МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВСЕУКРАЇНСЬКА АСАМБЛЕЯ ДОКТОРІВ НАУК
З ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ РЕГІОНАЛЬНИЙ ІНСТИТУТ
ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ
ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ПРИ ПРЕЗИДЕНТОВІ УКРАЇНИ
ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД «МЕЖРЕГІОНАЛЬНА
АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ»

**Акімова Л.М., Левчук С.М.,
Акімов О.О., Кузьмін О.В.**

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ НАДАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Монографія

Херсон
ОЛДІ-ПЛЮС
2018

УДК 342.97:336.225
Ф 79

Рекомендовано до друку Вченою радою
ДРІДУ НАДУ при Президентові Україн
(Протокол 05/216 від 20.06.2018)
Рекомендовано до друку Вченою радою ПрАТ «ВНЗ «МАУП»
(протокол № 5 від 30.05.2018 р.)

Рецензенти:

Романенко Є.О. – д-р наук з держ. упр., професор, Заслужений юрист України (Приватне акціонерне товариство «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна академія управління персоналом», м. Київ)

Якимчук А.Ю. – д-р екон. наук, професор (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

Кайдашев Р.П. – д-р юр. наук, професор, Заслужений економіст України, (Приватне акціонерне товариство «Вищий навчальний заклад «Міжрегіональна академія управління персоналом», м. Київ)

Акімова Л.М., Левчук С.М., Акімов О.О., Кузьмін О.В.

Ф 79 Формування системи надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України : монографія / Л.М. Акімова, С.М. Левчук, О.О. Акімов, О.В. Кузьмін. – Херсон: Олді-плюс, 2018.. – 196 с.

ISBN 978-966-289-196-6

Монографія присвячена питанням дослідженням організаційно-правових засад надання адміністративних послуг органами Державної фіскальної служби України, містить практичні рекомендації щодо класифікації адміністративних послуг, що надаються органами ДФС залежно від способу задоволення інтересів осіб, на чотири види: дозвільні адміністративні послуги органів ДФС; реєстраційні адміністративні послуги органів ДФС; інформаційні адміністративні послуги органів ДФС; засвідчувальні адміністративні послуги органів ДФС, розкриває наукові та практичні підходи до упровадження та застосування концепцій управління знаннями у системі органів ДФС. Матеріали, включені до монографії, можуть бути корисними як для працівників підрозділів Державної фіскальної служби України, діяльність яких спрямована на надання адміністративних послуг працівниками ДФС так і для політиків, керівників та спеціалістів органів державного та регіонального управління, місцевого самоврядування.

Розраховано для системи підготовки та підвищення кваліфікації державних службовців і посадових осіб місцевого самоврядування, науковцям, викладачам, докторантам, аспірантам та слухачам зі спеціальностей: «Державне управління», «Управління суспільним розвитком», «Публічне адміністрування» і «Державна служба», а також широкому колу вітчизняної громадськості.

УДК 342.97:336.225

© Акімова Л.М., Левчук С.М., Акімов О.О., Кузьмін О.В., 2018
© ДРІДУ НАДУ, ПрАТ «ВНЗ «МАУП», 2018

ISBN 978-966-289-196-6

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ 5

ВСТУП 6

РОЗДІЛ 1
ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ НАДАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ 10

1.1. Визначення поняття адміністративної послуги як предмета діяльності органів державної фіскальної служби України 10

1.2. Органи державної фіскальної служби як суб'єкти надання адміністративних послуг 30

1.3. Класифікація адміністративних послуг, що надаються органами державної фіскальної служби України 51

Висновки до розділу 1 66

РОЗДІЛ 2
ПРОЦЕДУРИ НАДАННЯ ОСНОВНИХ ВИДІВ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ 69

2.1. Дозвільні адміністративні послуги, що надаються органами державної фіскальної служби України 69

2.2. Реєстраційні адміністративні послуги органів державної фіскальної служби України 93

2.3. Інформаційні адміністративні послуги органів державної фіскальної служби України 115

Висновки до розділу 2 132

РОЗДІЛ 3
НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД НАДАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ 135

Висновки до розділу 3 155

ВИСНОВКИ 159

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 166

ПРО АВТОРІВ 189

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВМЗ – вантажно-митна зона

ДПІ – державні податкові інспекції

ДФС України – Державна фіскальна служба України

ЕЦП – електронний цифровий підпис

ЄДР – Єдиний державний реєстр юридичних осіб та фізичних осіб підприємців

ЄСВ – єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

КОРО – книга обліку розрахункових операцій

МБТ – магазин безмитної торгівлі

МК України – Митний кодекс України

Органи ДФС – органи державної фіскальної служби України

ПДВ – податок на додану вартість

ПДФО – податок з доходів фізичних осіб

ПК України – Податковий кодекс України

РРО – реєстратор розрахункових операцій

СТЗ – склад тимчасового зберігання

ЦНАП – центри надання адміністративних послуг

ЦОП – центри обслуговування платників

ВСТУП

Сучасний період розбудови України як демократичної та правової держави вимагає повноцінного використання її інтеграційних переваг та реалізації відповідної стратегії за всіма ключовими напрямами інституційного розвитку. Водночас, швидкі темпи соціально-політичних та економічних перетворень у нашій державі супроводжуються низкою проблем соціально-економічного, політичного, управлінського, ментально-культурного, морально-етичного змісту. Вирішення цих проблем, із врахуванням їх різновекторності, вимагає не лише постійного перегляду і корегування поставлених державою та суспільством цілей і пріоритетів, а й потребує комплексних та системних заходів. Серед цих заходів чільне місце належить законодавчому регулюванню суспільних відносин, адекватному українським реаліям та адаптованому до європейських норм і стандартів. На цьому тлі та в контексті інституційних змін, що відбуваються у сфері державного управління в Україні, особливу увагу привертають до себе останні зміни у законодавстві, що регулює дану сферу в цілому та сферу державної служби зокрема. Варто наголосити, що необхідність таких змін продиктована не стільки недосконалим попереднім законодавством про державну службу, скільки якісно відмінним євроінтеграційним поступом української держави, помітною переоцінкою українськими громадянами ключових суспільних установок, морально-етичними метаморфозами у суспільній ментальності внаслідок, перш за все, значимих соціальних потрясінь і зовнішньої військової інтервенції.

Розбудова демократичної держави зумовлює зміни пріоритетів у діяльності держави у напрямі побудови координаційних та реординаційних зв’язків між публічними інституціями та приватними особами, що вимагає докорінної зміни цільової програми діяльності органів публічної адміністрації, їх орієнтації на надання послуг фізичним та юридичним особам. Реалізація наведених положень викликає особливу складність в діяльності тих органів виконавчої влади,

діяльність яких будувалась на засадах імперативності та субординації, що вимагало проведення ґрунтовних досліджень змісту виконуваних ними державних функцій, серед яких особливу увагу було звернуто на фіскальну функцію, що і ставить завдання по переоцінці діяльності основного суб'єкта її реалізації – Державної фіскальної служби України та її територіальних органів у напрямі сервісного обслуговування платників податків.

Адміністративні послуги як наукова категорія пройшла довгий шлях від обґрунтування необхідності їх запровадження як напряму діяльності держави до застосування у законодавстві як базового поняття у регулятивних адміністративних правовідносинах. Необхідність та доцільність, можливість та обов'язковість надання адміністративних послуг вже не піддається критиці. Актуальним напрямом дослідження стають питання організаційно-правового забезпечення сервісної діяльності органів публічної адміністрації, підвищення якості, доступності, зручності адміністративних послуг для споживачів, в тому числі і адміністративних послуг органів державної фіскальної служби.

Необхідність досліджень у обраному напрямі зумовлена і організаційними змінами у структурі органів виконавчої влади, реформування митних та податкових органів у єдиний орган – Державну фіскальну службу України, що викликає необхідність комплексного дослідження адміністративних послуг, що надаються як у сфері реалізації державної податкової політики, так і у сфері реалізації державної митної справи. На вказані органи покладено і ряд важливих завдань щодо забезпечення реалізації правил проведення готівкових розрахунків, адміністрування єдиного соціального внеску на загальнобов'язкове державне соціальне страхування, виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів. У кожній з названих сфер виникають інтереси юридичних і фізичних осіб, що вимагає вивчення особливостей та процедур надання адміністративних послуг, як діяльності органів державної фіскальної служби України щодо створення умов та забезпечення реалізації прав та обов'язків таких осіб.

Окремі напрями сервісної діяльності органів ДФС вже ставали предметом наукового пошуку. Зокрема, варто відмітити праці І.О. Бондаренко «Організаційно-правові основи надання послуг в галузі митної справи» (2006 рік), Л.І. Маниліч «Публічні послуги в діяльності державної податкової служби України: організаційно-правові засади» (2013), в яких було здійснено обґрунтування можливості надання публічних послуг податковими та митними органами платникам податків, було вивчено принципи такої діяльності, її інституційне, інформаційне, правове забезпечення, дослідження ж І.А. Мордвіна «Адміністративні послуги податкових органів України» (2013 рік) було присвячено аналогічним питанням, однак щодо іншого предмету дослідження – адміністративних послуг. Проблематика ж сутності та процедур надання реєстраційних, дозвільних, засвідчувальних, інформаційних адміністративних послуг органами ДФС України залишалась поза увагою дослідників.

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження стали наукові праці українських та російських фахівців у галузі загальної теорії держави і права, конституційного, адміністративного права, теорії державного управління та економіки: В.Б. Авер'янова, Л.М. Акімової, О.В. Антонова, С.С. Алексєєва, Г.В. Атаманчука, О.О. Бандурки, Д.М. Бахраха, О.М. Буханевича, Ю.П. Битяка, А.Д. Васильєвої, В.С. Долечека, Є.Ф. Демського, Ж.В. Завальної, Ю.М. Ільницької, Р.П. Кайдашева, С.В. Ківалова, І.Б. Коліушка, Т.О. Коломоєць, В.К. Колпакова, О.В. Кузьменко, Є.О. Легези, О.В. Литвина, А.В. Малька, Н.І. Матузова, І.А. Мордвіна, К.В. Ніколаєнка, М.Б. Остраха, Г.М. Писаренка, Є.О. Романенка, П.М. Рабіновича, С.М. Серьогіна, О.А. Селіванова, В.І. Сіверіна, О.Ф. Скакуна, О.О. Сосновика, С.Г. Стеценка, О.Г. Стрельченка, Д.В. Сухініна, М.М. Тернущака, В.П. Тимощука, Ю.О. Тихомирова, М.В. Цвіка, В.М. Циндрі, Ю.П. Шарова та ін.

Водночас, значна новелізація законодавства, що регулює діяльність з надання адміністративних послуг, при всій значущості вказаних та інших наукових праць, обумовлює необхідність проведення комплексних досліджень організаційно-правового забезпечення надання адміністративних послуг органами ДФС.

Мета монографічного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу теоретичних засад, системи правового регулювання та практики діяльності органів державної фіскальної служби України, визначити сутність, правові засади й особливості надання ними адміністративних послуг, а також визначити шляхи удосконалення такої діяльності.

Розділ 1
ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ НАДАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

1.1. Визначення поняття адміністративної послуги як предмета діяльності органів державної фіскальної служби України

Оновлення методологічних підходів до визначення предмета адміністративного права, а також засобів, що можуть бути використані органами публічної адміністрації для впорядкування і розвитку публічних правовідносин, впливу на фізичних і юридичних осіб, визнання в науці адміністративного права «людиноцентристської» концепції публічного управління [1, с. 4], запропонованої В. Б. Авер'яновим, зумовлює появу такого інституту як адміністративна послуга. Запровадження цього інституту вимагає ґрунтовних досліджень організаційно-правових засад надання таких послуг органами публічної адміністрації, серед яких особливої уваги заслуговують органи, адміністративна діяльність яких пов'язана із постійною взаємодією із фізичними та юридичними особами.

Відповідно, вдосконалення організаційно-правових засад надання адміністративних послуг необхідно розглядати як пріоритетний напрям модернізації діяльності органів ДФС, що дозволить: по-перше, підвищити довіру населення до діяльності посадових осіб цього органу, по-друге, виконати вимоги Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» 17.03.2011 № 3166-VI, у частині 2 статті 17 якого встановлено, що пріоритетним завданням центрального органу виконавчої влади, утвореного як служба, є надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам [2].

Вивченню організаційно-правового механізму надання адміністративних послуг органами фіскальної служби повинне

передувати визначення поняття «адміністративна послуга», що, на думку Д. В. Приймаченка, має як практичне, так і теоретичне значення. Необхідно зазначити, що у законодавстві адміністративну послугу визначено як результат здійснення владних повноважень [3], а в науковій літературі під послугою переважно мають на увазі саму діяльність [4, с. 120; 5, с. 456], тобто обслуговування [6, с. 8].

Складність формування концепції адміністративної послуги обумовлена і тим, що навіть доктрина цивільного права не має єдиного розуміння конструкції категорії «послуга». Так, В. В. Рєзнікова, досліджуючи сутність категорії «послуга» як юридичної конструкції, нараховує дев'ять підходів до її визначення [7, с. 59].

Доцільно погодитись із думкою, що, незважаючи на публічну сферу, сам термін «послуга» повинний зберігати те саме змістове навантаження, що й у приватному секторі та приватному праві [8, с. 45]. Такий підхід дозволить розробити, зокрема, адекватне декларованим можливостям сервісного обслуговування платників податків поняття адміністративної послуги органів ДФС.

Свого часу О. Йоффе зазначав, що послуга – це діяльність, результат якої не отримує матеріального або упредметненого втілення; він відображається в юридичних наслідках – придбанні права та обов'язків суб'єктом, для якого він створюється [9, с. 448-449]. Набуття прав та обов'язків споживачем послуги – та риса, яку необхідно використати при визначенні будь-якої публічної послуги, в тому числі й адміністративної.

У теорії цивільного та господарського права категорію «послуга» визначають як:

1) дію;

2) результат діяльності;

3) сукупність діяльності та результату;

4) діяльності, що немає уречевленого результату;

5) матеріальні та нематеріальні блага, які надаються для задоволення певних потреб суб'єктів права;

6) функцію;

7) правовідносин;

8) зміну в стані інституціональної одиниці, тобто зміну в стані суб'єкта чи предмета, який належить учаснику правовідносин, з його попередньої згоди [7, с. 67].

Такі розбіжності у підходах до розуміння цієї категорії у приватних галузях права В. В. Рєзнікова пояснює тим, що послуга – це гнучкий об'єкт, межі якого не є стабільними, сталими і легко змінюються під впливом об'єктивних економічних умов конкретної сфери суспільного життя [7, с. 67]. На думку вченої, досить сумнівними є спроби поєднати у єдиній категорії «послуга» зазначені вище підходи до її сутності. Однак із наведених значень слідує, що послуга повинна мати адекватну правову форму [7, с. 67], пошук якої і є пріоритетним напрямом досліджень у цій сфері.

Аналогічна ситуація спостерігається і у сучасному українському законодавстві. Як зазначає І. А. Мордвін, поняття «послуга» тлумачиться як закупівля (крім товарів і робіт); медичне та побутове обслуговування; комплекс заходів з надання допомоги окремим особам; діяльність суб'єктів, яка не набуває матеріально-речової форми і задовольняє певні потреби замовників – особисті, колективні, громадські тощо [10, с. 13].

Враховуючи відсутність єдиного підходу до тлумачення терміна «послуга» як у законодавстві, так і в теорії права, викликають зацікавленість спроби фахівців приватно-правових галузей права сформувати загальнотеоретичне визначення юридично значимої послуги. Так, А. Рабіновіч зазначає, що юридично значимою послугою є ініційована уповноваженим суб'єктом здійснювана на основі та на виконання юридичного акта діяльність зобов'язаного суб'єкта, спрямована на задоволення певних потреб її ініціатора або на створення необхідних для цього умов і засобів. Згаданим юридичним актом, на думку вченої, може бути закон чи інший нормативно-правовий акт, договір, прецедент, правозастосовне рішення [11, с. 144-145]

Погоджуючись із такою позицією, зазначимо, що юридична значимість власне адміністративної послуги повинна полягати не стільки у нормативному закріпленні підстав її надання,

скільки у юридичних наслідках її отримання, що частково відображено у її законодавчому визначенні.

Незважаючи на те що поняття адміністративної послуги закріплено у пункті 1 статті 1 Закону України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI «Про адміністративні послуги» як результату здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямованого на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків такої особи відповідно до закону [3], наука адміністративного права продовжує пошук її найоптимальнішої конструкції.

Якщо більшість учених погоджуються із тим, що прикметник «адміністративні» вказує на суб'єкт, який надає такі послуги (адміністрацію, адміністративні органи), а також характеризує владно-публічну (адміністративну) природу діяльності щодо надання цих послуг [4, с. 117; 6, с. 9; 12, с. 204; 13, с. 80], то підходи до сутності поняття «адміністративна послуга» відрізняються.

Так, Г. М. Писаренко називає адміністративною послугою правовідносини, що виникають при реалізації суб'єктивних прав фізичної або юридичної особи (за їх заявою) у процесі публічно-владної діяльності адміністративного органу для отримання певного результату [14, с. 8]. Причому дослідниця робить акцент на виконанні обов'язків держави перед приватними особами, спрямованих на юридичне оформлення умов, необхідних для забезпечення належної реалізації ними своїх прав і охоронюваних законом інтересів. Такої думки дотримується і І. А. Мордвін, який, досліджуючи адміністративні послуги податкових органів [10], визначає їх як категорії адміністративного права, що породжує адміністративні правовідносини при реалізації суб'єктивних прав фізичної або юридичної особи (за їхньою заявою) в процесі владної діяльності податкових органів України для отримання певного результату (набуття, зміни чи припинення прав та/або обов'язків такої особи у сфері оподаткування відповідно до закону) [10, с. 8]. Проте зауважимо, що дослідником допущено ряд неточностей. По-перше, вказано, що категорія, а не юридичні факти, може

породжувати адміністративні правовідносини; по-друге, при формулюванні визначення не наголошено на тих ознаках адміністративних послуг, які дозволяють їх відмежувати від інших способів реалізації владних повноважень органами публічної адміністрації. Адміністративний договір також опосередковує адміністративні правовідносини при реалізації суб'єктивних прав фізичної або юридичної особи (за їхньою заявою) в процесі владної діяльності податкових органів України і спрямований на отримання певного результату. Крім того, необхідно погодитись із В. В. Петьовкою [15], який вказує, що «певний» результат за заявою особа (фізична чи юридична) отримує у відносинах з приводу реалізації права доступу до публічної інформації, згідно з Законом України «Про доступ до публічної інформації» [16], чи при розгляді уповноваженим органом, відповідно до Закону України «Про звернення громадян» [17].

Д. Сухінін і Ю. Шаров розглядають адміністративні послуги як результат здійснення владних повноважень суб'єктом, що відповідно до закону забезпечує юридичне оформлення умов реалізації фізичними та юридичними особами прав, свобод і законних інтересів за їх заявою (видача дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, проведення реєстрацій тощо) [18, с. 232]. В. М. Циндря, уточнюючи зміст адміністративних послуг щодо діяльності органів внутрішніх справ, також визначає їх як результат здійснення цими органами повноважень щодо юридичного оформлення реалізації фізичними та юридичними особами прав, свобод і законних інтересів за їх заявою (видача дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, проведення реєстрації тощо). При цьому науковці акцентують увагу на такій ознаці послуги, як цінність для споживачів за межами органу внутрішніх справ та сприйняття ними як послуги [19, с. 15]. Погоджуючись з такою позицію доцільно зауважити, що юридичне оформлення прав, свобод та інтересів суб'єктів адміністративного права є обов'язком органу публічної адміністрації, а результатом здійснення владних повноважень виступає конкретна правова форма управління.

Є. О. Легеза зазначає, що адміністративна послуга – це не лише результат правозастосовної діяльності владних органів (що є, по суті, лише завершальною стадією), а й насамперед увесь процес процедури, починаючи з подання заяви до оскарження правозастосовного акта [20, с. 34].

Автори науково-практичного коментарю до Закону України «Про адміністративні послуги» вказують, що законодавець вжив термін «результат» у визначенні поняття «адміністративна послуга» не лише для уможливлення його оформлення як у вигляді одностороннього правового акта, так і договору, а й для того щоб зорієнтувати суб'єктів надання адміністративних послуг на позитивне вирішення справи особи, тобто на результат/результативність. Критерій «результат» зобов'язує і законодавця, і суб'єктів надання адміністративних послуг орієнтуватися на цілісність послуг, запобігає штучному подрібненню адміністративної послуги на окремі послуги, особливо платні [21, с. 17].

І. Коліушко й В. Тимощук управлінські (адміністративні) послуги визначають як діяльність уповноважених законом органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, спрямовану на забезпечення передбачених законом прав та інтересів фізичних і юридичних осіб, які проявили ініціативу при їх реалізації [22, с. 31]. Ю. М. Ільницька розглядає адміністративну послугу як діяльність суб'єктів владних повноважень, додаючи, що така діяльність має своїм результатом позитивний суспільний ефект, задовольняючи так права та інтереси осіб, що звернулись, і відображена в адміністративному акті [23, с. 10]. Включення в поняття адміністративної послуги не лише результату, а й самої діяльності з обслуговування дає можливість встановити стандарти такої діяльності. Прикладом встановлення стандартів обслуговування може бути Концепція створення та функціонування автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності», схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 7 серпня 2013 р. № 587-р. [24].

Окремо потрібно розглянути позицію Е. Ф. Демського, який вважає, що адміністративна послуга – це вчинення органом (посадовою особою) владних повноважень, дій, які забезпечують

юридичне оформлення надання суб'єкту звернення відповідних повноважень, спрямованих на набуття, зміну чи припинення прав і обов'язків для задоволення власних потреб морального, матеріального або особистого характеру [25, с. 89].

Позиція вченого дозволяє відокремити адміністративні послуги від інших видів публічних, визначити їх місце у публічно-сервісній діяльності органів публічної адміністрації, поняття якої було введено у науковий обіг академіком В. Б. Авер'яновим як діяльність відповідних державних і недержавних органів щодо забезпечення під час їхніх взаємовідносин з населенням, конкретними фізичними і юридичними особами умов, за яких останні здатні ефективно реалізовувати і захищати свої права, свободи і законні інтереси. [26, с. 269].

Водночас діяльність з надання адміністративних послуг є лише одним із напрямів публічно-сервісної діяльності органів ДФС. Надання програмного забезпечення для подання податкової звітності в електронному вигляді, запровадження електронних сервісів, таких як: «Електронний кабінет платника податків», «Електронна митниця», хоча і спрямовані на створення умов для ефективної реалізації фізичними і юридичними особами своїх прав та виконання обов'язків у податковій та митній сферах, але не можуть бути визнані адміністративними послугами.

Відмежувати названі види діяльності намагався О. О. Сосновик. Аналізуючи адміністративні послуги, що надаються підрозділами міліції громадської безпеки, науковець виділив два їх різновиди:

1) адміністративні послуги, надання яких супроводжується виданням адміністративного акта, що надає певне право або підтверджує його, і безпосередньо пов'язане з реалізацією їх владних повноважень;

2) адміністративні послуги, надання яких не потребує видання певного адміністративного акта, безпосередньо не пов'язане з реалізацією наданих їм владних повноважень, але зобов'язує посадову особу підрозділів міліції громадської безпеки здійснити певні дії, пов'язані із забезпеченням реалізації прав та законних інтересів фізичних та юридичних осіб [27, с. 47].

