is the emergence, change, termination of rights and obligations of the consumer; represent the commission of authority or action. It is also necessary to indicate such a feature of a public service as uniqueness: these services are provided in accordance with the law by a specific body of public administration and cannot be obtained in another body of public administration, enterprise, institution, organization.

Public services in the field of tax collection do not include activities related to: consideration of taxpayers' complaints; application of measures of administrative and financial coercion; proceedings initiated by the State Tax Service (for example, determination of the taxpayer's tax liability by the State Tax Service); tax control; budget VAT refund; receiving a social tax benefit on personal income tax.

It is proposed to understand the public service in the field of taxation as public authority, bylaws of the State Tax Service (their officials) on the application of individuals and legal entities on the implementation of statutory rights and interests, ensuring the performance of duties of these persons in the tax sphere. as a result of the emergence, change, termination of rights and obligations of a natural or legal person, and may occur in one of the following legal forms of management: the issuance of an individual act of management or the implementation of other legally significant actions.

Key words: public service, permission, types of public services in the field of tax collection, sign, service.