Приписи Закону України «Про адміністративні послуги» не дозволяють відносити другий різновид послуг до адміністративних. Як зазначають науковці, буквальне тлумачення категорії «адміністративні послуги» не дозволяє відносити більшість з дій, які не передбачають ухвалення рішення суб'єкта надання адміністративних послуг чи укладення адміністративного договору до адміністративних послуг, адже у особи не виникають нові права і обов'язки. Однак, навіть якщо відносини щодо прийняття повідомлень, декларацій, звітів тощо не підпадають під поняття адміністративних послуг, проте відповідні організаційні умови для цієї категорії справ все одно мали б вибудовуватися на принципах Закону України «Про адміністративні послуги» [21, с. 18]. Підтвердження цього містяться у частині 9 статті 12 Закону України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI «Про адміністративні послуги», згідно з якою за рішенням органу, який утворив центр надання адміністративних послуг, у такому центі також може здійснюватися прийняття звітів, декларацій, скарг [3].

Враховуючи суб'єкта надання (державний орган) та спрямованість на задоволення публічного інтересу (реалізацію прав і виконання обов'язків фізичними та юридичними особами у відносинах із органами публічної адміністрації), такі послуги потрібно називати державними. Крім того, поняття «державна послуга» є ширшим за поняття «адміністративна послуга». Кожна адміністративна послуга, що надається органом ДФС, є державною, однак не кожна державна послуга є адміністративною.

Необхідно погодитися з Л. І. Маніліч щодо того, що за критерієм владного характеру діяльності державні послуги поділяються на два види послуг: по-перше, управлінські (адміністративні) послуги, до яких можна віднести, наприклад, послуги, пов'язані з юридичним оформленням умов, необхідних для реалізації прав і свобод громадян (видача свідоцтв, ліцензій); а, по-друге, не управлінські послуги, пов'язані із реальним здійсненням конституційних прав і свобод громадян (медичні послуги, послуги в сфері культури, соціального захисту, освіти та інші), інформаційно-консультаційні та господарські послуги [28, с. 22].

Викладене дозволяє надати таке визначення публічно-сервісній діяльності органів ДФС – це діяльність органів і підрозділів ДФС щодо надання державних, у тому числі адміністративних, послуг фізичним та юридичним особам з метою забезпечення реалізації ними прав та своєчасного і належного виконання обов'язків у податковій та митній сферах.

До державних послуг органів ДФС доцільно відносити такі: надання інформації, консультацій, впровадження електронних сервісів, у тому числі приймання в електронному вигляді податкової звітності, звітності, яка подається до Пенсійного фонду України, Державної служби статистики України та Державної служби зайнятості України, видачу дубліката ліцензії тощо.

Також необхідно розглянути наукову позицію В. В. Петьовки, який вважає, що адміністративну послугу потрібно сприймати не як діяльність з ліцензування, сертифікації, реєстрації, надання різноманітних дозволів, а як діяльність уповноважених державних органів, органів місцевого самоврядування щодо сприяння їх здійсненню [15, с. 31]. Така позиція є дискусійною, враховуючи законодавче визначення адміністративної послуги, але вона актуалізує питання щодо розмежування діяльності органів ДФС з надання адміністративних послуг та реєстраційної і дозвільної діяльності таких органів.

Водночас зауважимо, що і дозвільна, і реєстраційна діяльність має як зовнішньоуправлінську та і внутрішньоуправлінську складову, ці обидва види діяльності органів ДФС мають забезпечувальні засоби, а саме передбачають застосування заходів адміністративного примусу. Так, реєстрація, крім власне внесення відомостей до реєстрів та видачі реєстраційного посвідчення, передбачає і ведення обліку таких відомостей. Видача дозволів також передбачає облік підприємств, яким видано такий дозвіл. Також ліцензування передбачає здійснення контролю за дотриманням ліцензійних умов, а у випадку підтвердження факту невиконання таких умов – позбавлення ліцензії. Тобто така діяльність не може бути віднесена до сервісної. Відповідно, адміністративні послуги відображають виключно зовнішній бік адміністративної діяльності органів ДФС під час взаємодії із платниками податків. Проте адміністративна

послуга вважається наданою у момент отримання суб'єктом звернення її результату (реєстраційного посвідчення, витягу з реєстру, ліцензії тощо). Усі подальші дії, в тому числі облік та контроль, застосування заходів відповідальності, не можуть і не повинні включатися до сервісної діяльності органів ДФС.

Отже, реєстраційні та дозвільні адміністративні послуги відображають сервісну складову реєстраційної та дозвільної діяльності органів ДФС, на часовому відрізку діяльність з надання адміністративних послуг є скороченою відносно власне реєстраційного чи дозвільного провадження.

Науковці стверджують також, що не кожна діяльність суб'єкта з владними повноваженнями, спрямована на задоволення вимог фізичних чи юридичних осіб, є діяльністю з надання адміністративних послуг [4, с. 120-121; 6, с. 10; 29, с. 48]. Розглянемо більш детально ознаки таких послуг, зокрема ті, які дозволяють виділити адміністративні послуги із усього сервісного сегмента діяльності органів публічної адміністрації.

Е. Ф. Демський наголошує на таких сутнісних ознаках адміністративної послуги: надаються виключно органами владних повноважень – органами державної влади, уповноваженими на те державними підприємствами, установами, організаціями, органами місцевого самоврядування – в 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 [13, 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 [13, 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 [6, 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 [30, 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 [21, 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) [10, с. 23-25]. Проте потрібно зауважити, що таке «загальне» визначення підстав існування адміністративної послуги може призвести до бюрократизації

управлінських процесів, і повинно мати місце винятково при запровадженні надзвичайних адміністративно-правових режимів (режиму воєнного стану, режиму зони надзвичайної екологічної ситуації, режиму надзвичайної ситуації). Враховуючи практику адміністративної діяльності органів ДФС доцільно вести мову про чітке законодавче визначення їх обов'язків з надання адміністративних послуг.

Окремо потрібно розглянути і таку ознаку адміністративної послуги, як надання виключно адміністративними органами через реалізацію владних повноважень, яка виділяється багатьма дослідниками і повинна визнаватися базовою для формування поняття адміністративної послуги [21, 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 [31].

Окремі дослідники виокремлюють ще одну ознаку адміністративної послуги – користування результатом такої послуги на власний розсуд [32, с. 150; 33, с. 28].

Дискусійним є такий загальноприйнятний підхід до надання послуг як «виконання особою визначених законом обов'язків». Окремі науковці вказують, що з переліків послуг доцільно виключати всі дії, пов'язані з виконанням громадянами певних обов'язків. Потрібно встановити загальний принцип «обов'язкове – не послуга». Послуга має надаватися виключно за добровільним зверненням (заявою, клопотанням) фізичної або юридичної особи, яка прагне задовольнити власний інтерес. Добровільність при цьому означає можливість для особи вільно

вибирати між зверненням за послугою і відмовою від такого звернення. Експерти Інституту конкурентного суспільства вважають, якщо, наприклад, громадянин має законодавчо визначений обов'язок звернутися за певними діями до адміністративних органів, а в держави є обов'язок безумовно вчинити ці дії (отримання внутрішнього паспорта), то таку дію не можна відносити до послуг. Водночас, якщо у громадянина є право звернутися за певною адміністративною дією, а в держави є право вчинити цю дію чи відмовити у її вчинені (дискреційні повноваження), то таку дію потрібно вважати адміністративною послугою [34; 35, с. 9; 36, с. 27].

Окремі науковці висловлювали і протилежні думки. 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 [32, с. 150]. Щодо цього В. П. Тимощук зазначає, що більшість адміністративних послуг – це прихований примус держави, адже якщо особа бажає займатися підприємницькою діяльність, 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 послуги» обов'язку особи щодо її отримання немає принципового 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 [21, с. 22].

Позиція В. Б. Авер'янова, В. П. Тимощука 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 ДФС облікову картку фізичної особи – платника податку, яка є водночас заявою для реєстрації в Державному реєстрі, та пред'явити документ, що посвідчує особу [37]. Відповідно до частини 9 статті 70 ПК України за зверненням платника податків, його законного представника або уповноваженої особи орган ДФС 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 [37]. 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 [37]. 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 [13, с. 80-81]. Отже, результат адміністративної послуги – надання певного повноваження (права) особі, яке закріплюється у правовій формі управління [13, 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 [6, с. 11].

Отже, адміністративну послугу можна отримати не лише у формі індивідуального акта управління, а також у формі вчинення юридично значущої дії: проставляння 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» [21, с. 15]. Відповідно до пункту 5 Порядку застосування 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 [38]. 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 [39], який за своїми ознаками може бути віднесений до адміністративних. Однак послуги ЕЦП не є адміністративними, тому таку форму отримання результату адміністративної послуги органів ДФС на даний час не застосовують.

Підсумовуючи, можемо стверджувати, що результатом адміністративної послуги є уповноваження споживача (фізичної чи юридичної особи) на здійснення певних дій, що може відбуватися в одній із правових форм управління: виданням індивідуального акта управління, здійсненням інших юридично значущих дій. На підставі цього можемо зробити висновок про наявність такого поняття як «форма адміністративної послуги», яке може бути визначено як зовнішнє вираження результату адміністративної послуги, що має юридичне значення і є юридичним фактом для виникнення, зміни та припинення прав та обов'язків особи. Такий підхід має і практичне значення для вдосконалення діяльності ДФС, оскільки дозволяє усунути суперечності в інформаційних картках адміністративних послуг, затверджених Наказом ДФС України від 13.01.2015 № 7 [40], 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 з 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 ДФС України від 13.01.2015 № 7 [40], реєстрація реєстратора розрахункових операцій здійснюється в органі ДФС за основним місцем обліку суб'єкта господарювання як платника податків, а отже, така послуга не може бути надана ніяким іншим органом ДФС чи публічної адміністрації.

Зазначене вище стосується і інформаційних адміністративних послуг органів ДФС. Консультації з питань оподаткування, або ж

практичного застосування окремих положень митного законодавства, можуть бути отримані як в органі ДФС, 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 ДФС в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних органах ДФС, ДФС України.

Підсумовуючи необхідно зазначити, що для визнання публічної послуги, наданої органом ДФС, адміністративною вона повинна відповідати таким ознакам:

1) надаватися виключно органом ДФС України;

2) являти собою вчинення владних повноважень, дій;

3) надаватися за зверненням фізичної чи юридичної особи;

4) її отримання пов'язане із забезпеченням реалізації прав, свобод та законних інтересів осіб, виконання ними обов'язків у податковій та митній сферах;

5) особа-споживач може користуватися результатом послуги на власний розсуд;

6) результатом послуги є виникнення, зміна, припинення прав і обов'язків споживача;

7) результат адміністративної послуги об'єктивується у формі управління;

8) повноваження органу ДФС на надання такої послуги визначено законом, так само як і право заявника на звернення.

Остання з названих ознак і зумовлює необхідність чітко визначити організаційно-правові засади надання адміністративних послуг органами ДФС, в тому числі перелік таких послуг та органів і підрозділів ДФС, уповноважених їх надавати.

Однак у законодавстві не встановлено навіть примірного переліку адміністративних послуг або заборони віднесення до таких послуг певних видів діяльності. Лише у частині 2 статті 2 Закону України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI «Про адміністративні послуги» вказано, що дія цього закону не поширюється на відносини: державного нагляду (контролю); метрологічного контролю і нагляду; акредитації органів з оцінки відповідності; дізнання, досудового слідства; оперативно-

розшукової діяльності; судочинства, виконавчого провадження; нотаріальних дій; виконання покарань; доступу до публічної інформації; застосування законодавства про захист економічної конкуренції; провадження діяльності, пов'язаної з державною таємницею; набуття прав на конкурсних засадах; набуття прав стосовно об'єктів, обмежених у цивільному обігу [3].

Концепцією розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади [31] з адміністративних виключено лише контрольну діяльність адміністративного органу (перевірки, ревізії, інспектування тощо), а також встановлено, що спеціально утворені для проведення контролю органи не можуть надавати платних послуг, пов'язаних з виконанням ними контрольних функцій.

Г. М. Писаренко зазначає, що до адміністративних послуг як правовідносини не належать ті, що:

а) виникають між особами та адміністративними органами за ініціативи останніх (наприклад, під час перевірок суб'єктів господарювання чи притягнення до адміністративної відповідальності);

б) стосуються діяльності адміністративних органів, яка не пов'язана з реалізацією ними владних повноважень [14, с.7].

Більш послідовним є підхід Е. Ф. Демського, який вважає, що не можуть бути адміністративними послугами будь-які дії, спрямовані на забезпечення:

а) контрольно-наглядової діяльності органів владних повноважень;

б) застосування органами владних повноважень заходів примусу, в тому числі і адміністративної відповідальності; в) процедури оскарження неправомірних дій чи бездіяльності органу владних повноважень або його посадових осіб;

г) провадження за ініціативою органу владних повноважень [13, с. 84]. Такий висновок є особливо цінним, адже у деяких зарубіжних країнах (Австралія, Аргентина, Велика Британія, Ірландія, Канада, Корея, Мексика, Нідерланди, Нова Зеландія, Норвегія, ПАР, Польща, Сінгапур, Словаччина) до податкових послуг віднесено не лише реєстрацію суб'єктів господарювання, а й розгляд скарг платників податків, відшкодування ПДВ та ПДФО

[41, с. 122]. Щодо бюджетного відшкодування ПДВ, то доцільно підтримати думку про те, що поняття адміністративних послуг не охоплює фінансових послуг (наприклад, видача грошей соціально незахищеним особам) [42, с. 27]. Адміністративна послуга – це послуга управлінська, надання якої передбачає вчинення юридичних дій, які тягнуть настання юридичних наслідків [43, с. 273], а її результат – індивідуальний адміністративний акт – є юридичним фактом, з яким законодавець пов'язує виникнення, зміну чи припинення адміністративних правовідносин. Отримання ліцензії на роздрібну торгівлю алкогольних напої та тютюнових виробів дає право безпосередньо реалізовувати такі товари у визначеному об'єкті торгівельної діяльності, отримання паспорта – дає право самостійно брати участь у більш широкому колі правовідносин, як цивільних, так і адміністративних. Однак отримання бюджетного відшкодування ПДВ, або податкової соціальної пільги на ПДФО не тягне за собою виникнення, зміну чи припинення адміністративних правовідносин, змін у правовому статусі особи, а тому не може вважатись адміністративною послугою.

Д. В. Приймаченко зазначає, що до адміністративних послуг не відносяться послуги, пов'язані зі: здійсненням митного оформлення товарів і транспортних засобів поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів (такі послуги є державними); зберіганням товарів і транспортних засобів на складах митних органів; проведенням дослідження (аналізу, експертизи) проб і зразків товарів у митній справі з ініціативи особи, яка має повноваження щодо таких товарів; наданням у тимчасове користування місця для розміщення зовнішньої реклами на території пунктів пропуску через державний кордон України [6, с. 10].

Також до адміністративних послуг не належить: діяльність органів публічної адміністрації, не пов'язана з реалізацією ними владних повноважень (зокрема, усні консультації); акт уповноваженого органу, який не стосується прав особи; проміжні акти державних органів, які не є остаточними рішеннями (наприклад, довідки, висновки, погодження, необхідні для

отримання встановленого законом документа, зокрема свідоцтва, дозволу, ліцензії, сертифіката, посвідчення, паспорта) [43, с. 272].

Дискусійним може вважатися питання, чи належать до адміністративних послуг відмовні (негативні) рішення, тобто випадки, коли суб'єкту звернення відмовлено у задоволенні його заяви (що є особливо актуальним у зв'язку із отриманням платних адміністративних послуг в частині повернення коштів за фактичну відмову у її наданні – прим. автора). З одного боку, суб'єкт надання адміністративних пологу вчиняє необхідний комплекс дій з розгляду заяви особи і свої обов'язки виконує. З іншого – формально нових прав і обов'язків у особи не виникає. Тобто результату послуги не отримано, це і є підставою для неоднозначної оцінки такої правової ситуації (відмови у задоволенні заяви) на предмет її визнання адміністративною послугою Проте стосовно порядку прийняття заяви, її розгляду, створення умов для прийому суб'єктів звернення (організації обслуговування) усі ці відносини охоплюються законодавством про адміністративні послуги [21, с. 17].

Такі положення водночас потребують більш детального опрацювання, однак насамперед треба дати законодавче визначення видів діяльності органів публічної адміністрації, щодо яких не можуть надаватись адміністративні послуги.

Проаналізувавши основні наукові підходи до визнання категорії «адміністративна послуга» та її ознак, можемо зробити такі висновки. Впровадження сервісної концепції публічного адміністрування в діяльність органів ДФС вимагає детального дослідження категорії «адміністративна послуга» з метою розкриття її сутності та виявлення перспектив застосування і розвитку. З теоретичного погляду адміністративна послуга органів ДФС – це публічно-владна, підзаконна діяльність органів ДФС (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 адміністративної послуги, а також до самої діяльності з її надання, встановлення стандартів обслуговування платників податків.

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

1.2. Органи державної фіскальної служби як суб'єкти надання адміністративних послуг

Дослідження організаційно-правових засад надання адміністративних послуг органами ДФС не можливе без характеристики адміністративно-правового статусу органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг, у тому числі визначення структурних елементів системи органів та підрозділів ДФС, спеціально уповноважених на надання адміністративних послуг.

Згідно з пунктом 3 статті 1 Закону України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI «Про адміністративні послуги» суб'єктами надання адміністративних послуг є органи виконавчої влади, інші державні органи, органи влади Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування, їх посадові особи, уповноважені надавати адміністративні послуги [3].

З урахуванням цього органи ДФС можуть бути визнані суб'єктами надання адміністративних послуг за таких умов:

1) утворення їх як органу виконавчої влади;

2) наявність законодавчо закріплених повноважень на надання конкретних видів адміністративних послуг.

Перша умова визнання органів ДФС суб'єктами надання адміністративних послуг виконується згідно з приписами Положення про Державну фіскальну службу, які відносять ДФС України та її територіальні органи до системи органом виконавчої влади. Зазначеними нормами також визначається і предметна сфера діяльності органів ДФС – реалізація державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), державної політики в сфері боротьби з правопорушеннями у вказаних вище галузях.

Необхідність виконання другої з наведених умов визнання органів ДФС суб'єктами надання адміністративних послуг – уповноваження на надання таких послуг законом – викликана приписами частини 2 статті 19 Конституції України, згідно з якими органи виконавчої влади зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією чи законами України. Обов'язковість визначення повноважень органів ДФС України на надання адміністративних послуг на законодавчому, але не на підзаконному рівні, зумовлена вторинним, похідним характером діяльності органів виконавчої влади стосовно діяльності законодавця: в процесі його діяльності приймається закон, який стає підставою діяльності і предметом реалізації органів виконавчої влади [44, с. 80].

Законодавче закріплення повноважень на надання адміністративних послуг може мати різним, стосовно діяльності органів ДФС України обрано шлях визначення однією із функції органів ДФС України діяльності з надання адміністративних послуг платникам податків, зборів, платежів (пункт 19-1.1.3 статті 19 ПК України) [37].

Проте лише законодавчого визначення повноваження органів ДФС щодо надання адміністративних послуг не достатньо. Підвищення якості такої діяльності пов'язано із чіткими та простими процедурами її реалізації, що не можливо без підзаконного рівня правового регулювання. Доцільно вказати, що порядок надання різних видів адміністративних послуг органами ДФС України встановлено численними нормативними

актами різної юридичної сили, що вимагає їх групування з метою систематизації та виявлення недоліків у правовому забезпеченні надання адміністративних послуг органами ДФС України.

Спроба систематизації нормативних актів, що визначають підстави та процедури надання адміністративних послуг, була здійснена І. А. Мордвіним [10], науковий пошук якого стосувався лише податкових органів України, що дозволяє скористатися запропонованим підходом для систематизації напрямів правового регулювання надання адміністративних послуг із деякими зауваженнями та уточненнями.

Перший напрям, на думку дослідника, утворюють нормативно-правові акти, які визначають загальні засади надання адміністративних послуг органами ДФС України, другий – нормативно-правові акти, які визначають підстави та порядок надання окремих (платних та безоплатних) адміністративних послуг [10, с. 60]. Пропонуємо доповнити вказаний перелік нормативними актами, які визначають організаційні засади діяльності органів ДФС під час надання адміністративних послуг.

До нормативних актів першої групи потрібно віднести: Конституцію України [45], ПК України [37], МК України [46], Закон України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI «Про адміністративні послуги» [3], Закон України 02.03.2015 № 222-VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності» [47], постанову Кабінету Міністрів України від 5 серпня 2015 р. № 609 «Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» [48], постанову Кабінету Міністрів України від 3 січня 2013 року № 13 «Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного порталу адміністративних послуг» [49], постанову Кабінету Міністрів України від 30 січня 2013 року № 44 «Про затвердження вимог до підготовки технологічної картки адміністративної послуги» [50], постанову Кабінету Міністрів України від 30 січня 2013 року № 57 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру адміністративних послуг» [51].

Наведені нормативні акти визначають загальні засади надання адміністративних послуг органами публічної адміністрації, вимоги до діяльності суб’єкта надання

адміністративних послуг незалежно від сфери реалізації його повноважень. Окремі із вказаних законодавчих актів, а саме ПК України, МК України, деталізують компетенцію органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг в частині спеціального уповноваження на проведення реєстраційних дій, надання дозволів та консультацій у податковій та митній сфері.

Наявність другої групи нормативних актів, що визначають підстави та порядок надання конкретних реєстраційних, дозвільних та інших адміністративних послуг органів ДФС, зумовлена приписами частини 2 статті 3 Закону України «Про адміністративні послуги», відповідно до якої діяльність з надання адміністративних послуг відбувається із урахуванням приписів спеціальних законів, що регулюють суспільні відносини у відповідних сферах [3]. До таких нормативних актів доцільно віднести: Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [53], Закон України від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [54], Закон України від 15 травня 2003 р. № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» [55], постанову Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1243 «Про затвердження Порядку отримання довідки про сплату податку на доходи фізичних осіб платником податку – резидентом, який виїжджає за кордон на постійне місце проживання, та про відсутність податкових зобов'язань з такого податку» [56], Постанова Кабінету Міністрів України від 27 травня 1999 року № 920 «Про затвердження Положення про порядок надання гарантій та здійснення державного контролю за виконанням зобов'язань щодо використання у заявлених цілях товарів, які підлягають державному експортному контролю» [57], розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2011 року № 870-р «Про затвердження переліку платних адміністративних послуг, які надаються Державною податковою службою» [58], розпорядження Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 913-р «Про затвердження переліку платних

адміністративних послуг, які надаються Державною митною службою» (є чинним, незважаючи на виключення митно-брокерської діяльності із переліку видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню) [59], наказ Міністерства фінансів України від 09.10.2012 № 1064 «Про затвердження Порядку видачі свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами» [60], наказ Міністерства фінансів України від 28.05.2012 № 613 «Про затвердження Положення про склади тимчасового зберігання» [61], наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 633 «Про затвердження Порядку відкриття та експлуатації вільної митної зони комерційного або сервісного типу» [62], наказ Міністерства фінансів України від 16.07.2012 № 835 «Про затвердження Порядку надання складським об'єктам статусу «митний склад» та позбавлення такого статусу» [63], наказ Міністерства фінансів України від 15.12.2011 № 1637 «Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення» [64], наказ Міністерства фінансів України від 03.12.2012 № 1264 «Про затвердження Порядку видачі довідки про сплачений нерезидентом в Україні податок на прибуток (доходи) та форми цієї довідки» [65], наказ Міністерства фінансів України від 08.06.2012 № 692 «Про затвердження Порядку подання та розгляду заяв, надання, зупинення дії, анулювання дозволів на відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі та форми заяви на відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі» [66], наказ Міністерства доходів і зборів України від 28.08.13 № 417 «Про затвердження нормативно-правових актів щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій» [67], яким ухвалено Порядок реєстрації та застосування реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги), Порядок реєстрації та застосування реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації операцій з купівлі-продажу іноземної валюти, Порядок реєстрації та ведення розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій, Порядок опломбування реєстраторів розрахункових операцій, наказ

Міністерства доходів і зборів України від 10.12.2013 № 779 «Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків» [68], наказ Міністерства доходів і зборів України від 11.12.2013 № 795 «Про затвердження форми довідки про подану декларацію про майновий стан і доходи (про сплату податку на доходи фізичних осіб та про відсутність податкових зобов'язань з такого податку) та Порядку її заповнення» [69], наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 № 567 «Про затвердження Порядку видачі довідки про відсутність заборгованості з податків, зборів, платежів, що контролюються органами доходів і зборів» [70], наказ Державної податкової адміністрації України від 12.04.2002 № 173 «Про підтвердження статусу податкового резидента України» [71], наказ Державної митної служби України від 21 листопада 2001 року № 755 «Про затвердження Порядку реалізації положень Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП» [72].

До нормативних актів третьої групи, що визначають організаційні засади надання адміністративних послуг органами ДФС, доцільно віднести: наказ ДФС України від 13.01.2015 № 7 «Про затвердження інформаційних карток адміністративних послуг» [40], наказ ДФС України від 24.10.2014 № 213 «Про затвердження Рекомендацій щодо організації роботи головних управлінь ДФС України із приймання документів та видачі ліцензій на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами» [73], наказ Міністерства фінансів від 04.08.2015 № 693 «Про діяльність митних брокерів», яким затверджено Порядок подання та розгляду заяв і надання дозволу на провадження митної брокерської діяльності та контролю за нею (однак підстави набуття особою статусу митного брокера врегульовано МК України), наказ Міністерства доходів і зборів України від 30.09.13 № 519 «Про затвердження Концепції та документів для забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів центрами обслуговування платників» [75], яким затверджено Концепцію забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів центрами обслуговування

платників (далі – ЦОП), Технічний регламент ЦОП; Примірне положення про ЦОП; Методичні рекомендації щодо оцінювання ефективності діяльності ЦОП.

Наведені нормативно-правові акти визначають особливості організаційного та інформаційного забезпечення сервісної діяльності органів ДФС, встановлюють порядок оцінки відповідності діяльності окремих служб та підрозділів ДФС України правилам, встановленим у нормативних актах першої та другої груп.

Водночас зауважимо, що окремі повноваження ДФС на надання адміністративних послуг визначено у міжнародних актах. Так, процедуру видачі свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами врегульовано, крім національного законодавства, Митною конвенцією про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року [76]. Аналогічна ситуація і при прийнятті рішення про допуск перевізників-резидентів до перевезень на умовах Конвенції МДП

Необхідно зазначити, що органи публічної адміністрації постійно вдосконалюють свою діяльність, відбуваються стрімкі зміни у політичному курсі держави, зміни взаємодії державних органів із громадянами у напрямі правового забезпечення надання адміністративних послуг органами ДФС. Проте нині є багато нормативних актів, виданих реорганізованими органами виконавчої влади, зокрема Державною податковою адміністрацією, Державною митною службою, Міністерством доходів і зборів, що не втратили свою чинність. Враховуючи це, вважаємо доцільно переглянути застарілі нормативні акти стосовно їх відповідності сучасним вимогам до публічного адміністрування, в тому числі закріпленим у Законі України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI «Про адміністративні послуги».

Характеристика органів ДФС як суб’єктів надання адміністративних послуг не можлива без з’ясування особливостей їх правового статусу. У довідковій літературі зазначено, що термін «status» з латинської мови перекладається як становище індивіда або групи осіб щодо інших індивідів або

груп у соціальній системі, а отже, у правовій науці він покликаний позначати певне місце суб'єкта правовідносин серед інших [77, с. 58]. Тлумачний словник української мови характеризує поняття «статус» як зведення правил, що визначають завдання, структуру, функції та порядок діяльності якоїсь установи [78, с. 1387]. У цілому поняття «статус» визначається як положення, позиція, ранг в ієрархії, структурі, системі; сукупність прав і обов'язків, які визначають стан особи, органу, установи.

Відповідно, адміністративно-правовий статус органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг повинний визначати їх правове положення під час взаємодії з фізичними і юридичними особами у відносинах з надання таких послуг. Зміст адміністративно-правового статусу органів ДФС може бути виявлений у системі його елементів, перелік яких залежить від особливостей функціонування органів ДФС України як колективних суб'єктів адміністративного права. Зокрема, до адміністративно-правового статусу колективних суб'єктів права обов'язково включається адміністративна компетенція, тобто встановлене законодавчо коло повноважень такого суб'єкта [90, с. 246].

На думку Д. М. Бахраха, адміністративно-правовий статус колективного суб'єкта складається з норм адміністративного права, що можуть бути залежно від мети регулювання згруповані у три блоки: 1) цільовий, який визначає мету і принципи діяльності, завдання і функції конкретного колективного суб'єкта; 2) організаційно-структурний, який регламентує порядок утворення, реорганізації, ліквідації органу, його структуру, лінійну і функціональну підпорядкованість; 3) компетенцію як сукупність владних повноважень і підвідомчості [91, с. 85]. Такий підхід підтримано і вітчизняними дослідниками. Зокрема, О. О. Бригінець, досліджуючи адміністративно-правовий статус Державної податкової служби, виокремлює у його структурі аналогічні компоненти [92, с. 8]. В. Т. Комзюк визначає адміністративно-правовий статус митних органів у структурі Міністерства доходів і зборів як комплекс адміністративних прав і обов'язків, наданих митним органам для виконання ними діяльності, пов'язаної з практичним здійсненням заходів,

спрямованих на виконання митної політики держави, та організацією і функціонуванням усієї системи митних органів. До структурних елементів зазначеного статусу вчений відносить структурно-організаційний, а також комплекс адміністративних відносин, які виникають під час реалізації митними органами прав і обов'язків [93, с. 27]. У цілому погоджуючись із позицією В. Т. Комзюка, зауважимо, що, враховуючи підтриману нами позицію щодо поняття адміністративно-правового статусу, включення до його структури адміністративних правовідносин є передчасним. Тому надалі у роботі будемо дотримуватися класичного підходу до структури правового статусу колективного суб'єкта адміністративного права, одним із найбільш важливих елементів якого є компетенційний блок, як правовий засіб здійснення їх функцій [94, с. 80].

Компетенція є необхідною складовою правового статусу будь-якого органу виконавчої влади [95, с. 113], вона встановлюється нормативно-правовими актами, має суворо визначені межі та забезпечує функціональну та організаційну самостійність цих органів [94, с. 80].

Незважаючи на важливість компетенції для реалізації цілей і завдань, покладених на органи публічної адміністрації, у юридичній літературі не запропоновано єдиного підходу до її елементів. Так, Ю. Тихомиров до таких елементів відносить предмети відання як юридично визначені сфери та об'єкти впливу, а також владні повноваження як гарантовану законом міру прийняття рішень [96, с. 24].

Аналогічної позиції дотримується і Д. М. Бахрах, який вважає, що компетенція включає права і обов'язки, пов'язані зі здійсненням влади, з участю в управлінських відносинах, у тому числі і право видавати певні акти, а також підвідомчість, тобто правове закріплення кола об'єктів, предметів, справ, на які поширюються владні повноваження [91, с. 28].

Розширений перелік елементів компетенції колективного суб'єкта наводить Т. О. Мацелик. На думку вченої, компетенція органів публічної адміністрації визначається шляхом вказівки на: сферу суспільного життя, яка повинна бути об'єктом діяльності органу, державну функцію, яку орган повинен здійснювати в цій

сфері суспільного життя та яка проявляється в окремих предметах відання органу, конкретні повноваження (права та обов'язки) органу, які забезпечують реалізацію зазначеної функції у згаданій сфері суспільного життя; межі (територію, об'єкти, час), на які поширюється повноваження [94, с. 81].

Погоджуючись із наведеними визначеннями, водночас зауважимо, що компетенція органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг обов'язково має містити такі елементи: предмет відання, тобто те коло прав юридичних і фізичних осіб, сприяння у реалізації яких повинний надати конкретний орган ДФС України; права і обов'язки органу ДФС щодо надання адміністративних послуг; територіальні межі, на яких конкретний орган ДФС має право реалізовувати надані повноваження.

Враховуючи викладене, вважаємо, що адміністративно-правовий статус органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг складається з трьох блоків:

1) цільового, який повинен визначати загальну спрямованість діяльності вказаного органу виконавчої влади на обслуговування платників податків та надання якісних адміністративних послуг;

2) структурно-організаційного, який відображає порядок утворення, ліквідації, реорганізації, підпорядкованості функціональних та територіальних підрозділів органів ДФС, що надають адміністративні послуги, їх місце у системі органів ДФС;

3) компетенційний, який включає предмет відання, повноваження та територіальні межі надання адміністративних послуг.

Розглядаючи правовий статус органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг, доцільно також дати характеристику його елементів, першим з яких було названо цільовий блок.

Насамперед зауважимо, що у Положенні про ДФС України не зазначено про виконання цим органом функції з надання адміністративних послуг. Водночас складовою частиною податкової реформи, що проводиться в Україні, є реформування та модернізація ДФС України, головними завданнями якої є створення умов для забезпечення добровільного виконання платниками податків вимог податкового та митного

законодавства, повного та своєчасного надходження податків до бюджетів усіх рівнів, прозорості діяльності органів ДФС та створення нової інформаційної інфраструктури ДФС України. Керівництвом ДФС (а також Державної податкової служби – до 2012 р., Міністерством доходів і зборів – до 2014 р.) неодноразово наголошувалося на необхідності переорієнтувати діяльність від фіскального, караючого напряму до сервісного обслуговування платників податків. Відповідні цілі поставлено і у Стратегічному плані розвитку ДФС України на 2015-2018 роки. У пунктах 5 і 6 цього плану перспективними галузями розвитку ДФС визначено розроблення і впровадження ефективної моделі надання послуг громадянам та бізнесу, розвиток наявних і впровадження інноваційних електронних сервісів для громадян та бізнесу [98]. Також потрібно вказати, що відповідно до частини 2 статті 17 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» центральний орган виконавчої влади утворюється як служба, у разі якщо більшість його функцій складають функції з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам [2].

Отже, ДФС має всі нормативні підстави для розвитку у напрямі сервісної служби. Втім надання адміністративних послуг не визначено як завдання органів ДФС у Положенні про нього, але вказано серед функцій контролюючих органів, визначених статтею 19-1 ПК України (п.п. 19-1.1.3 частини 19-1.1 статті 19-1) [37]. Враховуючи те, що у складі органів ДФС України поряд із контролюючими органами в сфері оподаткування діють і митні підрозділи, пропонуємо внести зміни до Положення про ДФС, а саме доповнити пункт 3 підпунктом 2 такого змісту: «надання адміністративних, інформаційних, консультаційних послуг фізичним та юридичним особам відповідно до закону».

Щодо завдань органів ДФС як суб’єктів надання адміністративних послуг, то доцільно проаналізувати наукову позицію Ю. О. Тихомирова, який, розглядаючи органи, що надають публічні послуги, виокремлює такі їх завдання:

1) забезпечення гарантій та якості отримання публічних послуг відповідно до певних стандартів та показників;

2) створення умов для отримання публічних послуг;

3) створення та підтримання у належному стані інформаційної бази про публічні послуги;

4) постійне поліпшення якості й доступності публічних послуг відповідно до суспільних процесів;

5) удосконалення та спрощення процедур надання публічних послуг;

7) мінімізація адміністративних перешкод для отримання публічних послуг;

8) запобігання випадкам порушення прав отримувачів публічних послуг;

9) забезпечення захисту отримувачів публічних послуг [99, с. 96]. На нашу думку, доцільно відобразити, хоча б деякі з наведених теоретичних напрацювань, серед завдань ДФС у Положенні про нього.

Структурно-організаційний блок було названо наступним елементом адміністративно-правового статусу органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг. Так, В. Б. Авер'янов пропонує розподілити виконавчо-розпорядчу діяльність державних органів на дві частини: «перша частина, пов'язана з реалізацією владного впливу державних органів на всіх інших суб'єктів, належить до державного управління, а іншу частину, пов'язану з реалізацією суб'єктивних прав різних суб'єктів, можна визначити як публічно-сервісну діяльність» [107, с. 19]. Також науковці розробили рекомендації для оптимізації процедур надання адміністративних послуг, які містять пропозиції щодо розмежування в системі органів виконавчої влади на органи, які займаються виробленням політики, і органи, які займаються поточним адмініструванням [108, с. 138]. Проаналізуємо більш детально діяльність тих структурних підрозділів та територіальних органів ДФС України, до функцій яких входить надання адміністративних послуг. Аналіз нормативних актів, що визначають структуру органів ДФС [100; 101; 102; 103; 104; 105; 106] дозволяє стверджувати, що завдання з надання адміністративних послуг розділені залежно від місця територіального органу в ієрархічній побудові органів ДФС України, а також виконуваних функцій.

Так, ДПІ в системі органів ДФС є провідними суб'єктами сервісного обслуговування платників, про що вказано у статті 19-3 ПК України. Згідно з інформаційними картками адміністративних послуг, затверджених наказом ДФС України від 13.01.2015 № 7 «Про затвердження інформаційних карток адміністративних послуг» [40], ДПІ надають 17 з 84 адміністративних послуг органів ДФС.

Такі послуги надаються ДПІ через ЦОП, як постійно діючі робочі органи ДФС, метою заснування яких було якісне обслуговування платників податків, що передбачає надання не лише адміністративних, але і консультаційних та інформаційних послуг, прийняття звітності та вхідної кореспонденції та видачу ключів електронного цифрового підпису [75].

Характеризуючи правову основу діяльності ЦОП, навряд чи можна погодитись із М. М. Тернущаком стосовно правового забезпечення діяльності цих підрозділів, який вважає, що норми статті 12 Закону України «Про адміністративні послуги», які регламентують порядок утворення та діяльності ЦНАП, поширюються на ЦОП [110, с. 230], оскільки відповідно до частини 1 вказаної статті ЦНАП є постійно діючим робочим органом або структурним підрозділом органу місцевого самоврядування чи Київської, Севастопольської міської районної, районної у містах Києві, Севастополі державної адміністрації [3].

Наведені законодавчі положення свідчать, що діяльність ЦОП як суб'єктів надання адміністративних послуг вимагає відповідного нормативного забезпечення. Так, створення та функціонування ЦОП визначено підзаконними актами Міністерства доходів і зборів України, в тому числі наказом від 30.09.2013 № 519 «Про затвердження Концепції та документів для забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів центрами обслуговування платників» [75], яким затверджено Концепцію забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів ЦОП (далі – Концепція), Технічний регламент ЦОП, Примірне положення про ЦОП, Методичні рекомендації щодо оцінювання ефективності діяльності ЦОП.

Водночас утворення та функціонування ЦОП на підставі наказу Міністерства доходів і зборів України на даний час викликає певні запитання. По-перше, поняття «робочий орган» не вживається у законодавстві, що визначає види територіальних органів центральних органів виконавчої влади та їх структурних підрозділів. По-друге, утворення територіальних органів ДФС, відповідно до статті 21 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», не віднесено до компетенції Голови ДФС України.

Враховуючи те, що керівництво діяльністю ЦОП здійснює начальник або заступник начальника відповідного територіального органу ДФС згідно з розподілом обов'язків (куратор ЦОП), на якого покладено відповідальність за організацію роботи ЦОП в цілому, а також визначення переліку послуг, які надаються платникам податків безпосереднього у конкретному ЦОП відповідним розпорядчим документом Головних управлінь ДФС в АР Крим та областях, доцільно визначати ЦОП структурним підрозділом ДПІ, відповідальним за надання адміністративних послуг платникам податків. Наведені обґрунтування потрібно відобразити у відповідних положеннях про ЦОП.

ЦОП як надають адміністративні послуги безпосередньо, так і приймають документацію, а також видають результат адміністративних послуг, надання яких віднесено до компетенції Головних управлінь ДФС в Ар Крим, областях, м. Киві та Севастополі, в тому числі: видача ліцензій на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями, сидром та перрі (без додання спирту), тютюновими виробами; видача дублікатів названих ліцензій; видача довідки про внесення місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного державного реєстру місць зберігання; видача картки платника податків та внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб-платників податків.

ДФС України також здійснює діяльність з надання адміністративних послуг, кількість яких (48 найменувань) свідчить про надмірну централізацію та зумовлює необхідність перегляду такого переліку з метою делегування функцій з

приймання документів та видачі результату окремих послуг ЦОП, зокрема щодо видачі дублікатів ліцензій.

Також надання частини адміністративних послуг віднесено до компетенції митниць органів ДФС, у тому числі:

1) видача свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами;

2) продовження строку дії свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами;

3) надання дозволу на відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання;

4) переоформлення дозволу на відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання;

5) зупинення дії дозволу на відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання за заявою підприємства;

6) анулювання дозволу на відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання за заявою підприємства;

7) надання дозволу на відкриття та експлуатацію митного складу;

8) переоформлення дозволу на відкриття та експлуатацію митного складу;

9) зупинення дії дозволу на відкриття та експлуатацію митного складу за заявою підприємства;

10) анулювання дозволу на відкриття та експлуатацію митного складу за заявою підприємства;

11) надання дозволу на відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу;

12) переоформлення дозволу на відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу;

13) зупинення дії дозволу на відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу за заявою підприємства;

14) анулювання дозволу на відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу за заявою підприємства.

Необхідно зауважити, що Концепцією [75] передбачено поступове делегування функцій з надання адміністративних послуг органами ДФС у галузі митної справи ЦОП, що дозволить покращити якість обслуговування платників за рахунок отримання послуг за найменшої кількості відвідувань відповідних органів.

Сервісна орієнтація діяльності ДФС України зумовила створення ряду спеціалізованих органів у її структурі. Насамперед потрібно вказати на Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби, а також спеціалізовані ДПІ з обслуговування великих платників податків, які підпорядковуються Офісу, утворення яких зумовлено специфікою реалізації повноважень ДФС у взаємовідносинах з великими платниками та потребою здійснювати їх податкове супроводження [111]. Вказані органи ДФС були засновані відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 № 311 «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» [112].

Необхідно зауважити, що лише окремі з адміністративних послуг надаються безпосередньо спеціалізованими ДПІ з обслуговування великих платників, а саме: видача довідки про відсутність заборгованості з платежів до бюджету, що контролюються органами державної фіскальної служби; реєстрація реєстратора розрахункових операцій; реєстрація книг обліку розрахункових операцій; реєстрація розрахункових книжок; видача довідки про сплачений нерезидентом в Україні податок на прибуток (доходи); засвідчення довідки про проведення декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України і перебуває за її межами; підтвердження статусу податкового резидента України. Щодо інших послуг передбачено загальний порядок надання, який не відповідає презентованій концепції сервісного обслуговування великих платників податків.

Наступним суб’єктом надання адміністративних послуг у структурі органів ДФС можна назвати Енергетичну митницю, об’єктом діяльності якої виступають енергоносії, що

переміщуються через митний кордон України (нафта, електроенергія, природний та скраплений газ тощо). Перелік послуг її відповідає переліку послуг не спеціалізованих митниць, однак у Концепції [75] не передбачено поступове передання її функцій з надання адміністративних послуг ЦОП, що зумовлено необхідністю обслуговування особливої категорії платників.

Досліджуючи структурно-організаційний блок адміністративно-правового статусу органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг потрібно наголосити на діяльності такого структурного підрозділу ДФС України як Інформаційно-довідковий департамент (далі – ІДД), який було створено на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2007 р. № 1049 «Про утворення Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби» [114] з метою виконання Угоди про позику (Проект «Модернізація державної податкової служби України – 1») між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку, ратифікованої Законом України від 20 листопада 2003 р. № 1317-IV [115] у формі самостійного підрозділу Державної податкової служби з правами юридичної особи (до врегулювання статусу юридичної особи публічного права). З утворенням Міністерства доходів і зборів було затверджено Положення про Інформаційно-довідковий департамент Міністерства доходів і зборів [116] (далі – ІДД Міндоходів), яким було визначено завдання, функції та права вказаного спеціалізованого департаменту.

Постановою Кабінету Міністрів України від 06 серпня 2014 року № 311 «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» [112], утворено юридичну особу публічного права – Інформаційно-довідковий департамент ДФС, який став правонаступником Інформаційно-довідкового департаменту Міндоходів.

До основних завдань ІДД ДФС віднесено надання інформаційних послуг, у тому числі повідомлення про зміни і доповнення до чинного податкового та митного законодавства, надання консультацій з питань застосування положень ПК та МК України, законодавства з питань сплати єдиного внеску;

організація роботи із зверненнями платників податків, що надійшли через електронні сервіси «Пульс» та «Урядовий контактний центр»; формування та обслуговування електронного сервісу «Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс»; організація роботи з надання послуг електронного цифрового підпису. З викладеного видно, що саме ІДД Міндоходів повинний був стати тим органом, який надає податкові консультації відповідно до глави 3 «Податкові консультації» Податкового кодексу України та консультації з питань практичного застосування окремих норм законодавства з питань державної митної справи згідно зі статтею 21 «Консультування з питань державної митної справи» МК України, що дозволяє, за умови обґрунтування віднесення вказаних послуг до адміністративних, визначити названий орган ДФС суб'єктом надання адміністративних послуг.

У складі Інформаційно-довідкового департаменту ДФС функціонує Акредитований центр сертифікації ключів (далі – АЦСК ІДД), метою діяльності якого є безкоштовне надання послуг електронного цифрового підпису (далі – ЕЦП) органам державної влади, органам місцевого самоврядування, підприємствам, установам та організаціям всіх форм власності, іншим суб'єктами господарської діяльності та фізичним особам. До послуг ЕЦП, які надаються АЦСК ІДД належать: реєстрація заявників; надання у користування надійних засобів ЕЦП; допомога при генерації відкритих та особистих ключів; обслуговування посилених сертифікатів ключів заявників, що включає сертифікацію відкритих ключів заявників, розповсюдження та зберігання посилених сертифікатів ключів, управління статусом посилених сертифікатів ключів та поширення інформації про статус сертифікатів ключів; надання послуги фіксування часу; консультативні послуги за зверненням підписувачів [117]. Вказані послуги, хоча і не віднесено до адміністративних, але вони важливі при впровадженні електронних форм звітності та можливості їх передачі дротовими і бездротовими каналами зв'язку.

Отже, суб'єктами надання адміністративних послуг у структурі органів ДФС потрібно визнати: ДПІ, в тому числі

спеціалізовані ДПІ з обслуговування великих платників податків, Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників, а також ГУ ДФС в областях, м. Києві та Севастополі, ДФС України, митниці, Енергетичну митницю. Суб'єктами сервісного обслуговування виступають: ЦОП, Акредитований центр сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту ДФС України. Остання група структурних підрозділів органів ДФС не наділена повноваженнями з надання адміністративних послуг у випадку розгляду останніх як результату реалізації владних повноважень, проте може бути названа суб'єктами надання адміністративних послуг при визначенні їх як діяльності, тобто обслуговування. Окремо потрібно вказати на Інформаційно-довідковий департамент ДФС України, який може і повинний розглядатися суб'єктом надання інформаційних адміністративних послуг.

Наступною складовою адміністративно-правового статусу органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг було названо компетенцію, яка включає предмет відання, повноваження та територіальні межі надання адміністративних послуг.

Предметом відання органів ДФС України в цілому виступає реалізація державної податкової та митної політики, адміністрування єдиного внеску. Предмет відання конкретного територіального органу або структурного підрозділу визначається його функціями. Так, митниці ДФС надають адміністративні послуги, що сприяють реалізації прав юридичних та фізичних осіб у митних правовідносинах, ДПІ – прав платників податків, передбачених ПК України та Законом України 06.07.1995 № 265/95-ВР «Про застування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», ГУ ДФС в областях, м. Києві та Севастополі – здійснюють видачу ліцензій на роздрібний продаж алкогольних напоїв та тютюнових виробів, та їх дублікатів, ДФС України – виготовлення та оптову торгівлю спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами, ряд послуг у галузі митної справи.

Територіальні межі надання адміністративних послуг визначаються територіальними межами діяльності конкретного органу ДФС України. Платники податків отримують

адміністративні послуги, як правило, за місцем провадження господарської діяльності. Виняток становлять послуги, що надаються ДПІ платникам податків – фізичним особам з метою реалізації їх прав і обов'язків, передбачених ПК України. Така категорія послуг отримується фізичними особами незалежно від місця реєстрації.

Повноваження як центральний елемент компетенції органів ДФС – суб'єктів надання адміністративних послуг, доцільно розглядати у двох аспектах, перший з яких зумовлений загальними правами та обов'язками суб'єктів надання адміністративних послуг, визначених Законом України 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги», в тому числі: обов'язок забезпечити суб'єкта звернення необхідною інформацією щодо підстав, місця, способів та результату отримання адміністративних послуг; право видавати організаційно-розпорядчі акти про встановлення власних вимог щодо якості надання адміністративних послуг; право визначати внутрішньоорганізаційні процедури з надання адміністративних послуг; право вимагати документи, необхідні для надання адміністративної послуги.

Другий аспект пов'язаний із наявністю специфічних вимог, виконання яких обов'язкове для суб'єкта звернення та відповідних повноважень органів ДФС з перевірки їх дотримання, що може виявлятися у: додаткових процедурах погодження прийняття рішення про надання або відмову у наданні послуги, можливості проведення перевірки дотримання суб'єктом звернення вимог, встановлених для отримання послуги, строках надання адміністративних послуг.

Необхідно зазначити, що перелік прав та обов'язків органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг змінюється залежно від конкретного виду послуги. Так, при здійсненні реєстраційних дій обов'язком суб'єкта надання адміністративної послуги є внесення відповідних відомостей у державний реєстр та видача відповідної довідки (витягу з реєстру), при проведенні ліцензування орган ДФС має право перевірити документи, що підтверджують відсутність контролю (у значенні, наведеному у статті 1 Закону України 11.01.2001 № 2210-III «Про захист

економічної конкуренції», тобто як вирішального впливу однієї чи декількох пов'язаних юридичних та/або фізичних осіб на господарську діяльність суб'єкта господарювання чи його частини, який здійснюється безпосередньо або через інших осіб [119]), за діяльністю ліцензіата осіб – резидентів інших держав, що здійснюють збройну агресію проти України у значенні, наведеному у статті 1 Закону України «Про оборону України», та/або дії яких створюють умови для виникнення воєнного конфлікту та застосування воєнної сили проти України; право надавати інформацію з ліцензійних справ та Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, зокрема у порядку, встановленому Законом України 13.01.2011 № 2939-VI «Про доступ до публічної інформації».

Крім того, потрібно вказати і на відповідальність посадових осіб за порушення вимог законодавства про надання адміністративних послуг. Так, відповідно до частини 1 статті 19 Закону України 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» посадові особи, уповноважені відповідно до закону надавати адміністративні послуги, адміністратори несуть дисциплінарну, цивільну, адміністративну або кримінальну відповідальність, передбачену законом, за порушення вимог законодавства у сфері надання адміністративних послуг, а частина 4 вказаної статті встановлює, що держава, Автономна Республіка Крим, територіальні громади, відшкодувавши шкоду, заподіяну посадовою особою, уповноваженою відповідно до закону надавати адміністративні послуги, чи адміністратором внаслідок незаконно прийнятих ними рішень, дій чи бездіяльності, мають право зворотної вимоги до винної особи згідно із законом [3].

1.3. Класифікація адміністративних послуг, що надаються органами державної фіскальної служби України

Відповідно до Тимчасового переліку адміністративних послуг, що надаються Державною фіскальною службою України та її територіальними органами (далі – Тимчасовий перелік) [40], ця служба надає 93 адміністративні послуги [120]. Така їх кількість свідчить про необхідність класифікації адміністративних послуг, що надаються органами ДФС, з метою їх подальшого наукового аналізу.

Класифікація (від лат. classis – розряд, клас і facio – роблю, розкладаю) – система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями [121, с. 175]. Наукова класифікація фіксує закономірні зв'язки між класами об'єктів з метою визначення місця об'єкта в системі, яке вказує на його властивості [112, с. 305]. Методологічно правильно проведена класифікація одночасно підсумовує результати попереднього розвитку цієї галузі пізнання і разом з тим свідчить про початок нового етапу в її розвитку. Класифікація сприяє руху науки зі ступеня емпіричного накопичення знань на рівень теоретичного синтезу. Класифікація, що базується на наукових основах, не тільки дає в розгорнутому вигляді картину стану науки або її фрагмента, але і дозволяє робити обґрунтовані прогнози щодо невідомих ще фактів або закономірностей [123, с. 305].

У зв'язку з цим необхідно встановити критерії класифікації адміністративних послуг, що дозволять найбільш повно відобразити їх систему, та визначити подальші перспективи нормативно-правового регулювання діяльності ДФС України щодо надання послуг юридичним та фізичним особам.

Найбільш повну класифікацію адміністративних послуг здійснила Г. М. Писаренко у дисертаційному дослідженні «Адміністративні послуги в Україні: організаційно-правові аспекти» [14, с. 7], яку, на нашу думку, можна використати для встановлення видів адміністративних послуг, що надаються органами ДФС. Одним із критеріїв класифікації адміністративних

послуг вчена називає зміст адміністративної діяльності щодо надання адміністративних послуг та виділяє такі їх види:

а) видача дозволів, у тому числі акредитація, атестація, сертифікація;

б) реєстрація з веденням реєстрів, у тому числі легалізація суб'єктів (наприклад, легалізація об'єднань громадян);

в) легалізація актів (консульська легалізація документів), нострифікація;

г) соціальні послуги – визнання певного статусу, прав особи (наприклад, призначення пенсій, субсидій).

Згадану класифікацію використовують і інші вчені [32, с. 174].

За вказаним класифікаційним критерієм В. В. Петьовка виділяє шість видів адміністративних послуг:

1) адміністративні послуги у сфері дозвільної діяльності;

2) адміністративні послуги у сфері забезпечення пожежної безпеки;

3) послуги у сфері ліцензування (ліцензійні адміністративні послуги);

4) послуги, пов'язані з державною реєстрацією (реєстраційні адміністративні послуги;

5) легалізаційні адміністративні послуги (легалізація актів, нострифікація, верифікація);

6) інформаційні адміністративні послуги [15, с. 56].

О.В. Гринцов, аналізуючи систему адміністративних послуг, які надаються органами ДФС, вказує, що за змістом адміністративної діяльності органів ДФС щодо їх надання доцільно виділяти:

а) видачу довідок;

б) реєстрацію із веденням реєстрів; в) надання та відкликання дозволів;

г) надання та відкликання спеціальних дозволів (ліцензій) [124, с. 112-113].

Наведені класифікаційні критерії і групи повинні сприйматися крізь призму законодавчого регулювання сервісної діяльності органів ДФС, їх завдань та функцій, а також сутності адміністративних послуг.

Не викликає заперечень виокремлення серед усієї сукупності адміністративних послуг, що надаються органами ДФС, дозвільних та реєстраційних.

До дозвільних адміністративних послуг, що надаються органами ДФС, доцільно відносити надання дозволу переоформлення спеціальних дозволів на здійснення певних видів діяльності у галузі митної справи, наприклад, надання дозволу на відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання; надання дозволу на відкриття та експлуатацію митного складу, а також видачу ліцензій на виробництво сприту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, їх оптовий та роздрібний продаж.

Також ДФС до адміністративних послуг віднесено [40] такі види адміністративної діяльності: анулювання дозволу, зупинення дії дозволу, видача дубліката ліцензії, видача додатків до ліцензії, які навряд чи можна віднести до дозвільних адміністративних послуг в авторському розумінні. Проте вони можуть бути віднесені до публічно-сервісної діяльності органів ДФС в частині прийняття заяви та необхідних документів від платника для вчинення вказаних дій та отримання результату таких послуг. Щодо видачі дубліката ліцензії, то така діяльність органів ДФС, хоча і спрямована на оформлення умов реалізації суб'єктом господарювання свого права – провадити діяльність відповідно до ліцензії, однак не має своїм результатом реалізацію владних повноважень органів ДФС.

Окремо потрібно наголосити на тому, що відкликання дозволів та спеціальних дозволів, а так само їх зупинення, не доцільно відносити до дозвільних послуг, оскільки у юридичному аспекті дозвіл – це право самостійно визначати доцільність учинення певних дій або утримання від їх вчинення [125, с. 531]. Словник української мови визначає дозвіл як згоду, що дає право на здійснення чого-небудь [126, с. 347]. Ліцензію у наукових джерелах визначають як спеціальний дозвіл, який видається компетентним державним органом або уповноваженою ним особою на здійснення певних дій чи діяльності у визначених або на використання певних прав, що належать особі [127, с. 206]. Втім анулювання дозволу, ліцензії не надає права особі

здійснювати певні дії, швидше навпаки позбавляє особу такого повноваження, а тому потребує виділення в окрему групу.

Аналіз Тимчасового переліку [40] дозволив констатувати його не повноту під час визначення видів реєстраційних адміністративних послуг. Адже згідно з пунктом 1.3 Порядку ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання, затвердженого Наказом Державної податкової адміністрації України від 28.05.2002 № 251 [128], виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового (далі – спирт) та алкогольних напоїв здійснюється за наявності внесених до Єдиного реєстру місць зберігання спирту. А відповідно до п. 1.4 вказаного порядку у разі зберігання спирту, або алкогольних напоїв, або тютюнових виробів у місцях зберігання, не внесених до Єдиного реєстру, до суб'єктів підприємницької діяльності застосовуються фінансові санкції у порядку, установленому чинним законодавством [128]. Отже, внесення відомостей до Єдиного реєстру місць зберігання є необхідною умовою реалізації суб'єктами господарювання прав у сфері обігу підакцизних товарів.

Видача довідки про внесення місць зберігання спирту, алкогольних напоїв або тютюнових виробів до Єдиного реєстру здійснюється за заявою суб'єкта підприємницької діяльності, що є однією із ознак діяльності з надання адміністративних послуг.

Необхідно зауважити, що довідка про внесення місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного державного реєстру місць зберігання, довідка про внесення місця зберігання спирту до Єдиного державного реєстру місць зберігання є лише результатом реєстраційної діяльності органів ДФС щодо внесення відповідної інформації до реєстру. У зв'язку з цим пропонуємо у Тимчасовому переліку адміністративних послуг, що надаються ДФС України та її територіальними органами [40], замінити: послугу «видача довідки про внесення місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного державного реєстру місць зберігання» на «реєстрація місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів», а

послугу «видача довідки про внесення місця зберігання спирту до Єдиного державного реєстру місць зберігання» на «реєстрація місця зберігання спирту».

До реєстраційних адміністративних послуг, що надаються органами ДФС, також необхідно віднести і реєстрацію платників податків, відомості щодо яких не міститься у ЄДР, та видачу довідки про зняття з обліку платника податків, відомостей щодо яких не міститься в ЄДР, враховуючи наступне. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо взяття на облік юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 24.05.2012 р. № 4839-VI [129] скасував необхідність отримувати довідки про взяття на облік платника податків юридичним особам та фізичним особам, дані щодо яких містяться в ЄДР, до якого однак не включаються відомості про фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність (адвокати, нотаріуси), та юридичних осіб (їх відокремлених підрозділів), для яких законом установлено особливості державної реєстрації (військові частини). Аналогічне можна сказати і про довідку про зняття з обліку вказаної категорії платників податків.

Аналіз окремих законодавчих актів вказує на необхідність доповнити Тимчасовий перелік [40] і такою послугою як реєстрація витратоміра в Єдиному державному реєстрі витратомірів – лічильників обсягу виробленого спирту етилового (далі – Єдиний реєстр витратомірів), що є, відповідно до частини 5статті 2 Закону України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», необхідною передумовою реєстрації акцизних складів у Єдиному державному реєстрі місць зберігання [53].

Незважаючи на важливість реєстрації витратомірів для подальшої реалізації прав платників податків у сфері обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, процедури здійснення такої діяльності залишають не врегульованими. Так, Порядком ведення Єдиного державного реєстру витратомірів, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 9 жовтня 2013 р. № 806 [131], визначено види інформації, що вноситься до відповідного реєстру, а також посадових осіб,

уповноважених реєструвати витратоміри, якими є призначені наказом керівника органу ДФС представники органів ДФС на акцизному складі. Внесення відомостей до Єдиного реєстру витратомірів здійснюється за допомогою програмного продукту, що забезпечує доступ до такого реєстру.

Невизначеними залишаються підстави, порядок, строки та спосіб об'єктивації (наприклад, видача довідки, надання витягу з реєстру) надання послуги з реєстрації витратоміра у Єдиному державному реєстрі витратомірів. Усунення названого недоліку правового забезпечення вбачається за рахунок визнання такої діяльності адміністративною послугою та формування відповідних інформаційних та технологічних карток.

Норми Порядку надання складським об'єктам статусу «митний склад» та позбавлення такого статусу, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 16.07.2012 № 835 [63], вказують, що розміщення товарів на СТЗ також пов'язане з отриманням відповідної адміністративної послуги – дозволу посадової особи митного органу на розміщення товару на складі. Так, відповідно до розділу VII «Порядок розміщення та зберігання товарів, транспортних засобів комерційного призначення на СТЗ (СГД)» названого положення для розміщення товарів і транспортних засобів комерційного призначення на СТЗ до митного органу подаються: єдиний уніфікований документ на розміщення та тимчасове зберігання товарів, що містить опис цих товарів, на підставі товаротранспортних документів згідно зі статтею 202 МК України за встановленою формою (далі – ЄУД); товаротранспортні документи. Рішення про розміщення товарів на СТЗ приймає уповноважена посадова особа митного органу, у зоні діяльності якого розташований такий СТЗ, невідкладно після перевірки поданих документів та встановлення дотримання вимог МК України. Прийняте посадовою особою митного органу рішення про розміщення товарів на СТЗ засвідчується відбитком штампа «Під митним контролем» посадової особи митного органу. Відбиток штампа «Під митним контролем» проставляється на ЄУД – у разі розміщення товарів на СТЗ, що розташовані на митній території України, крім портів

та аеропортів, у товаротранспортних документах – у разі розміщення товарів на СТЗ, розташованих на територіях портів та аеропортів.

Отже, розміщення товарів і транспортних засобів комерційного призначення на СТЗ відбувається проставленням відбитку штампа «Під митним контролем», який доцільно визнати результатом здійснення посадовою особою підрозділу митного оформлення владних повноважень під час митного оформлення товарів, транспортних засобів за заявою фізичної або юридичної особи (подання ЄУД), в результаті чого особа набуває право на розміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення на СТЗ. Визнання дозволу на розміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення на СТЗ адміністративною послугою дозволяє встановити строки прийняття рішення про надання такого дозволу, а також вичерпний перелік документів, необхідних для отримання дозволу.

Системний аналіз нормативних актів, що встановлюють перелік адміністративних послуг, які уповноважені надавати органи ДФС, дає підстави стверджувати, що окремі адміністративні послуги органів ДФС не можна назвати ні реєстраційними, ні дозвільними, ні послугами з легалізації актів, ні соціальними послугами. Так, засвідчення довідки про проведення декларування валютних цінностей, доходів та майна, що належать резиденту України і знаходяться за її межами, навряд чи є дозволом чи реєстрацією. Аналогічне потрібно зазначити і про послуги щодо видачі на запит імпортера сертифіката підтвердження доставки, яким засвідчується факт надходження в Україну товарів, визначених у зазначеному сертифікаті; підтвердження статусу податкового резидента України; видачу довідки про сплату податку на доходи фізичних осіб платником податку – резидентом, який виїжджає за кордон на постійне місце проживання, та про відсутність податкових зобов’язань з цього податку; видачу довідки про подану декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію), видачу довідки про сплачений нерезидентом в Україні податок на прибуток (доходи), видачу довідки про відсутність

заборгованості з платежів до бюджету, що контролюються органами державної фіскальної служби; видачу свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами.

Виділення такої групи послуг пов'язано із тим, що під час їх отримання безпосередньо не відбувається набуття, зміна чи припинення прав та/або обов'язків особи, але за наявності них підтверджується певний юридичний статус та/або факт, а їх результат може виступати юридичним фактом, з виникненням якого законодавець пов'язує потенційну можливість набуття, зміни чи припинення прав та обов'язків особи. Так, відповідно до Порядку видачі свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 09.10.2012 № 1064 [132], свідоцтво про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами (далі – свідоцтво про допущення) – це документ встановленого зразка, який засвідчує відповідність вантажного відділення автомобільного транспортного засобу міжнародним технічним вимогам, установленим Митною конвенцією про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (далі – Конвенція МДП). Наявність свідоцтва про допущення є обов'язковою для перевезення товарів під митними печатками та пломбами транспортного засобу, власник якого здійснює автомобільні перевезення на умовах Конвенції МДП.

Враховуючи викладене, пропонуємо такий клас адміністративних послуг називати засвідчувальними адміністративними послугами. Підтвердити таку пропозицію можна за допомогою підходу, відповідно до якого здійснюється розмежування реєстраційних та посвідчувальних проваджень. Під засвідчувальним провадженням мається на увазі врегульована адміністративно-процесуальними нормами діяльність компетентних адміністративних органів із вирішення конкретних справ, пов'язаних із офіційним посвідченням (підтвердженням) від імені держави суб'єктивних прав, правового статусу або відповідності діяльності фізичної або

юридичної особи встановленим у законодавстві вимогам, інших юридичних фактів [133, с. 305].

Проте з формального погляду довідки не можуть бути віднесені до адміністративних послуг, оскільки не відповідають законодавчому визначенню цього інституту. Однак, як зазначають автори Науково-практичного коментарю до Закону України «Про адміністративні послуги», з мотивів практичної доцільності можливо зробити виняток для довідок, які мають стандартизовану форму, їх часто замовляють і вони мають самостійну цінність для суб'єктів звернення [21, с. 36]. Зазначене також закріплено у частині 3 статті 3 Закону України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI «Про адміністративні послуги», зокрема, що вимоги цього Закону поширюються на надання суб'єктом надання адміністративних послуг витягів та виписок з реєстрів, свідоцтв, довідок, копій, дублікатів документів та інші передбачені законом дії, у результаті яких суб'єкту звернення, а також об'єкту, що перебуває в його власності, володінні чи користуванні, надається або підтверджується певний юридичний статус та/або факт [3]. У зв'язку з цим пропонуємо до переліків/реєстрів адміністративних послуг включати видачу довідок, в разі коли вони мають усталену форму, передбачену законодавством [21, с. 36].

Аналізуючи адміністративну діяльність органів ДФС, необхідно згадати і інформаційні адміністративні послуги органів ДФС. На використанні їх в діяльності органів державної влади наголошує Ж. В. Завальна [134, с. 214], В. В. Петьовка [15, с. 56], а Ю. М. Ільницька [135, с. 115] доводить їх застосування у діяльності органів місцевого самоврядування. Н. В. Путило та С. Мігіна також пропонують у своїх розробках виділити інформаційні адміністративні послуги, що надаються органами ДФС. Так, на думку Н. В. Путіло, лише незначна частина проявів функцій держави може бути зведена до послуг. Насамперед це надання інформації (правової та особливо правозастосовної), а також різні форми консультативної та іншої підтримки. Все інше – це обов'язки держави, обумовлені її природою та призначенням [136, с. 6]. С. Мігін вважає, що потрібно розрізняти функції та послуги. Якщо громадянин вимушений звертатися до

держави для вирішення певного питання і у нього немає альтернативи (тобто він не може вирішити це питання у приватному порядку), то маємо справу з функцією держави (наприклад, ліцензування). Якщо вирішення певного питання є добровільним і у цій сфері існує (або потенційно може існувати) конкурентний ринок, то це – послуга (наприклад, державна експертиза) [137]. Так само і Є. Г. Бабелюк переконаний, що одним з найбільш важливих індикаторів, що відрізняють діяльність з надання державних послуг, є добровільна участь громадянина або юридичної особи у правовідносинах. Тому ні реєстраційна діяльність, ні ліцензування чи видача паспорта не є наданням державних послуг [138, с. 16]. Проте, виходячи із законодавчої концепції адміністративної послуги, і реєстрація, і ліцензування, і дозвільна діяльність є адміністративними послугами, однак вказане вище актуалізує дослідження інформаційних адміністративних послуг.

Отже, за критерієм змісту адміністративної діяльності органів ДФС пропонуємо виділити такі їх адміністративні послуги:

а) реєстраційні (наприклад, реєстрація книги обліку доходів та книги обліку доходів і витрат платникам єдиного податку);

б) дозвільні (наприклад, видача свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами;

в) засвідчувальні (наприклад, видача довідки про подану декларацію про майновий стан і доходи (податкову декларацію);

г) інформаційні (надання податкових консультацій та консультацій з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи)

Виходячи із законодавчого визначення адміністративної послуги, доцільно вказати на такий критерій як юридичний наслідок, за яким адміністративні послуги органів ДФС можна поділити на ті, в результаті яких права або обов’язки особи:

а) набуваються;

б) змінюються;

в) припиняються.

Так, до групи (а) доцільно відносити усі дозвільні, реєстраційні послуги та послуги з видачі довідок, а також послугу з

підтвердження статусу податкового резидента України. До послуг, які мають своїм наслідком зміну прав і обов'язків особи – інформаційні та засвідчувальні послуги, а також послуги щодо зупинення дії дозволів у тому числі. До останньої групи потрібно віднести послуги щодо анулювання дозволів та ліцензій. Необхідно зауважити, що такий класифікаційний критерій дозволяє визначити сегмент адміністративних послуг органів ДФС, що не можуть надаватися за плату – послуги щодо зупинення дії дозволів, та послуги щодо анулювання дозволів та ліцензій.

За критерієм необхідності для споживача Д. М. Буханевич виділяє основні та додаткові адміністративні послуги. Основна послуга безпосередньо спрямована на задоволення конкретної потреби. Додаткова послуга «супроводжує» основну послугу і, як правило, окремо від основної не застосовується, оскільки в її відокремленому наданні немає сенсу [139, с. 9]. Аналіз чинного законодавства свідчить про недоцільність застосування вказаного критерію. Усі «додаткові» послуги повинні бути або включені до «основних», або виділені як супутні, і, відповідно, виключені з-поміж адміністративних.

Більш виваженим є критерій обов'язковості одержання адміністративної послуги суб'єктом звернення, за яким послуги можна класифікувати на обов'язкові (наприклад, обов'язковість отримання кожним громадянином України за умов досягнення ним 16-річного віку внутрішнього загальногромадянського паспорта) та добровільні (наприклад, звернення до компетентного органу з метою отримання адресної допомоги) [140, с. 62-65]. Більшість із послуг, що надаються органами ДФС, – добровільні, до обов'язкових потрібно віднести лише видачу картки платника податків та внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та внесення до паспорта громадянина України відмітки про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

До критеріїв класифікації адміністративних послуг органів ДФС необхідно віднести і завдання ДФС, передбачені пунктом 3

Положення про ДФС України [97], за яким адміністративні послуги органів ДФС поділяються на:

1 Адміністративні послуги, що надаються в сфері реалізації державної податкової політики (наприклад, видача картки платника податків та внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків; видача документів про взяття на облік платника податків та інше).

2 Адміністративні послуги, що надаються у сфері здійснення державної митної справи (наприклад, видача ліцензії на здійснення митної брокерської діяльності, видача свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами та інше).

3 Адміністративні послуги, що надаються у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів (видача ліцензії на право оптової торгівлі спиртом; видача ліцензії на виробництво алкогольних напоїв, видача ліцензії на виробництво тютюнових виробів).

4 Адміністративні послуги, що надаються в сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (взяття на облік платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зняття з обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування).

5 Адміністративні послуги в сфері реалізації обов'язків під час проведення готівкових розрахунків за товари (послуги): реєстрація книги обліку доходів та книги обліку доходів і витрат платникам єдиного податку; реєстрація книги обліку доходів і витрат; реєстрація реєстратора розрахункових операцій; реєстрація книг обліку розрахункових операцій; реєстрація розрахункових книжок; включення до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій моделей реєстраторів розрахункових операцій, їх модифікацій вітчизняного та іноземного виробництва, розширення переліку версій внутрішнього програмного забезпечення моделей, продовження строку їх первинної реєстрації.

В. П. Тимощук критерієм класифікації адміністративних послуг визначає рівень встановлення повноважень щодо надання адміністративних послуг та правового регулювання процедури їх надання, зокрема:

а) адміністративні послуги з централізованим регулюванням (закони, акти Президента України, Кабінету Міністрів України та центральних органів виконавчої влади);

б) адміністративні послуги з локальним регулюванням (акти органів місцевого самоврядування, місцевих органів виконавчої влади);

в) адміністративні послуги зі «змішаним» регулюванням (коли відбувається одночасно централізоване і локальне регулювання) [4, с. 125].

Адміністративні послуги органів ДФС є послугами переважно із централізованим регулюванням. Повноваження щодо надання адміністративних послуг та процедура їх надання врегульовані ПК України та МК України, виключенням є послуга з підтвердження статусу податкового резидента України, порядок надання якої регулюється наказом ДПА України від 12.04.2002 № 173 «Про підтвердження статусу податкового резидента України» [71], а також послуга щодо винесення рішення про допуск перевізників-резидентів до перевезень на умовах Конвенції МДП, повноваження на надання якої встановлено міжнародним документом – власне Конвенцією МДП 1975 року [76], порядок – наказом Державної митної служби України від 21 листопада 2001 року № 755 «Про затвердження Порядку реалізації положень Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП» [72].

Наступним критерієм класифікація адміністративних послуг органів ДФС є платність адміністративних послуг, за яким вони поділяються на :

а) платні;

б) безоплатні.

Питання оплати послуг – є важливим та актуальним, навколо нього постійно точаться дискусії і висловлюються різноманітні думки, але щоденна практика надання платних послуг залишається такою, яка орієнтована насамперед на отримання

максимального прибутку органом державної влади, за рахунок тих, хто туди звертається [141, с. 102].

Так, В. С. Долечек, який вивчав питання збору оплати зі споживачів управлінських послуг, доводить, що система платності послуг у нашій державі зводить нанівець принцип добровільності отримання послуг і затверджує їх обов'язковість. Досліджуючи питання оплати послуг, автор виявив такі тенденції: недосконалість організації надання управлінських послуг, що виявляється в залученні до надання одних і тих самих послуг одночасно кількох державних інституцій; віддалення процесу надання послуг від кінцевого споживача; відсутність чіткого розмежування між платними управлінськими послугами та послугами, що повинні надаватися на безоплатній основі, а також економічного обґрунтування розміру плати за надання державних послуг. В. С. Долечек пропонує застосувати міжнародний досвід, який демонструє комплексний підхід до цього питання, враховуючи чітко окреслені юридичні підстави, консультування зі споживачами, визначення вартості послуг, удосконалення організаційних механізмів функціонування системи тощо [142, с. 121].

Після прийняття Закону України 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» ситуація із платою за адміністративні послуги змінилися на краще, враховуючи встановлення вимоги щодо визначення виключно законодавчими актами платності або безоплатності надання послуги (стаття 5 згадуваного закону) [3].

Перелік платних послуг органів ДФС, незважаючи на зміни у законодавстві, затверджено Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2011 р. № 870-р «Про затвердження переліку платних адміністративних послуг, які надаються Державною податковою службою» [58], Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 913-р «Про затвердження переліку платних адміністративних послуг, які надаються Державною митною службою» [59]. Втім, враховуючи зміни у законодавстві про ліцензування, а саме скасування необхідності отримання ліцензії на провадження діяльності митного брокера, на даний час платними адміністративним послугами можуть бути визнані лише ті, які визначено у Законі

України 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва та обігу сприту етилового, коньячного плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [53], у тому числі: видача ліцензії та дублікатів ліцензій на виробництво спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, їх оптовий та роздрібний продаж.

Також необхідно наголосити, що під час отримання окремих адміністративних послуг вимагаються послуги недержавних суб'єктів, за які справляється плата. Так, під час реєстрації РРО суб'єкт господарювання протягом п'яти робочих днів з дати видачі/надсилання на адресу електронної пошти довідки про резервування фіскального номера РРО повинний забезпечити переведення РРО у фіскальний режим роботи: занесення фіскального номера до фіскальної пам'яті РРО, персоналізацію та опломбування РРО в центрі сервісного обслуговування. Вартість таких послуг не регламентована, відповідно кожний з центрів сервісного обслуговування встановлює власну ціну, що може мати негативні наслідки, особливо у невеликих містах, де конкуренція між центрами сервісного обслуговування майже відсутня.

Підсумовуючи розглянуте вище, доцільно зауважити, що критеріями класифікації адміністративних послуг є:

а) зміст адміністративної діяльності органів ДФС, за яким доцільно виділяти: реєстраційні, дозвільні, засвідчувальні, інформаційні адміністративні послуги;

б) юридичний наслідок, за яким адміністративні послуги органів ДФС можуть бути поділені на ті, в результаті яких права або обов'язки особи: набуваються; змінюються, припиняються;

в) завдання ДФС.

Такий класифікаційний розподіл найбільш повно відображає спектр адміністративних послуг, що надаються органами ДФС, та дозволяє поставити питання про уточнення норм Закону України06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» в частині інформаційних адміністративних послуг, а також визначити сегмент адміністративних послуг органів ДФС, що не можуть надаватися за плату.

Висновки до розділу 1

Публічно-сервісна діяльність складає значну частину зовнішньоуправлінської, регулятивної діяльності органів ДФС України і полягає у наданні державних, у тому числі адміністративних, послуг фізичним та юридичним особам з метою забезпечення реалізації ними прав та своєчасного і належного виконання обов'язків у податковій та митній сферах.

Державні послуги органів ДФС запроваджуються для сервісного обслуговування платників податків, їх надання безпосередньо не пов'язане з реалізацією наданих їм владних повноважень, не потребує видання певного адміністративного акта, здійснення юридично значущої дії, однак зобов'язує посадову особу органів ДФС провести певні дії, пов'язані із забезпеченням реалізації прав та законних інтересів фізичних та юридичних осіб.

Водночас адміністративна послуга органів ДФС являє собою публічно-владну, підзаконну діяльність органів ДФС(їх посадових осіб), яка полягає у здійсненні владних повноважень за заявою фізичних і юридичних осіб про реалізацію передбачених законом прав та інтересів, забезпечення виконання обов'язків цих осіб у податковій та митній сферах, та має своїм результатом виникнення, зміну, припинення прав і обов'язків заявника, що об'єктивується в правовій формі управління.

Адміністративні послуги органів ДФС мають ряд ознак, що дозволяє відмежувати ці послуги від усіх інших видів їх публічно-сервісної діяльності. На підставі аналізу наукових праць та практики діяльності органів ДФС такими ознаками названо:

1) надаються виключно органом ДФС за зверненням фізичної чи юридичної особи;

2) являють собою вчинення владних повноважень, дій;

3) послуга пов'язана із забезпеченням реалізації прав, свобод та законних інтересів осіб, виконання ними обов'язків у податковій та митній сферах;

4) повноваження органу ДФС на надання такої послуги визначено законом, а також право заявника на звернення;

5) результатом послуги є виникнення, зміна, припинення прав і обов'язків споживача;

6) результат адміністративної послуги об'єктивується у правовій формі управління.

Обґрунтовано, що до адміністративних послуг органів ДФС не можна зараховувати діяльність, пов'язану із: розглядом скарг платників податків; застосуванням заходів адміністративного та фінансового примусу; провадження за ініціативою органу ДФС (наприклад визначення податкового зобов'язання платника податків органом ДФС); податковим контролем; бюджетним відшкодуванням ПДВ; отриманням податкової соціальної пільги на ПДФО.

Визначено такі напрями нормативно-правового регулювання діяльності органів ДФС щодо надання адміністративних послуг: закріплення загальних засад надання адміністративних послуг органами публічної адміністрації, в тому числі і органами ДФС України; встановлення підстав, строків, процедур, форми результату дозвільних реєстраційних, інформаційних, засвідчувальних адміністративних послуг, що надаються органами ДФС України; визначення внутрішньоорганізаційних процедур діяльності органів ДФС під час надання адміністративних послуг.

Встановлено, що суб'єктами надання адміністративних послуг у структурі органів ДФС є: ДПІ, в тому числі спеціалізовані ДПІ з обслуговування великих платників податків, Офіс великих платників податків ДФС, а також ГУ ДФС в областях, м. Києві та Севастополі, ДФС України, митниці, Енергетичну митницю. Суб'єктами сервісного обслуговування виступають: ЦОП, Акредитований центр сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту ДФС України. Остання група структурних підрозділів органів ДФС не наділена повноваженнями з надання адміністративних послуг у випадку розгляду останніх як результату реалізації владних повноважень, проте може бути названа суб'єктами надання адміністративних послуг при визначенні їх як діяльності, тобто обслуговування. Окремо потрібно вказати на Інформаційно-довідковий

департамент ДФС України, який може і повинний розглядатися суб'єктом надання інформаційних адміністративних послуг.

Запропоновано адміністративно-правовий статус органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг розглядати у розрізі таких елементів:

1) цільового блоку, який повинний визначати загальну спрямованість діяльності цього органу виконавчої влади на сервісне обслуговування платників податків та надання якісних адміністративних послуг;

2) структурно-організаційного блоку, який відображає порядок утворення, ліквідації, реорганізації, підпорядкованості функціональних та територіальних підрозділів органів ДФС, що надають адміністративні послуги, їх місце у системі органів ДФС;

3) компетенційного блоку, який включає в себе: предмет відання, тобто те коло прав юридичних і фізичних осіб, сприяння у реалізації яких повинний надати конкретний орган ДФС України; права і обов'язки органу ДФС щодо надання адміністративних послуг; територіальні межі, на яких конкретний орган ДФС має право реалізовувати надані повноваження.

Обґрунтовано доцільність використання таких класифікаційних критеріїв адміністративних послуг, що надаються органами ДФС:

а) зміст адміністративної діяльності органів ДФС, за яким виділено: реєстраційні, дозвільні, засвідчувальні, інформаційні адміністративні послуги;

б) юридичний наслідок, за яким адміністративні послуги органів ДФС можуть бути поділені на ті, в результаті яких права або обов'язки особи: набуваються; змінюються, припиняються;

в) завдання ДФС.

Такий класифікаційний розподіл найбільш повно відображає спектр адміністративних послуг, що надаються органами ДФС, та вказує на необхідність уточнити норми Закону України 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» стосовно інформаційних адміністративних послуг, а також визначити сегмент адміністративних послуг органів ДФС, що не можуть надаватися за плату.

Розділ 2
ПРОЦЕДУРИ НАДАННЯ ОСНОВНИХ ВИДІВ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ

2.1. Дозвільні адміністративні послуги, що надаються органами державної фіскальної служби України

Для того щоб розкрити зміст, визначити особливості та процедури надання дозвільних адміністративних послуг органів ДФС, необхідно спочатку проаналізувати їх правову природу, що, на думку Ю. М. Ільницької, вимагає дослідження напрацювань теорії права щодо дозволу як способу правового регулювання.

В. М. Горшеньов бачив сутність дозволів у тому, що вони містять вказівку на найбільш раціональний та такий, що відповідає інтересам суспільства і підтримуваний державою варіант поведінки людини в тих чи інших життєвих обставинах [143, с. 50]. Для юридичних дозволів характерна функція надання: вони повинні надати простір, можливість для «власної», тобто на власний розсуд, за інтересом поведінки учасників суспільних відносин. З юридичного боку вони здебільшого виражаються в суб'єктивних правах на власні активні дії. Відповідно, дозволи в праві – це суб'єктивні юридичні права, міра юридичних можливостей [144, с. 54]. Дозвіл – це не стільки право, скільки можливість діяти в певний спосіб у межах наданого права [145, с. 91]. Це встановлений нормами права варіант поведінки, відповідно до якого особі надається право на позитивні дії [146, с. 118].

Значення дозволу розкривається у наданні суб'єкту свободи вибору варіанта поведінки в окреслених законом рамках, що стимулює його правову активність, сприяє найбільш повному задоволенню інтересів особистості, суспільства і держави. Дозвіл здійснюються на розсуд суб'єкта: використовувати його не можна примусити [147, с. 97]. Як зазначає О. Ф. Ноздрачев,

незважаючи на імперативну основу, отримання статусу суб'єкта дозвільних правовідносин засноване на засадах диспозитивності [148, с. 40]. Звернення до уповноваженого органу публічної адміністрації – акт вільного волевиявлення приватної особи. Дозвіл забезпечений не можливістю застосовувати примусові заходи з боку держави, а високим ступенем зацікавленості суб'єкта в реалізації норми. Відповідно дозвіл має високий ступінь ефективності, оскільки найкраще відображає інтереси індивідів [147, с. 97].

Сутність дозволу полягає не у наданні права фізичній чи юридичній особі здійснювати заборонені дії, а у забезпеченні кваліфікованого, технічно та технологічно обґрунтованого, безпечного здійснення відповідної діяльності [148, с. 40]. Проте юридичним засобом забезпечення здійснення певної діяльності відповідно до встановлених вимог законодавець найчастіше обирає заборону на вчинення такої діяльності без спеціального уповноваження компетентним державним органом. Ю. К. Валяв вказує, що змістом дозвільного режиму (порядку) є відносна заборона, що вводиться, як правило, з метою забезпечення безпеки [149, с. 12].

Так, відповідно до частини 2 статті 405 МК України, набуття права на провадження митно-брокерської діяльності, відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі, відкриття та експлуатацію митного складу, відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу, відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання, відкриття та експлуатацію вантажного митного комплексу, без отримання відповідного дозволу не допускається [46]. Умовою провадження діяльності з виробництва та реалізації спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів статтею 2 Закону України 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» названо ліцензію, при чому статтею 17 зазначеного закону встановлено відповідальність за провадження таких видів діяльності без ліцензії [53].

Залежно від комбінацій заборон та дозволів у праві розрізняють два основних типи регулювання: загальнодозвільний та спеціально-дозвільний тип правового регулювання [150, с. 218; 151, с. 234]. Спеціально-дозвільний тип правового регулювання встановлює використання заборон, у рамках яких норма права передбачає конкретні дозволи, що відображається у вигляді принципу: «заборонено все, крім прямо дозволеного законом». Цей тип правового регулювання застосовується найчастіше у адміністративному праві та потребує чіткого впорядкування суспільних відносин, послідовної реалізації принципів законності [79, с. 88].

Так, спеціально-дозвільний тип реалізації платниками своїх прав має такі особливості: передбачає надання переліку правомочностей на здійснення визначеного законом переліку дій у межах наданого права; застосовується в тих сферах суспільного життя, де наявна заборона вчиняти дії без спеціального уповноваження від держави; здійснюється на розсуд особи, до його використання (тобто, отримання дозвільного документа) не можна примусити.

Спеціально-дозвільний тип правового регулювання найчастіше пов’язують з ліцензуванням певних видів діяльності, надання спеціальних дозволів, надання висновків, погоджень, рішення [152, с. 93], що вимагає дослідження понять «дозвіл», «ліцензія», «дозвільна система».

О. О. Сосновиком [153, с. 390] було здійснено систематизацію нормативного визначення терміна «дозвіл», який розуміється як:

1) реєстраційний документ встановленої форми, що визначає право розповсюджувача [154];

2) офіційний документ, який засвідчує право наукових організацій та інших установ [155];

3) рішення спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади, що надає право [156];

4) офіційний документ суворої звітності, який засвідчує право [157];

5) документ, який надає право на використання автомобільного транспортного засобу впродовж визначеного в ньому строку [158];

6) документ у галузі визначеної форми, що надає право на здійснення відповідної міжнародної передачі товарів зазначеному у ньому заявникові [159].

Закон України від 06.09.2005 № 2806-IV «Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності» визначає документ дозвільного характеру як дозвіл, висновок, рішення, погодження, свідоцтво, інший документ, який дозвільний орган зобов'язаний видати суб'єкту господарювання у разі надання йому права на провадження певних дій щодо здійснення господарської діяльності або видів господарської діяльності та/або без наявності якого суб'єкт господарювання не може провадити певні дії щодо здійснення господарської діяльності або видів господарської діяльності (пункт 3 частини 1 статті 1) [160].

Отже, під дозволом розуміється документ встановленої форми, яким заявнику надається право на здійснення певних дій, або їх сукупності, провадити систематичну діяльність.

У пункті 10 частини 1 статті 4 МК України подано визначення дозволу органів доходів і зборів як надання особі органом доходів і зборів усно, письмово (паперовим або електронним документом) чи проставлянням відбитка особистої номерної печатки на супровідних документах (деклараціях, відомостях) права на вчинення певних дій [46].

Необхідно зауважити, що не кожний із названих способів об'єктивації спеціально-дозвільного типу правового регулювання може бути визнано адміністративною послугою.

У зв'язку з цим проаналізуємо позиції вчених щодо розуміння поняття «дозвільна система» та «дозвільна діяльність». О. О. Сосновик виокремлює три площини розуміння дозвільної системи органів внутрішніх справ. З одного боку, це, так би мовити, «дозвільний порядок», який регламентує певні юридичні дії, що здійснюються різними суб'єктами, з іншого – специфічна діяльність державних органів з організації нагляду та контролю за здійсненням спеціальних правил функціонування деяких об'єктів господарювання, а також поводження з предметами та речовинами підвищеної небезпеки, безконтрольне зберігання та використання яких може завдати суттєвої шкоди суспільним інтересам. У третьому випадку дозвільну систему доцільно

розглядати як засіб забезпечення реалізації фізичними та юридичними особами прав щодо використання (користування) предметів, матеріалів та речовин, які перебувають в обмеженому використанні [27, с. 110].

О. В. Джафарова визначає дозвільну діяльність як один з основних напрямів діяльності держави і виділяє три підходи до її розуміння: по-перше, дозвільна діяльність у широкому розумінні – це основна діяльність держави, яка реалізується уповноваженими на те органами шляхом закріплення певних правил поведінки в нормативно-правових актах, при цьому чітко визначаючи, що дозволено робити і в який спосіб; по-друге, дозвільна діяльність – це заснована на нормах права система правовідносин, які виникають з приводу здійснення державними органами, фізичними і юридичними особами діяльності, яка несе в собі потенційну небезпеку для життя, здоров'я людей, а також для навколишнього середовища, безпеки та інтересів держави; по-третє, дозвільна діяльність – це сукупність законодавчо закріплених адміністративних процедур, пов'язаних із наданням дозвільних документів на конкретний вид діяльності (або об'єкт), яка може бути потенційно небезпечною для життя, здоров'я людей, а також для навколишнього природного середовища, безпеки та інтересів держави [161, с. 236].

Останнє положення дає підстави розглянути дозвільну діяльність органів публічної адміністрації як сферу надання адміністративних послуг.

Більшість дослідників пов'язують результат дозвільної адміністративної послуги із видачею документа, що забезпечує юридичне оформлення умов реалізації фізичними та юридичними особами прав, свобод і законних інтересів у певній сфері [162, с. 84; 163, с. 136], а О. О. Сосновик наголошує, що документ, який видається в результаті надання довільної адміністративної послуги, є документом суворої звітності [153, с. 392].

Щодо документальної форми отримання дозволу, то потрібно зауважити, що результатом адміністративної послуги надання дозволу на відкриття та експлуатацію митного складу є витяг з реєстру митних складів, надання дозволу на здійснення митної брокерської діяльності – витяг з реєстру митних брокерів,

надання дозволу на відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу – витяг з реєстру вільних митних зон комерційного або сервісного типу. Вказані витяги підтверджують наявність спеціального уповноваження у особи, проте не є документами суворої звітності, хоча і мають встановлену підзаконними нормативними актами форму.

Отже, під дозволом органів ДФС необхідно розуміти офіційний документ, який видається уповноваженим органом ДФС (посадовою особою) у встановленій підзаконними актами формі (ліцензія, витяг, свідоцтво) з дотриманням відповідних умов та порядку його видачі, та який уповноважує платника на вчинення визначеного закон переліку дій, отримання певних пільг при провадженні дозволеного виду діяльності.

Як одну із форм дозвільної діяльності дослідники розглядають ліцензування. Чинне законодавство, зокрема пункт 6 частини 1 статті 1 Закону України від 02.03.2015 № 222-VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності», визначає ліцензування одним із способів державного регулювання господарської діяльності, що застосовується з метою охорони і захисту публічних та приватних інтересів у сфері економіки [47]. Незважаючи на наявність визначення поняття «ліцензування» у відповідному законодавчому акті, у теорії права немає єдиного трактування сутності та юридичної природи такого інструменту.

Так, на думку Т. Васильєвої, сучасні уявлення про сутність і зміст ліцензування дають підставу розглядати його в кількох аспектах, у тому числі: як елемент легітимації суб'єктів господарської діяльності; як умову провадження певних видів господарської діяльності; як підставу виникнення права здійснювати види господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню; як елемент механізму реалізації конституційного права на підприємницьку діяльність [164, с. 113]. Наведені міркування свідчать, що ліцензування є одним із способів реалізації державою прав суб'єктів господарювання, та дають підґрунтя для його розгляду як діяльності щодо надання адміністративних послуг.

Проте є й інші підходи до розуміння мети та сутності ліцензування як виду діяльності держави, що можуть викликати

заперечення його сервісної природи. Так, Я. Г. Воронін метою ліцензування називає підвищення надійності економіки держави та недопущення на ринок товарів і послуг, які не відповідають встановленим на рівні держави стандартам і вимогам [163, с. 138].

На думку російського дослідника С. Мігіна, сутність ліцензування полягає в забезпеченні відповідності діяльності суб'єктів господарювання, провадження якої пов'язане з високими ризиками заподіяння шкоди, обов'язковим вимогам, що досягається насамперед за рахунок здійснення контролю за виконанням ліцензійних умов [137]. Приписи вітчизняного законодавства підтверджують наведену наукову позицію. Так, відповідно до частини 7 статті 19 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 № 222-VIII органи ліцензування (тобто суб'єкти надання адміністративних послуг з видачі ліцензій) зобов'язані здійснювати контроль за додержанням ліцензіатами вимог ліцензійних умов [47] шляхом проведення планових і позапланових перевірок відповідно до Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [165].

С. Мігін зазначає, що дії, пов'язані с ліцензуванням окремих видів господарської діяльності, є державною функцією із забезпечення дотримання правил поведінки, покликаних гарантувати необхідний рівень безпеки, і становлять у зв'язку з цим сутність державного управління, а тому не може розглядатися як сфера надання адміністративних послуг. Водночас це не означає, що процедури реалізації такої функції не містить окремих адміністративних дій, які цілком можуть трактуватися як послуги, пов'язані з реалізацією владного повноваження [137].

Висновки С. Мігіна є цілком логічними і відповідають законодавчо встановленій у законодавстві меті ліцензування. Проте, враховуючи легальне визначення адміністративної послуги, а також наукову позицію О. О. Сосновика про те, що введення у законодавчий та науковий обіг терміна «адміністративна послуга» зумовлює не утворення нового, окремого від інших виду адміністративних правовідносин між органами публічної

адміністрації і приватними особами, а змістову переоцінку характеру існуючих взаємовідносин між ними. У зв'язку з цим вважаємо, що надалі доцільно розглядати діяльність органів ДФС з видачі ліцензій як адміністративну послугу.

Закон України від 02.03.2015 № 222-VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності» визначає ліцензію як документ, виданий уповноваженим суб'єктом – органом ліцензування, на право провадження певного виду господарської діяльності, який підлягає ліцензуванню відповідно до закону [47]. Встановлено дві форми видачі ліцензії: електронна (запис про наявність ліцензії у такого суб'єкта господарювання в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців) та документальна.

Законодавцем передбачено можливість отримати результат ліцензійної адміністративної послуги як у паперовій, так і в електронні формі – шляхом внесення відомостей про наявність ліцензії у суб'єкта господарювання до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, що однак згідно з приписами пункту 3 частини 2 статті 2 вказаного закону не поширюється на порядок видачі, переоформлення та анулювання ліцензій на виробництво, оптову і роздрібну торгівлю спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами [47].

Надання ліцензійних послуг у вказаній сфері здійснюється відповідно до Закону України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», стаття перша якого визначає ліцензію (спеціальний дозвіл) як документ державного зразка, який засвідчує право суб'єкта господарювання на провадження одного із зазначених у цьому Законі видів діяльності протягом визначеного строку [53].

Ліцензію як документ державного зразка, що засвідчує право суб'єкта господарювання здійснювати зазначений у ньому вид господарської діяльності протягом визначеного строку за умови виконання спеціальних умов, визначено і в попередньому Законі України від 01.06.2000 № 1775-III «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [166].

Узагальнення наведених нормативних визначень дозволяє розглядати ліцензію як документ державного зразка, виданого уповноваженим суб'єктом – органом ліцензування, що підтверджує право платника на здійснення певного виду господарської діяльності протягом визначеного строку. Проте таке формулювання поняття «ліцензії» є майже тотожним визначенню поняття «дозвіл», у зв'язку з чим виникає необхідність їх розмежувати.

Для більшості країн-членів ЄС найбільш типовими є такі ознаки дозволів та ліцензій як інструментів регулювання.

Ліцензії:

а) видаються на визначений період часу;

б) можуть містити дискрецію органу владу у прийнятті рішення щодо видачі ліцензії («discretionaryelement» — доцільність видачі визначається органом влади).

Дозволи:

а) діють без обмеження в часі, якщо умови дотримуються і не змінюються;

б) можливості вибору рішення не передбачено («nodiscretion») [167]. Вказані ознаки відображені і у законодавстві України.

Втім у вітчизняній літературі зазнає критики підхід щодо виокремлення в окрему групу ліцензійних адміністративних послуг [15, с. 112]. Так, О. В. Бондар, спираючись на позицію О. Ф. Джафарової [161; 168], яка обґрунтовує вживання терміна «дозвільна послуга» замість «адміністративна послуги», враховуючи, що сутність всіх послуг – отримання певного дозволу чи документа дозвільного характеру, порядок отримання яких регламентується нормами адміністративного права [168, с. 12] та визначення ліцензії як документа дозвільного характеру статтею 3 Закону України від 01.06.2000 № 1775-III «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [166] (втратив чинність), вказує про недоцільність розмежовувати дозвільні та ліцензійні послуги [169, с. 72].

Однак, на нашу думку, дозвільні та ліцензійні адміністративні послуги співвідносяться як загальне та конкретне. Ліцензія як родове поняття має усі ознаки дозволу, а також свої специфічні характеристики. По-перше, ліцензія є документом, що

підтверджує право на здійснення господарської діяльності, тобто систематичної діяльності у сфері суспільного виробництва, спрямованої на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність, а не на вчинення дій взагалі; по-друге, ліцензія видається на визначений законом строк, дозвіл може і не бути строковим (частина 1 статті 411 МК України визначає, що дозволи на види діяльності, контроль за провадженням яких здійснюється митними органами, діють безстроково) ліцензія видається за плату, дозвіл, як правило, – безоплатно (частина 1 статті 414 МК України гарантує безоплатність надання та переоформлення дозволів на види діяльності, контроль за провадженням яких здійснюється митними органами).

Вказане зумовлює застосування узагальненого поняття «дозвільна адміністративна послуга органів ДФС», однак розмежування процедур надання ліцензій та дозволів. Про це додатково свідчить і розмежування у структурі органів ДФС підрозділів, що здійснюють надання дозволів та ліценцій. Так, дозволи уповноважені надавати: митні пости (видача свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами), митниці (надання дозволу на відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання). Ліцензії надаються: відділами ліцензування та контролю за обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів Управління контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів ГУ ДФС в областях (видача ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями), Департаментом контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів ДФС України (видача ліцензії на виробництво тютюнових виробів).

Перелік дозвільних адміністративних послуг вимагає проведення їх систематизації за ознакою форми результату, що є цілком виправданим, враховуючи, відмінність правового регулювання процедур надання, а також сфер використання. Так, дозволи, що надаються органами ДФС, використовують у сфері державної митної справи, умови та процедури їх отримання регламентовані МК України з урахуванням вимог Міжнародної

конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур від 18.05.1973 [170]. Ліцензії застосовують як засіб державного регулювання виробництва та обігу спирту етилового коньячного плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, умови та процедури їх отримання регламентує лише національне законодавство, а саме Законом України від 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів». Отже, дозвільні адміністративні послуги доцільно поділяти на ті, які мають своїм результатом: 1) видачу дозволу; 2) надання ліцензії.

Подальше дослідження процедур надання дозвільних адміністративних послуг зумовлює звернення до наукових напрацювань учених у цьому напрямі.

К. А. Фуглевич пропонує визначати адміністративні процедури з надання адміністративних послуг як передбачений законодавством порядок дій уповноважених осіб органів публічної адміністрації щодо надання адміністративних послуг, а також фізичних і юридичних осіб щодо виконання умов їх отримання [191, с. 13]. Відповідно, дослідницею до суб'єктів адміністративних процедур включено отримувачів послуг – платників податків, що, на нашу думку, є не виправданим. Виконання правил і вимог дозвільної діяльності як на момент звернення за послугою, так і під час подальшого провадження відповідної діяльності, є необхідною умовою отримання дозвільної адміністративної послуги, та користування її результатом. Однак виконання названих вимог є швидше передумовою отримання послуги, ніж фактичними діями щодо її надання. Стосовно цього доцільно погодитися з висновками О. О. Сосновика, на думку якого правила видачі дозволів умовно можна розділити на умови (тобто сукупність всіх необхідних підстав для видачі дозволу – відповідність суб'єкта встановленим вимогам, мети відповідної діяльності, наявність технічних можливостей тощо) і порядок (процедуру видачі – оформлення необхідних документів, місце, строки прийняття рішення, його виконання тощо) [27, с. 112].

Відповідно вимоги до суб'єкта звернення (щодо резидентності, місця розташування, обладнання, матеріально-технічної бази, персоналу тощо) є передумовами отримання послуги, а їх невиконання – підставою для відмови у наданні адміністративної послуги. Власне ж процедури надання дозвільних адміністративних послуг починаються з моменту отримання відповідної заяви, де остання виконує роль юридичного факту для виникнення відносин щодо надання органами ДФС адміністративних послуг.

Для розмежування таких дозвільних послуг органів ДФС як видача дозволів та надання ліцензій доцільно розглянути процедури їх надання.

Відповідно до МК України, органи ДФС уповноважені надавати такі види дозволів на: відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання, відкриття та експлуатацію митного складу, відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу, відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі, здійснення митно-брокерської діяльності.

Процедури надання кожної з названих послуг передбачені окремими нормативними актами Міністерства фінансів України, які пропонується розглянути з метою виявлення порядку дій посадових осіб органів ДФС під час надання адміністративних послуг, що дозволить визначити позитивні та негативні риси у організаційно-правовому забезпеченні такої діяльності.

Необхідно зауважити, що відповідно до вимог Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур [170], яка набула чинності в Україні 15.09.2011, МК України визначає уніфіковані вимоги до видачі дозволів у сфері державної митної справи, встановлені Главою 58 «Загальні положення щодо здійснення митними органами контролю за окремими видами діяльності підприємств» [46]. Отже, процедури надання дозволів у сфері державної митної справи повинні відповідати таким законодавчим вимогам:

1) строк прийняття рішення про видачу дозволу, і, відповідно, внесення відомостей до реєстру, або відмову у видачі дозволу не

повинен перевищувати 20 робочих днів з дня надходження заяви про отримання послуги;

2) строк видачі витягу з реєстру становить три робочі дні з дня прийняття рішення про надання дозволу;

3) підставою для відмови у видачі дозволу є невиконання заявником вимог, встановлених для його отримання [46].

Власне процедури надання дозволів у сфері державної митної справи визначаються Міністерством фінансів України та закріплюються у відповідних підзаконних актах. Водночас до компетенції Міністерства фінансів України віднесено упорядкування: форм, порядку подання та розгляду заяв; вимог та правил провадження видів дозвільної діяльності; процедур надання, зупинення дії, анулювання дозволів; підстав, періодичності, форм, тривалості контролю за провадженням дозвільної діяльності.

Умови отримання дозволів стосуються переважно матеріально-технічного забезпечення дозвільної діяльності, в тому числі і безпеки (пожежної, санітарно-епідеміологічної тощо) та охорони об'єктів і місць її провадження. Втім характерною ознакою умов отримання дозволів як адміністративних послуг органів ДФС України у галузі митної справи є встановлення вимог до забезпечення виконання посадовими особами митних органів контролю за дотриманням правил провадження відповідної діяльності. Так, згідно з Положенням про склади тимчасового зберігання, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.2012 № 613 (далі – Положення № 613), утримувач складу тимчасового зберігання повинний: забезпечити безперешкодний доступ посадових осіб органів ДФС до систем відеоспостереження, обладнати робочі місця для посадових осіб підрозділу митного оформлення, в тому числі каналів і засоби зв'язку [61], Порядку подання та розгляду заяв і надання дозволу на провадження митної брокерської діяльності та контролю за нею, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 04.08.2015 № 693 (далі – Порядок № 693) [74].

Аналіз нормативних приписів, що регламентують надання дозволів у галузі митної справи органами ДФС, у тому числі Положення 613 [61], Порядку надання складським об'єктам

статусу «митний склад» та позбавлення такого статусу, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 16.07.2012 № 835 [63] (далі – Порядок № 835), Наказу Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 633 «Про деякі питання відкриття та експлуатації вільної митної зони комерційного або сервісного типу» (далі – Наказ № 633) [62], Порядку подання та розгляду заяв, надання, зупинення дії, анулювання дозволів на відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі та форми заяви на відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 08.06.2012 № 692 (далі – Наказ № 692) [66] дозволяє виділити такі характері ознаки процедур надання відповідних послуг.

По-перше, наявність форми об'єктивації рішення про надання або відмову у наданні відповідного дозволу – наказ, видання якого є підставою для внесення відомостей до реєстрів; по-друге – поєднання дозвільних (видача наказу про надання дозволу) та реєстраційних дій (внесення відомостей про майбутній об'єкт провадження дозвільної діяльності до відповідних реєстрів); по-третє – результатом надання адміністративної послуги виступає витяг з реєстру.

Виявлені особливості процедур надання дозволів органів ДФС вимагають окремих пояснень. Поєднання процедур надання дозволу на відкриття та експлуатацію об'єктів дозвільної діяльності та їх реєстрацію у відповідному реєстрі свідчить про впровадження принципу «єдиного вікна», який передбачає здійснення максимально можливої кількості процедурних дій, що провадяться суб'єктами надання адміністративних послуг, для надання адміністративної послуги без залучення суб'єктів звернення, які бажають її отримати, у практичну діяльність органів ДФС, однак не підтверджує належності реєстраційних послуг до дозвільних адміністративних послуг.

В узагальненому вигляді процедури надання дозволів у галузі митної справи як адміністративних послуг органів ДФС складаються з такої послідовності дій:

1) прийняття документів та заяви, її реєстрація у встановленому відповідно до Типової інструкції з діловодства у

центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих органах виконавчої влади, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2011 року № 1242;

2) перевірка повноти, комплектності документів, достовірності наданих відомостей, що може проводитися і шляхом огляду та фотографування складських об'єктів, прилеглої території, перевірки відповідності складських об'єктів відомостям, зазначеним у доданих до заяви про надання дозволу документах. За результатами «фактичної» перевірки складається акт. Строк перевірки як документів, так і відповідності майбутніх об'єктів провадження дозвільної діяльності є загальним та не повинен перевищувати 10 робочих днів з дня реєстрації заяви.

3) прийняття рішення про надання дозволу або відмову у видачі дозволу, оформлення відповідного рішення наказом, що відбувається у строк не більше 3 робочих днів з дня складання акта. Доцільно зазначити, що більшість із зазначених вище нормативних актів Міністерства фінансів України не містить підстав для відмови у наданні дозволу, лише Наказ № 633 визначає такими: ненадання заявником відомостей, передбачених формою заяви; надання заявником недостовірних відомостей у заяві та доданих до неї документах; неподання заявником документів, необхідних для отримання дозволу; ненадання фізичною особою – підприємцем, відповідно до Закону України 01.06.2010 № 2297-VI «Про захист персональних даних», згоди на обробку та поширення митницею, яка розглядає заяву, та ДФС України його персональних даних; невідповідності матеріально-технічної бази встановленим вимогам.

4) реєстрація об'єкта дозвільної діяльності у відповідному Реєстрі;

5) надсилання заявнику витягу з Реєстру.

Наведені узагальнення не виключають наявності певних недоліків та особливостей у процедурах надання окремих видів дозволів у галузі митної справи.

Так, до недоліків правового регулювання процедури надання послуги з надання дозволу на відкриття та експлуатацію митного вкладу потрібно віднести відсутність у Порядку № 835 підстав

відмови у наданні відповідного дозволу, визначення форми такого рішення, строків повідомлення заявника про відмову у наданні дозволу на відкриття та експлуатацію митного складу

Наказом № 633 не передбачено строків проведення перевірки повноти та достовірності даних, комплектності документів, поданих для отримання дозволу на відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу, які доцільно встановити у межах 10 робочих днів з дня реєстрації заяви, що відповідає процедурам надання дозволів на відкриття та експлуатацію СТЗ та митного складу та сприятиме уніфікації процедур надання дозвільних адміністративних послуг. У зв'язку з цим пропонуємо викласти абзац 2 пункту 2.4. Порядку відкриття та експлуатації вільної митної зони комерційного або сервісного типу у такій редакції: «… протягом 10 робочих днів з дня реєстрації Заяви про надання Дозволу у присутності уповноваженої посадової особи заявника проводиться огляд території або складу, де передбачається створення вільної митної зони, із складанням акта».

Необхідно зауважити, що рішення за заявою про надання дозволу на відкриття та експлуатацію ВМЗ приймає начальник митниці або уповноважена ним особа протягом 20 робочих днів з дня її надходження. Такий строк є невиправдано тривалим. Так, як було встановлено вище, для перевірки комплектності документів, повноти і достовірності викладених у них відомостей доцільно встановлювати строк тривалістю 10 робочих днів з дня реєстрації заяви на отримання дозволу, а прийняття рішення про надання дозволу – 3 робочі дні з дати складання акта.

Аналогічні строки необхідно встановити і для прийняття рішення про відмову у видачі дозволу на відкриття та експлуатація ВМЗ. На сьогодні такий строк згідно з пунктом 2.10 Наказу № 633 становить 20 робочих днів.

Рішення про видачу дозволу на відкриття та експлуатацію ВМЗ, на відміну від інших, оформляється шляхом проставлення начальником митниці або уповноваженою ним особою на заяві резолюції щодо надання дозволу та внесення заявника до Реєстру ВМЗ або відмови у наданні дозволу. Однак більш доцільно оформити рішення наказом відповідного органу. Адже, по-перше,

наказ як форма об'єктивації рішення про надання або відмову у наданні дозволу характерний для більшості із наведених процедур, його запровадження як форми рішення про видачу або відмову у видачі дозволу на відкриття та експлуатацію ВМЗ сприятиме систематизації, узагальненню та спрощенню процедур надання такої послуги органами ДФС. По-друге, виникає питання щодо можливості судового оскарження рішення, викладеного у формі резолюції на заяві про отримання дозволу.

Щодо дозволу на відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі, то необхідно вказати, що перелік документів, зазначений у інформаційні картці такої послуги, частково не відповідає наведеному у Наказі № 692. Так, у інформаційні картці, затвердженій наказом ДФС України від 13.01.2015 № 7 «Про затвердження інформаційних карток адміністративних послуг», не вказано про необхідність надавати виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, а також довідки органу ДФС про відсутність у юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців заборгованості із сплати податків та зборів до державного та місцевих бюджетів. Така невизначеність негативно вливає на ефективність діяльності органів ДФС та якість надання адміністративних послуг. Враховуючи організаційне підпорядкування органів ДФС Міністерству фінансів України, вважаємо необхідно привести у відповідність інформаційні картки адміністративних послуг, затверджені наказом ДФС України від 13.01.2015 № 7 «Про затвердження інформаційних карток адміністративних послуг» до нормативних актів Міністерства фінансів України.

Процедури надання дозволів на відкриття та експлуатацію МБТ мають певні особливості, порівняно з процедурами надання інших послуг з видачі дозволів. Так, подана заява та документи розглядаються як митним органом, так і органом охорони державного кордону. Термін такого розгляду не повинний перевищувати 5 робочих днів після реєстрації заяви. Мотивовані висновки щодо можливості або неможливості відкриття МБТ разом із заявою та поданими документами митний орган та орган охорони державного кордону подають відповідно до ДФС України та Державної прикордонної служби України (далі – ДПС

України). Подані до ДФС України та ДПС України документи розглядаються спільною робочою групою, створеною відповідно до спільного наказу ДФС України та ДПС України. Якщо документи відповідають вимогам, установленим МК України та законодавством України з питань охорони державного кордону, спільним наказом ДФС України й ДПС України протягом 15 робочих днів після надходження документів до ДФС України заявнику надається дозвіл на відкриття та експлуатацію МБТ. На підставі наказу ДФС України й ДПС України про надання дозволу на відкриття та експлуатацію МБТ підприємство включається ДФС України до реєстру МБТ.

Витяг з реєстру МБТ видається підприємству ДФС України протягом трьох робочих днів з дня прийняття рішення про надання дозволу.

Отже, процедура надання послуги з надання дозволу на відкриття МБТ зберігає виділені етапи, але має певні відмінності щодо строків виконання певних дій, що є виправданим, враховуючи коло суб'єктів, залучених до прийняття рішення про надання такого дозволу.

Окремі проблеми виникають у організаційно-правовому забезпеченні надання органами ДФС дозволу на здійснення митно-брокерської діяльності. Так, ні МК України, ні Порядок № 693 не містить умов отримання послуги з надання дозволу на провадження митної брокерської діяльності, лише у частині 1 статті 416 МК України подано визначення митного брокера як підприємства, що надає послуги з декларування товарів, транспортних засобів комерційного призначення, які переміщуються через митний кордон України. Враховуючи значення виконуваних митним брокером функцій для дотримання митних правил при переміщенні товарів та транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, відсутність переліку умов отримання послуги щодо надання дозволу на здійснення митно-брокерської діяльності знижує ефективність контролю за дотриманням норм законодавства під час здійснення такої діяльності.

Процедура надання дозволу на здійснення митно-брокерської діяльності містить і ряд організаційних недоліків. Так, у Порядку

№ 693 не визначено строків та способів здійснення перевірки повноти та достовірність відомостей, зазначених у заяві про надання/переоформлення дозволу, а також документа, що складається за її результатами. Підставою для внесення відомостей до Реєстру митних брокерів є протокол засідання спільної групи, створеної відповідно до наказу ДФС та Адміністрації Державної прикордонної служби. Водночас не зрозумілими є: склад відповідної групи, вимоги, що пред'являються до її учасників, строк чинності її повноважень, чи має її діяльність разовий або постійний характер. Наведені прогалини доцільно подолати, вносячи відповідні уточнення до Порядку № 693.

Підсумовуючи зазначене вище, доцільно вказати на такий недолік регулювання надання дозволів у митній сфері, як визначення переважно підзаконними нормативних актів: переліку та вимог до документів, необхідних для отримання дозвільної адміністративної послуги; переліку підстав для відмови у наданні адміністративної послуги, що є порушенням приписів частини 1 статті 5 Закону України від 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги». Втім вказана прогалина потребує окремого дослідження з метою формулювання змін до чинного МК України.

Наступним видом дозвільних адміністративний послуг було названо видачу ліцензій, що здійснюється відповідно до Закону України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», яким унормовано порядок видачі ліцензій на виробництво всіх видів спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також ряду підзаконних актів, у тому числі: Положення про порядок видачі ліцензій на право оптової торгівлі спиртом етиловим і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 31 березня 1999 року № 500 «Про впорядкування видачі суб'єктам підприємницької діяльності ліцензій на право оптової торгівлі спиртом етиловим і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами» (далі – Положення № 500) [172], Постанова Кабінету Міністрів

України від 13 травня 1996 року № 493 «Про Тимчасовий порядок видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами» [173].

Процедури видачі ліцензій у сфері державного регулювання виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів уніфіковані і складаються із таких дій:

1) прийняття заяви та документів;

2) перевірка зазначених у заяві та документах до неї відомостей;

3) прийняття рішення про видачу ліцензії;

4) видача ліцензії.

Наведена процедура має свої особливості залежно від діяльності, що підлягає ліцензуванню. Так само відрізняються і умови отримання відповідних послуг, що дозволяє класифікувати вимоги до отримувача адміністративних послуг у сфері виробництва та обігу сприту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів за критерієм виду дозвільного документа на:

1) умови видачі ліцензій на виробництво всіх видів спирту;

2) умови видачі ліцензій на виробництво алкогольних напоїв, тютюнових виробів;

3) умови видачі ліцензій на право оптової торгівлі спиртом етиловим і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами;

4) умови видачі ліцензій на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами.

Позитивною рисою правового забезпечення надання адміністративних послуг у зазначеній сфері є визначення умов їх отримання у Законі України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», що відповідає вимогам до правового регулювання надання адміністративних послуг, встановленим статтею 5 Закону України 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги».

До умов отримання послуги з видачі ліцензії на виробництво спирту віднесено такі:

1) суб'єкт господарювання повинен бути утворений у формі юридичної особи;

2) державна форма власності ліцензіата;

3) місце провадження господарської діяльності повинне бути внесено до Єдиного реєстру місць зберігання спирту;

4) обладнання місця виробництва спирту витратомірами, що внесені до Єдиного державного реєстру витратомірів.

Деякі спрощення надані виробникам спирту коньячного та плодового, яким видається ліцензія на таку діяльність незалежно від форми власності за умови забезпечення виконання повного технологічного циклу виробництва коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією, наявності спеціальної тари для витримки спиртів та кваліфікованих фахівців [53].

Вимоги до отримувача послуги з видачі ліцензії на виробництво алкогольних напоїв та тютюнових виробів передбачають наявність повного технологічного циклу виробництва продукції; використання приміщень та обладнань, де здійснюється виробництво алкогольних напоїв та тютюнових виробів лише одним суб'єктом господарювання. Законодавством не передбачено вимог до організаційно-правової форми та форми власності суб'єкта господарювання.

Необхідно зазначити, що Законом України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» всупереч пункту 6 частини 1 статті 5 Закону України 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» не встановлено підстав для відмови у видачі ліцензії. Втім Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності», а саме частина 3 статті 13, визначає дві такі підстави:

1) визначення невідповідності заявника ліцензійним умовам, встановленим для провадження виду господарської діяльності;

2) виявлення недостовірності даних у документах, поданих заявником.

Враховуючи те, що відповідно до приписів пункту 3 частини 2 статті 3 цього Закону його дія не поширюється на відносини у сфері виробництва і торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами, виникає необхідність доповнити відповідними нормами Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», у тому числі пропонуємо викласти частину 7 статті 3 названого законодавчого акта у такій редакції: «Ліцензія або рішення про відмову у її видачі видається заявнику органом ДФС, не пізніше 30 календарних днів з дня одержання зазначених у цьому Законі документів. Рішення про відмову у видачі ліцензій приймається за наявності підстав, визначених частиною 3 статті 13 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності». Рішення про відмову у видачі ліцензії оформлюється наказом».

Умови видачі ліцензій на право оптової торгівлі спиртом етиловим і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами всупереч нормам Закону України від 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» та Закону України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» встановлені пунктом 8 Положення № 500, серед яких як зумовлені специфікою дозвільної діяльності (наприклад, наявність складських приміщень, обладнання для перевірки справжності марок акцизного збору тощо), так і ті, що не впливають на якість та безпеку продукції, зокрема: наявність стендів або вітрин із зразками продукції в асортименті; обладнання робочих місць для оформлення документів і укладання угод [172].

Проте Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» не встановлює таких умов отримання ліцензії на право оптової торгівлі спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами, так само як і не уповноважує

органи ДФС визначати будь-які додаткові вимоги до суб'єкта господарювання, крім тих, що встановлені у цьому законі.

Відповідно до статті 14 Закону України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» заявник подає лише заяву на отримання ліцензії. Перелік підтвердних документів про відповідність матеріальної бази суб'єкта господарювання встановленим вимогам, підстави відмови у видачі ліцензії не встановлено. Інформаційні картки вказаних послуг визначають, що підставою для відмови в одержанні послуги є не внесення річної плати за ліцензію, яка повинна бути сплачена до подання заяви. Такі вимоги є необґрунтованими, оскільки не передбачені Законом України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів».

Відповідно, саме у Законі України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» повинні бути встановлені вимоги до матеріально-технічної бази суб'єкта господарювання, що має намір провадити діяльність з оптового продажу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, перелік підтвердних документів про відповідність заявника встановленим вимогам, перелік підстав для відмови у видачі такої ліцензії, момент внесення плати за ліцензію

Такі самі прогалини є і в процедурному регулюванні діяльності органів ДФС із видачі ліцензії на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами, для отримання яких суб'єкт господарювання подає заяву довільної форми. Умовами отримання послуги є наявність приміщення для здійснення роздрібної торгівлі та реєстраторів розрахункових операцій (книг обліку розрахункових операцій).

Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» не визначає строків здійснення дій у процедурі надання

адміністративних послуг з видачі ліцензій, лише зобов'язує орган ДФС видати ліцензію або вмотивовану відмову у видачі ліцензії на виробництво спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів не пізніше 30 календарних днів з дня одержання документів, на оптову торгівлю спиртом, оптову та роздрібну торгівлю алкогольними напоями та тютюновими виробами – не пізніше 10 календарних днів. Втім зауважимо, що якість надання відповідних послуг залежить від організації внутрішньої діяльності органів ДФС щодо розгляду заяви та поданих документів і вимагає створення відповідного підзаконного акта, зокрема наказу ДФС, який би визначав форми і строки проведення перевірки зазначених у заяві та документах до неї відомостей, суб'єктів та строки прийняття рішення про видачу або відмову у видачі ліцензії, а також форму такого рішення, строків оформлення ліцензії та видачі її заявнику.

Підсумовуючи викладене, можемо зробити такі висновки. Дозвільна адміністративна послуга – це публічно-владна діяльність окремих служб, підрозділів чи органів ДФС (їх окремих посадових осіб) щодо визнання за умови відповідності встановленим вимогам за особою права здійснювати певні дії, провадити конкретний вид господарської діяльності, щодо яких законом встановлено заборону вчинення без спеціального уповноваження, шляхом видачі за заявою такої особи документа встановленого зразка (дозволу, ліцензії, свідоцтва). Дозвільні адміністративні послуги доцільно поділити на видачу дозволів та надання ліцензій, що зумовлено як відмінностями правового регулювання процедур надання, так і сферами суспільного життя, де вони застосовуються.

Серед загальних проблем правового регулювання потрібно виокремити переважно підзаконне регулювання, всупереч вимогам Закону України 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги», переліку та вимог до документів, необхідних для отримання дозвільних адміністративних послуг, що надаються органами ДФС, переліку підстав для відмови у наданні адміністративної послуги.

2.2. Реєстраційні адміністративні послуги органів державної фіскальної служби України

З'ясуванню сутності та процедур надання реєстраційних послуг органами ДФС передує визначення терміна «реєстрація», який походить від латинського слова «*regesta*» – список, що в пізньолатинський період трансформувалося в «*registratio*» – списувати, або заносити в список [173, с.423]. З погляду семантики поняття реєстрації охоплює такі значення:

а) внесення кого- або чого-небудь до реєстру з метою обліку або надання йому чинності;

б) фіксація, переважно за допомогою приладів, якого-небудь явища, спостереження, факту [174, с. 484].

У виданнях XIX століття реєстрація тлумачилась як запис в офіційних книгах чи списках торговельних або промислових підприємств [175, с. 455-457]. Велика радянська енциклопедія містила визначення реєстрації як взяття на облік, занесення до реєстру осіб, актів цивільного стану, установ, матеріальних цінностей та інших об'єктів; у ракурсі державно-управлінської діяльності існує реєстраційна система – форма державного обліку, що полягає в обов'язковій реєстрації уповноваженими на те органами певних подій, юридичних фактів і т. д. [176, с. 221]. У сучасних спеціалізованих довідкових виданнях реєстрація визначається як офіційне визнання, легалізація та фіксація певного факту, стану, дії або інших явищ, які мають значення на майбутнє, у зв'язку з чим потребують спеціального підтвердження. [127, с. 357].

Розглянемо більш детально, як співвідносяться поняття «облік», «фіксація», «легалізація».

М. О. Кричун розглядає облік як один із різновидів реєстраційної діяльності Державної податкової служби України, що становить підсистему засобів реєстрації певних категорій об'єктів оподаткування, об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням тощо, способів і форм їхньої систематизації [177, с. 91]. На нашу думку, облік не доцільно розглядати як складову процедури з надання адміністративних реєстраційних послуг, виходячи із приписів статті 62 ПК України, відповідно до якої облік платників

податків є одним із способів податкового контролю. Крім того, відповідно до пункту 64.1. статті 64 ПК України, пункту 65.1 статті 65 ПК України взяття на облік платників податків в органах ДФС здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки юридичної особи або фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності, що надаються державним реєстратором згідно із Законом України 15.05.2003 № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», не пізніше наступного робочого дня з дня внесення відомостей до відповідних реєстрів [37]. Отже, підставою для взяття на облік платника податків – юридичної особи або фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності, є не звернення такої особи, а надання державним реєстратором відомостей з реєстраційної картки.

Враховуючи викладене, вважаємо необхідно погодитись із думкою О. О. Сосновика, М. П. Гурковського про те, що будь-яка реєстрація – це облік, але не будь-який облік є реєстрацією. Поняття «реєстрація» вужче, ніж поняття «облік». У свою чергу, так само співвідносяться поняття «фіксація» і «облік» та «реєстрація» і «державна реєстрація», останнє з яких вужче стосовно попереднього [27, с. 147; 178, с.16].

Щодо співвідношення реєстрації та легалізації, то потрібно погодитись із Т. В. Журенок, який зазначає: «…реєстрацію не слід ототожнювати з легалізацією, оскільки у деяких випадках (легалізація громадських формувань) реєстраційні процедури є різновидом легалізаційних, у інших – реєстраційні провадження не передбачають офіційного визнання, «узаконення», що є притаманним процесу легалізації» [179, с. 81]

Так само співвідносяться реєстрації і дозвільна діяльність. Наприклад, А. Б. Агапов допускає, що реєстрація є однією із форм державної дозвільної політики разом з ліцензуванням і сертифікацією, оскільки їх реалізація має істотні правові наслідки для суб'єктів правовідносин [180, с. 302]. Державну реєстрацію як одну із форм дозвільної діяльності визначає і О. О. Сосновик, виокремлюючи її як комплекс дій, що спрямовані на одержання від органів державної виконавчої влади або місцевого самоврядування свідоцтва (посвідчення, іншої форми

документа), які надають заявнику право на здійснення певної діяльності, використання окремих предметів, речовин, матеріалів [153, с. 390].

Д. М. Бахрах дотримується протилежної думки. Він вважає, що державна реєстрація багато в чому схожа з дозвільною системою. Однак це два різні способи, що належать до різних методів адміністративного впливу. Так, під час реєстрації громадян, транспортних засобів, угод з нерухомістю тощо не приймається адміністративний акт, що дозволяє діяльність. Реєстрація полягає в перевірці законності фактів, їх офіційному визнанні й подальшому обліку, а видача дозволів із подальшим наглядом пов'язана з певними видами діяльності, наділенням правами відповідних суб'єктів [181, с. 338]. О. Ноздрачов взагалі визначає державну реєстрацією як юридично регламентований порядок не дозволу, а визнання (підтвердження) певного факту з метою відповідного обліку і контролю [182, с. 25].

На підставі цього можна зробити висновок про безумовність реєстрації як адміністративної послуги органів ДФС, тобто її проведення без будь-яких умов про зустрічні дії заявника, що є характерним для дозвільних послуг. Так, при отриманні ліцензії обов'язковим є виконання ліцензійних умов, внесення річної (квартальної) плати. Дозвільна діяльність передбачає оцінку матеріально-технічної бази заявника для провадження певного виду діяльності. Відповідно, підставами для відмови у наданні реєстраційних послуг є недотримання заявником формальних вимог щодо комплектності документів, повноти та достовірності викладених у них відомостей, що повинно встановлюватися на етапі звернення особи. У процедурах надання реєстраційних адміністративних послуг органами ДФС повинна бути відсутня стадія прийняття рішення за заявою, що характерно для процедур надання дозвільних адміністративних послуг, де обов'язковим є встановлення відповідності заявника, матеріально-технічної бази суб'єкта господарювання вимогам для провадження певного виду діяльності, користування пільгами. Безумовність реєстраційних адміністративних послуг однак не означає відсутності вимог до заяви та переліку

документів, поданих до неї, та необхідності перевірки повноти відомостей викладених у них.

Щодо визначення реєстрації як однієї із форм дозвільної діяльності, то, на нашу думку, така позиція зумовлена не відповідністю назви адміністративної послуги її сутності, що буде доведено нижче.

Отже, реєстраційні адміністративні послуги органів ДФС доцільно сприймати як окрему групу адміністративних, проте потрібно зауважити про взаємозв'язок в окремих випадках реєстраційних і дозвільних послуг. Так, однією із умов отримання ліцензії на виробництво спирту (етилового, коньячного, плодового), алкогольних напоїв є реєстрація місць зберігання спирту, алкогольних напоїв у Єдиному державному реєстрі місць зберігання.

І. Спасибо-Фатєєва вказує на багатовекторність державної реєстрації, її різне призначення і правові наслідки. По-перше, реєстрація сприймається як фактор публічної вірогідності відомостей, поміщених до відповідного реєстру; по-друге, вона вважається правовстановлювальним фактом; по-третє, виконуючи функції обліку, вона є складовою відносин у сфері інформації [183, с. 159]. М. Ю. Тихомиров наголошує на ще одному аспекті розуміння реєстрації. На думку вченого, реєстрація є юридичним актом щодо визнання та підтвердження правомочним суб'єктом фактів, подій або явищ, та надання об'єкту реєстрації законності, юридичної значимості [184, с. 742]. Саме таке розуміння реєстрації може бути покладено в основу визначення поняття «реєстраційна адміністративна послуга органів ДФС».

О. О. Сосновик вказує на необхідність вивчити сутність державної реєстрації, похідною від якої є діяльність щодо надання органами внутрішніх справ реєстраційних адміністративних послуг [27, с. 147]. На підставі цього вчений робить висновок, що під поняттям «державна реєстрація» розуміється:

1) засвідчення факту набуття або позбавлення певного статусу внесенням відповідних записів до Єдиного державного реєстру;

2) офіційне визнання і підтвердження державою певних фактів, що супроводжується внесенням даних до Державного реєстру;

3) офіційний дозвіл з присвоєнням реєстраційного номера, видача реєстраційного посвідчення та занесення до Державного реєстру [27, с. 148].

Необхідно зазначити, що у всіх трьох пунктах значення державної реєстрації дослідник пов'язує із внесенням певних відомостей до відповідних реєстрів. Аналіз нормативно-правових актів, що регулюють порядок надання реєстраційних адміністративних послуг органами ДФС, дає підстави для аналогічного висновку. Так, відповідно до Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.12.2013 № 779, реєстрація фізичних осіб – платників податків відбувається шляхом внесення відомостей про фізичну особу до Державного реєстру фізичних осіб – платників податку встановленому порядку [68]. Перспективне законодавство також визначає, що реєстрація суб'єкта господарювання як платника єдиного податку здійснюється шляхом внесення відповідних записів до реєстру платників єдиного податку [185]. Тобто вести мову про реєстраційні адміністративні послуги доцільно лише у тому випадку, коли процедури їх надання передбачають внесення визначених законом відомостей до відповідних державних реєстрів.

Особливістю реєстраційних послуг органів ДФС можна назвати і те, що їх отримання пов'язане із виконанням обов'язків особи. Так, отримання послуги з видачі картки платника податків забезпечує реалізацію обов'язку фізичних осіб зі сплати податків, послуги з реєстрації реєстраторів розрахункових операцій, книг обліку розрахункових операцій, розрахункових книжок – обов'язку належного ведення та обліку розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування послуг, послуги з реєстрації місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, місць зберігання спирту – обов'язку з виконання ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва та оптового продажу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Відповідно, визначення державної реєстрації як необхідної умови для реалізації суб'єктами адміністративного права своїх

прав та обов'язків у публічній сфері, дає підстави віднести діяльність органів ДФС з її здійснення до адміністративних послуг. Водночас зауважимо, що у світовій практиці реєстрація традиційно належить до управлінських послуг [186, с. 10-11]. Державну реєстрацію як адміністративну послугу розглядали О. Г. Юшкевич [187, с. 198], В. Б. Авре'янов [188, с. 453], В. Коліушко, В. П. Тимощук [189, с. 30-34], О. О. Сосновик [27, с. 132], Ю. М. Ільницька [152], М. П. Гурковський [178], В. В. Степаненко [190], К. А Фуглевич [191] та інші.

Так, К. А. Фуглевич дає визначення поняття «реєстраційна послуга» як регламентованого адміністративно-процесуальними нормами порядку діяльності органів публічної адміністрації, а також фізичних і юридичних осіб, що здійснюється з метою: офіційного визнання законної сили правових актів, а також дій юридичних і фізичних осіб; підтвердження з боку держави правового статусу суб'єктів суспільних відносин; наділення суб'єктів правами або обов'язками; фіксації юридичних фактів [191, с. 14]. Ю. М. Ільницька визначає реєстраційні адміністративні послуги органів місцевого самоврядування як спрямовану на забезпечення умов для реалізації суб'єктивних прав фізичних та юридичних осіб реєстраційну публічно-владну діяльності органів місцевого самоврядування, яка здійснюється за заявою зацікавленої особи і результатом якої є фіксація юридичних фактів або надання чи фіксація правових статусів [152, с. 116].

Визначення реєстраційної послуги через поняття діяльності органів публічної адміністрації зумовлює дослідження сутності реєстраційних процедур. В. В. Степаненко під реєстраційним провадженням запропоновано розуміти діяльність спеціально уповноважених органів публічної влади щодо вирішення індивідуально-конкретних справ з легалізації визначених законодавством об'єктів шляхом внесення відомостей про них до спеціально створених державних реєстрів та видачі документів, які підтверджують право, надане фізичній чи юридичній особі [190, с. 5]. Погоджуючись із тим, що однією із стадій реєстраційного провадження є внесення відомостей про об'єкт до відповідних реєстрів, потрібно зауважити, що видача документа, що підтверджує право особи, є швидше стадією

дозвільного провадження. Сприйняття реєстраційної послуги самостійним видом адміністративних послуг дозволяє стверджувати, що завершальним етапом реєстраційної процедури є видача документа, що підтверджує внесення об'єкта реєстрації до відповідного реєстру.

М. О. Кричун визначає реєстраційну діяльність державної податкової служи України як регламентовані адміністративно-процесуальними нормами дії уповноважених посадових осіб із реєстрації платників податків, формування і ведення відповідних реєстрів, видачі реєстраційних документів (картки платника податків, повідомлень про взяття на облік рахунка, про включення до Реєстру великих платників податків тощо) [177, с. 87]. Втім таке визначення не може бути визнано повним, оскільки на даний час органами ДФС реєстраційна діяльність органів ДФС здійснюється щонайменше щодо чотирьох груп об'єктів.

Систематизація об'єктів реєстраційної діяльності органів ДФС дає підстави стверджувати, що органи ДФС надають послуги з реєстрації:

а) суб'єктів (фізичних осіб-платників податків);

б) статусів суб'єктів (реєстрація платника єдиного податку, внесення установи (організації) до Реєстру неприбуткових організацій та установ);

в) документів;

г) обладнання;

д) територій та приміщень.

Необхідно вказати, що різноманітність реєстраційних адміністративних послуг зумовлює і особливості процедур їх надання, що вимагає детального аналізу кожного з видів таких послуг.

Реєстрація фізичних осіб передбачає надання двох адміністративних послуг: видача картки платника податків, внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб-платників податків та внесення до паспорта громадянина України (у формі книжечки) відмітки про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта. Процедури надання вказаних послуг

визначені Положенням про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, затвердженим Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.12.2013 № 779 [68] (далі – Положення № 779). Доцільно вказати на уніфікований порядок надання послуг з реєстрації фізичних осіб, що не залежить від результату адміністративної послуги. Так, відповідно до розділу ІІ Положення № 779 порядок проведення реєстрації фізичних осіб включає:

1) отримання та перевірку документів стосовно повноти викладення відомостей, необхідних для проведення державної реєстрації;

2) внесення до Державного реєстру відомостей про особу;

3) оформлення і видачу результату послуги:

а) документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі – картки платника податків формою та внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків або

б) внесення до паспортів фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, відмітки про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта [68].

Фактично вказані послуги являють собою реєстрацію фізичної особи платника податку, що не має статусу суб’єкта підприємницької діяльності, відмінності ж полягають у процедурах обліку платників податків. Так, облік фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та подали відповідне повідомлення, ведеться в окремому розділі Державного реєстру за прізвищем, ім’ям, по батькові та серією і номером паспорта без формування та використання реєстраційного номера облікової картки платника податків, що є єдиною відмінністю від загального порядку реєстрації фізичної особи платника податків. Однак сутність реєстрації фізичних осіб – платників податків полягає у внесенні відомостей до Єдиного державного реєстру фізичних осіб платників податків. У зв’язку з цим пропонуємо внести зміни до

інформаційних карток адміністративних послуг органів ДФС № 11-01 та 11-02, а також Тимчасового переліку [40] в частині перейменування послуг «Видача картки платника податків та внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб-платників», «Внесення до паспорта громадянина України відмітки про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта» на «Реєстрація фізичної особи платника податків».

Наступною групою реєстраційних послуг було названо реєстрацію статусів платників податків, а саме реєстрацію платників єдиного податку та внесення установи (організації) до Реєстру неприбуткових організацій та установ.

Підставами отримання послуги з реєстрації платника єдиного податку є:

1) наявність у особи статусу суб'єкта підприємницької діяльності і відповідної реєстрації;

2) відповідність фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності, юридичної особи критеріям, встановленим пунктом 291.4 статті 291 ПК України, відповідно до якого платники єдиного податку поділяються на 4 групи, залежно від обсягу доходу, кількості найманих працівників, виду здійснюваної господарської діяльності.

Процедури реєстрації платника єдиного податку (далі – платник ЄП) доцільно поділяти залежно від часу реєстрації юридичної особи або фізичної особи-підприємця на:

1) реєстрацію платником ЄП новоствореного суб'єкта господарювання;

2) реєстрацію платником ЄП суб'єкта господарювання, який є платником інших податків і зборів та прийняв рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності.

Реєстрація платником єдиного податку новоствореного суб'єкта господарювання відбувається дистанційно, за принципом «єдиного вікна». Особа, що має намір отримати статус суб'єкта господарювання або юридичної особи, подає державному реєстратору разом із реєстраційною карткою заяву про реєстрацію платником ЄП. Технічний адміністратор Єдиного державного

реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, відповідно до статті 17-1 Закону України 15.05.2003 № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», у день державної реєстрації суб'єкта господарювання повинний забезпечити передачу інформаційно-телекомунікаційними засобами в електронній формі до інформаційних систем ДФС електронну копію заяви про обрання спрощеної системи оподаткування, виготовленої шляхом сканування [55]. Орган ДФС вносить відомості до Реєстру платників ЄП протягом двох робочих днів з дня отримання від державного реєстратора електронної копії заяви [55].

Характеризуючи порядок отримання послуги з реєстрації платника ЄП, необхідно зауважити, що її результат надається дистанційно і в електронній формі, а саме шляхом щоденного оприлюднення даних з реєстру платників ЄП на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (на даний час не функціонує – прим. дисертанта) та офіційному веб-порталі ДФС. Однак окремою адміністративною послугою передбачено надання витягу з реєстру платників єдиного податку за встановленою формою.

Віднесення реєстрації платником ЄП суб'єкта господарювання, який є платником інших податків і зборів та прийняв рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, до реєстраційних адміністративних послуг органів ДФС може відбуватися лише умовно, виходячи із таких положень законодавства. По-перше, особа, яка є платником інших податків і зборів, може зареєструватися платником ЄП лише у разі виконання сукупності таких вимог:

1) відповідність платника критеріям, встановленим статтею 291 ПК України (щодо видів діяльності, кількості найманих працівників, обсягу доходу) як у поточному році, так і протягом календарного року, що передує переходу на спрощену систему оподаткування;

2) відсутність непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу;

3) подання заяви про перехід на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу;

4) прийняття рішення про перехід на спрощену систему оподаткування не більше одного разу протягом календарного року [37].

По-друге, невиконання наведених вимог є підставою відповідно до приписів частини 299.6 статті 299 ПК України [37] для відмови у наданні такої адміністративної послуги.

Отже, реєстрація платником ЄП суб'єкта господарювання, який є платником інших податків і зборів, являє собою дозвіл на використання спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, що доцільно відобразити у назві такої послуги. Власне реєстраційною адміністративною послугою є реєстрація платником ЄП новоствореного суб'єкта господарювання. Відповідно виникає необхідність у формуванні різних інформаційних та технологічних карток на вказані адміністративні послуги.

Наступною послугою названо внесення установи (організації) до Реєстру неприбуткових організацій та установ, умовою одержання якої є провадження діяльності, без мети одержання прибутку, що є підставою для звільнення платника податків від сплати податку на прибуток.

Відповідно порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 13.07.2016 № 440 [192].

Процедура надання вказаної послуги включає:

1) отримання копії установчих документів та заяви, її реєстрацію;

2) перевірку відомостей, що містяться в поданих документах;

3) внесення неприбуткової установи або організації до Реєстру з присвоєнням відповідної ознаки неприбутковості (наприклад, код (0013) надається релігійним організаціям, код (0015) – житлово-будівельним кооперативам та об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків);

4) підготовка рішення за встановленою формою;

5) надання (надіслання) такого рішення неприбутковій установі [192].

Аналогічна процедура застосовується при наданні послуги з перереєстрації установи (організації) у Реєстрі неприбуткових організацій та установ.

Потрібно визнати позитивним визначення варіантів рішень, які можуть бути прийняті ДПІ за результати розгляду заяви, а також підстав для відмови у наданні такої послуги [192].

Наступною групою реєстраційних послуг визначено послуги з реєстрації документів, а саме: реєстрація КОРО; реєстрація розрахункових книжок; реєстрація книги обліку доходів та книги обліку доходів і витрат платникам ЄП; реєстрація книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи – підприємці, крім платників ЄП, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність

Реєстрація КОРО здійснюється в органі ДФС за основним місцем обліку суб'єкта господарювання як платника податків. КОРО реєструється на кожний РРО або, якщо згідно із законодавством розрахунки можуть проводитися без застосування РРО, на окрему господарську одиницю. Кількість КОРО, що реєструються одночасно, не обмежується.

Процедура реєстрації КОРО як на РРО, так і на господарську одиницю є ідентичною, але для реєстрації КОРО на господарську одиницю суб'єктом господарювання подається розширений пакет документів, а саме, крім заяви встановленої форми (далі – реєстраційна заява) та, власне, КОРО, копію документа на право власності або іншого документа, що дає право на розміщення господарської одиниці, де буде використовуватися КОРО [193].

Процедура реєстрації КОРО включає:

1) прийняття та реєстрацію заяви;

2) перевірку зазначених у ній даних;

3) внесення протягом 2-х робочих днів з дня прийняття реєстраційної заяви даних до інформаційної системи ДФС;

4) присвоєння КОРО фіскального номера;

5) внесення записів у відповідних рядках титульної сторінки КОРО (номер КОРО, сформований в інформаційній системі ДФС,

дата реєстрації КОРО, назва органу ДФС, дані про посадову особу органу ДФС, що здійснила реєстрацію)

6) видача зареєстрованої КОРО.

Також потрібно вказати, що Порядком реєстрації та ведення розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій, затвердженим Наказом Міністерства доходів і зборів 28.08.2013 № 417 [193], передбачено порядок перереєстрації КОРО. Вказана послуга не включена до Тимчасового переліку адміністративних послуг, враховуючи те, що Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» прямо не передбачено обв'язку суб'єкта господарювання щодо перереєстрації КОРО. Втім, зважаючи на законодавче визначення КОРО як прошнурованої і *належним чином зареєстрованої* в органах ДФС книги, а отже, вимоги щодо ідентичності відомостей зазначених у інформаційній системі ДФС реєстраційним відомостям, вказаним у КОРО, послуга з перереєстрації КОРО, повинна бути віднесена до переліку адміністративних послуг, що надаються органами ДФС.

Водночас реєстрація розрахункової книжки відповідно до пункту 4 розділу III Порядку реєстрації та ведення розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 14.06.2016 № 547 [193], реєстрація першої розрахункової книжки в органі ДФС відбувається одночасно з реєстрацією КОРО на окрему господарську одиницю або на РРО. Враховуючи принцип раціональної мінімізації кількості документів та процедурних дій, що вимагаються для отримання адміністративних послуг (пункт 8 частини 1 статті 4 Закону України 06.09.2012 № 5203-VI«Про адміністративні послуги»), вважаємо доцільно об'єднати процедури надання послуг з першої реєстрації розрахункової книжки та першої реєстрації КОРО на окрему господарську одиницю або на РРО. У зв'язку з цим пропонується внести зміни до Тимчасового переліку адміністративних послуг, що надаються органами ДФС, а саме доповнити такою послугою як «Перша реєстрація книги обліку розрахункових операцій та розрахункової книжки», а до інформаційних карток № 11.04

«Реєстрація книг обліку розрахункових операцій» та № 11.05 «Реєстрація розрахункових книжок» внести зміни до рядка «Підстава для одержання адміністративної послуги» такого змісту: «Наявність належним чином зареєстрованої першої книги обліку розрахункових операцій» та «Наявність належним чином зареєстрованої першої розрахункової книжки».

Процедура реєстрації другої та наступних розрахункових книжок включає в себе:

1) подання реєстраційної заяви;

2) присвоєння розрахунковій книжці номера;

3) у разі відсутності підстав для відмови внесення посадовою особою органу ДФС не пізніше двох робочих днів з дня отримання реєстраційної заяви даних до інформаційної системи ДФС;

4) повернення зареєстрованої розрахункової книжки заявнику.

Аналізуючи послуги з реєстрації КОРО та розрахункових книжок, було виявлено, що при нормативному регулюванні процедури їх надання не дотримуються вимоги статті 5 Закону України від 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги», а саме в частині встановлення виключно законами України: переліку та вимог до документів, необхідних для отримання адміністративної послуги; строку надання адміністративної послуги; переліку підстав для відмови у наданні адміністративної послуги [3]. Вказані аспекти всупереч законодавчим приписам врегульовано Наказом Міністерства фінансів України 14.06.2016 № 547 [193].

Враховуючи визначення реєстраційної послуги органів ДФС як діяльності із внесення відомостей до реєстрів, навряд чи можна до таких послуг віднести: реєстрацію книги обліку доходів та книги обліку доходів і витрат платникам єдиного податку; реєстрацію книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи – підприємці, крім платників ЄП, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність. Вказані послуги надаються шляхом засвідчення підписом керівника або заступника контролюючого органу відповідної книги та скріплення її печаткою. А отже, такі послуги доцільно відносити до засвідчувальних, які були виділені нами як вид адміністративних послуг органів ДФС у розділі 1.

Наступною групою реєстраційних послуг було названо послуги з реєстрації обладнання, а саме: реєстрація РРО; внесення до Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок відомостей про таке обладнання; включення до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій моделей реєстраторів розрахункових операцій, їх модифікацій вітчизняного та іноземного виробництва, розширення переліку версій внутрішнього програмного забезпечення моделей, продовження строку їх первинної реєстрації.

Обов'язок з реєстрації РРО суб'єктами господарювання в органах ДФС визначено пунктом 1 частини 1 статті 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 № 265/95-ВР [54]. Стаття 7 названого закону визначає, що порядок реєстрації та застосування РРО, що використовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари та послуги визначається органами ДФС [54]. Незважаючи на законодавчі приписи, у червні 2016 року Міністерством фінансів України було прийнято новий Порядок реєстрації та застосування реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги) [194] на заміну старому з ідентичною назвою, який було затверджено наказом Міністерством доходів і зборів України 28.08.2013 № 417, що є порушенням норм законодавства, виходом за межі компетенції міністерства. Аналіз прийнятого Міністерством фінансів України Порядку дозволяє стверджувати, що, крім нововведень стосовно можливості отримати ряд рішень органів ДФС, що приймаються під час реєстрації РРО, жодних змін у організаційно-правовому забезпеченні надання такої послуги органами ДФС не відбулося. Більше того, збережена як досить складана процедура реєстрації РРО, так і участь у її здійсненні приватних осіб – центрів сервісного обслуговування.

Так, суб'єкт господарювання разом із заявою встановленої форми зобов'язаний надати копії документів, що підтверджують право власності на РРО, право власності або використання приміщення, де здійснюється господарська діяльність і буде

розміщений РРО, копії паспорта РРО та копії договору суб'єкта господарювання з центром сервісного обслуговування про технічне обслуговування та ремонт РРО [194]. Після отримання названого пакета документів орган ДФС здійснює їх перевірку та протягом 2 робочих днів приймає рішення про можливість, однак не власне реєстрацію, РРО. 2-денний термін надається не для внесення відомостей до інформаційної системи ДФС, а для формування та резервування фіскального номеру РРО із видачею відповідної довідки суб'єкту господарювання, який у термін 5-ти робочих днів зобов'язаний забезпечити переведення РРО у фіскальний режим роботи, а саме звернутися за відповідною послугою до ЦСО. Для проведення реєстрації РРО суб'єкт господарювання до завершення 5-ти денного строку повинний надати до органу ДФС копію довідки про опломбування РРО та акт введення в експлуатацію РРО, після отримання яких орган ДФС не пізніше наступного робочого дня проводить реєстрацію РРО, вносячи дані до інформаційної системи ДФС та надає суб'єкту господарювання реєстраційне посвідчення РРО [194].

Участь центру сервісного обслуговування у наданні адміністративної послуги органами ДФС на даний час є неприпустимою, враховуючи, по-перше, законодавче визначення суб'єкта надання адміністративної послуги як органу публічної адміністрації, його посадової особи, уповноваженої відповідно до закону надавати адміністративні послуги, по-друге, відсутність у Законі України 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» вказівки про можливість залучати суб'єктів приватного права до діяльності з надання адміністративних послуг. Взагалі, діяльність центрів сервісного обслуговування не легітимована у законодавстві, у Законі України від 06.07.1995 № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [54] міститься лише визначення центру сервісного обслуговування, як суб'єкта підприємницької діяльності, який за договором з постачальником/виробником надає послуги щодо введення в експлуатацію, технічного обслуговування, гарантійного, післягарантійного ремонту РРО [54]. Для усунення вказаних суперечностей необхідно деталізувати правовий статус центрів

сервісного обслуговування РРО, зокрема у статті 7 згадуваного закону. Вказаний підхід дозволить виконати вимогу Закону України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI «Про адміністративні послуги» про виключно законодавче визначення суб'єкта надання адміністративної послуги та його повноважень щодо надання адміністративної послуги .

Крім того, сервісній концепції реформування ДФС України відповідатиме запровадження обов'язку органів ДФС щодо переведення РРО у фіскальний режим роботи, що може відбуватись із залученням центрів сервісного обслуговування, однак без участі суб'єкта звернення.

Внесення до Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок відомостей про таке обладнання є наступною реєстраційною послугою органів ДФС, яка надається відповідно до статті 2-1 Закону України від 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів».

Процедура надання такої послуги визначена у Порядку формування та ведення Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 10 [195], і включає такі дії:

1) подання не пізніше 10 робочих днів з дня завершення митного оформлення обладнання, ввезеного на митну територію України, або набуття права власності на обладнання імпортером або власником обладнання відповідно заяви встановленої форми та додаються копії документів, що підтверджують зазначені обставини;

2) розгляд заяв у строк, який не може перевищувати 15 робочих днів з дня надходження заяви;

3) видання Головою ДФС України наказу про реєстрацію обладнання;

4) внесення відомостей до Єдиного реєстру обладнання;

5) повідомлення про результати розгляду документів щодо внесення відомостей до Єдиного реєстру обладнання, шляхом надсилання копії відповідного наказу заявникові протягом 2

робочих днів з дня прийняття відповідного рішення супровідним листом за підписом керівника відповідного структурного підрозділу ДФС [195].

Ідентичною є процедура надання адміністративних послуг із внесення змін до відомостей, що містяться в Єдиному державному реєстрі обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок та виключення з Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок відомостей про таке обладнання.

Водночас зауважимо, що результатом вказаної послуги відповідно до інформаційної картки є не внесення відомостей до відповідного реєстру, а видання наказу про ДФС щодо внесення змін до відомостей, що містяться в Єдиному державному реєстрі обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок.

Наступною реєстраційною адміністративної послугою названо включення до Державного реєстру РРО моделей РРО, їх модифікацій вітчизняного та іноземного виробництва, розширення переліку версій внутрішнього програмного забезпечення моделей, продовження строку їх первинної реєстрації. Підставою для отримання вказаної послуги є вимога статті 12 Закону України від 06.07.1995 № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій», відповідно до якої на території України у сферах, визначених цим Законом, дозволяється реалізовувати та застосовувати лише ті РРО вітчизняного та іноземного виробництва, які включені до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій та конструкція і програмне забезпечення яких відповідає конструкторсько-технологічній та програмній документації виробника [54].

Процедура надання такої послуги визначена Положенням про Державний реєстр реєстраторів розрахункових операцій, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2002 р. № 1315 [196] (далі – Положення № 1315). Необхідно зауважити, що для отримання такої послуги заявник звертається не до органів ДФС України, а до визначеного ДФС України за погодженням з Міністерством фінансів України державного підприємства, уповноваженого проводити роботи з підтвердження відповідності моделей фіскальним вимогам і

виконання інших функцій (далі – уповноважена організація), що здійснює перевірку моделі РРО на відповідність встановленим вимогам та складає висновок. Уповноважена організація виносить питання щодо включення моделі до Державного реєстру на розгляд Технічної комісії ДФС України, якою також оцінюється відповідність моделі РРО встановленим вимогам. У разі підтвердження Технічною комісією відповідності моделі РРО вимогам уповноважена організація подає до ДФС України проект Державного реєстру або змін до нього разом з висновками уповноваженої організації, протоколом випробувань та висновками технічної комісії. ДФС України розглядає питання та приймає рішення про включення (відмову у включенні) моделей до Державного реєстру або виключення моделей з Державного реєстру, розширення переліку версій внутрішнього програмного забезпечення моделей, продовження строку їх первинної реєстрації у 15-денний строк з дня надходження висновків уповноваженої організації. У разі прийняття ДФС рішення про включення моделі до Державного реєстру уповноважена організація у триденний строк надсилає заявникові витяг із зазначеного рішення та приймає на постійне зберігання контрольні зразки моделей, носії програмної пам'яті та документи, подані заявником [196].

Аналіз процедури надання послуги включення до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій моделей реєстраторів розрахункових операцій, їх модифікацій вітчизняного та іноземного виробництва, розширення переліку версій внутрішнього програмного забезпечення моделей, продовження строку їх первинної реєстрації вказує на необхідність коригувати отримані результати щодо поняття та сутності реєстраційних послуг. Так, не зрозуміло, які підстави для відмови у включенні моделей РРО до Державного реєстру, враховуючи попереднє підтвердження уповноваженою організацією відповідності моделі РРО, його програмного забезпечення, встановленим вимогам. У зв'язку з цим вважаємо потрібно із Положення про Державний реєстр реєстраторів розрахункових операцій, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2002 р. № 1315, виключити

пункт 18, який встановлює порядок дій у разі відмови у включенні до Державного реєстру моделей РРО.

Також загальний строк надання вказаної послуги становить 48 календарних днів, що суперечить частині 2 статті 10 Закону України від 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги», відповідно до якої у разі якщо законом не визначено граничний строк надання адміністративної послуги, цей строк не може перевищувати 30 календарних днів з дня подання суб'єктом звернення заяви та документів, необхідних для отримання послуги [3]. Для приведення підзаконних нормативних актів, а саме Положення про Державний реєстр РРО, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2002 р. № 1315, у відповідність до вимог Закону України від 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» пропонуємо скоротити строк розгляду уповноваженою організацією поданих заявником документів до 15 календарних днів, а строк розгляду ДФС України питання та прийняття рішення про включення моделей до Державного реєстру розширення переліку версій внутрішнього програмного забезпечення моделей, продовження строку їх первинної реєстрації – до 10 календарних днів. У такому випадку загальний строк надання адміністративної послуги становитиме 28 календарних днів, що відповідає вимогам закону.

Останньою групою реєстраційних адміністративних послуг було названо послуги з реєстрації територій та приміщень, у тому числі: видача довідки про внесення місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного державного реєстру місць зберігання; видача довідки про внесення місця зберігання спирту до Єдиного державного реєстру місць зберігання. Умови та процедура отримання вказаних послуг регламентовані Законом України № 481/95-ВР Порядком ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання та форми довідки про внесення місця зберігання до Єдиного державного реєстру, затвердженим Наказом ДПА України від 28.05.2002 № 251 [128]. Так, відповідно до статті 2 Закону України від 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» виробництво спирту

та алкогольних напоїв здійснюється за наявності внесених до Єдиного реєстру місць зберігання спирту. У разі зберігання спирту або алкогольних напоїв, або тютюнових виробів у місцях зберігання, не внесених до Єдиного реєстру, до суб'єктів підприємницької діяльності застосовуються фінансові санкції у порядку, встановленому чинним законодавством [53].

Потрібно зауважити, що названі послуги надають за уніфікованою процедурою, що пов'язано із визначенням Єдиного державного реєстру місць зберігання (далі – Єдиний реєстр) як переліку місць, що використовують для зберігання спирту, та приміщень, що використовують для зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів (далі – місце зберігання), який містить відомості про місцезнаходження місць зберігання та відомості про заявників.

Процедура реєстрації місць зберігання включає в себе:

1) подання заяви встановленої форми, а також комплекту документів;

2) внесення місця зберігання до Єдиного реєстру з присвоєнням йому індивідуального номера;

3) видача довідки про внесення місця зберігання до Єдиного реєстру.

Необхідно наголосити, що довідка про внесення місця зберігання спирту до Єдиного реєстру видається суб'єкту господарювання протягом п'яти календарних днів від дати подання заяви, про що прямо вказано у статті 2 Закону України від 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів». Водночас жодних вказівок на строки видачі вказаних довідок не міститься у Порядку ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання та форми довідки про внесення місця зберігання до Єдиного державного реєстру, затвердженому Наказом ДПА України від 28.05.2002 № 251. У зв'язку з цим видається необґрунтованим при застосуванні ідентичної процедури реєстрації місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів збільшувати строк видачі довідки про внесення місця зберігання

алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного державного реєстру місць зберігання до 7 календарних днів.

Також необхідно зауважити, що видача таких довідок є лише підтвердженням реєстрації місць зберігання, а тому доцільно змінити назву вказаних послуг, замість «видача довідки про внесення місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів до Єдиного державного реєстру місць зберігання» вживати «реєстрація місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів», замість «видача довідки про внесення місця зберігання спирту до Єдиного державного реєстру місць зберігання» – «реєстрація місця зберігання спирту».

Отже, на підставі розглянутого вище можемо зробити такі висновки. Реєстраційна адміністративна послуга, що надається органом ДФС, – це публічно-владна діяльність окремих підрозділів органів ДФС щодо офіційного визнання за зверненням фізичної або юридичної особи об’єкта реєстрації, надання йому законності та юридичної значимості шляхом внесення відомостей про нього до відповідних реєстрів та видачі заявнику документа, що підтверджує внесення об’єкта до відповідного реєстру.

Ознаками реєстраційних адміністративних послуг органів ДФС потрібно визначити такі:

1) забезпечують реалізацію обов’язків особи;

2) мають безумовний характер, тобто їх надання не пов’язане з будь-якими умовами про зустрічні дії заявника;

3) результатом їх надання є внесення відомостей про об’єкт реєстрації до відповідного реєстру;

4) формою отримання результату є витяг з відповідного реєстру.

2.3. Інформаційні адміністративні послуги органів державної фіскальної служби України

Як зазначалося у попередніх розділах, сучасні цивілізаційні процеси зумовлюють зміну цільової програми діяльності органів ДФС, сервісну спрямованість їх адміністративної діяльності за всіма напрямами, включаючи і інформаційну, яку, на жаль, більшість науковців не розглядають як сферу надання адміністративних послуг.

Одне із перших досліджень інформаційних послуг органів публічної адміністрації було проведено Ж. В. Завальною, яка визначила такі послуги як спрямовану на забезпечення умов для реалізації суб'єктивних прав фізичної або юридичної особи публічно-владну діяльність органів публічної адміністрації, що здійснюється за запитом особи і має своїм результатом надання публічної інформації [134, с. 212]. Аналогічне визначення, однак щодо послуг органів місцевого самоврядування, наводить Ю. М. Ільницька [135, с. 117]. На думку вченої, така дефініція інформаційних адміністративних послуг органів публічної адміністрації дає можливість виділити їх ознаки: надаються для забезпечення умов реалізації інформаційних прав невладних суб'єктів; їх надання пов'язане із здійсненням інформаційної діяльності органами публічної адміністрації; надаються за зверненням зацікавленого суб'єкта у формі запиту; результатом таких послуг є отримання публічної інформації [134, с. 212; 135, с. 118].

Підтримуючи таку позицію, водночас зауважимо, що не будь-яка публічна інформація може бути визнана результатом надання інформаційної адміністративної послуги, на відміну від інформаційних державних послуг. Так, відповідно до частини 1 статті 1 Закону України від 13.01.2011 № 2939-VI «Про доступ до публічної інформації» публічна інформація – це відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка перебуває у володінні суб'єктів

владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених цим Законом [16].

Враховуючи критерії визначення послуги як адміністративної, навряд чи будь-яка відповідь на запит про отримання публічної інформації повинна розцінюватися як адміністративна послуга, наприклад, у випадку отримання публічної інформації про стан довкілля, або використання бюджетних коштів. У зв'язку з цим вважаємо, що результатом інформаційної адміністративної послуги є формалізована публічна інформація, визначена законодавчими актами як юридичний факт для виникнення, зміни та припинення правовідносин. Так, згідно з абзацом 2 частини 179.3 статті 179 ПК України довідка про подану декларацію про майновий стан і доходи, довідка про сплату податку на доходи фізичних осіб платником податку – резидентом, який виїжджає за кордон на постійне місце проживання, є підставою для проведення митних процедур при перетині такою особою митного кордону [37].

Необхідно зазначити, що формалізація інформації відбувається у встановленій формі – витязі, довідці, встановленого зразка.

Визначальною ознакою інформаційних адміністративних послуг є сфера їх надання – інформаційна діяльність органів ДФС. Чинна редакція Закону України «Про інформацію» не дає визначення поняття «інформаційна діяльність», лише містить вказівки у тексті на основні її напрями – створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорона та захист інформації [197, с. 59]. Напрацювання вчених в окресленому напрямі також не дають можливості встановити однозначний зміст поняття «формаційна діяльність» як виду суспільної діяльності взагалі, оскільки вона є однієї із функції органів публічної адміністрації зокрема. Адже, як вид суспільної діяльності, інформаційну можна розглядати як правовідносини, що виникають між суб'єктами права щодо інформації [198, с. 104].

Бачило І. Л. звужує поняття інформаційної діяльності, вказуючи на її професійність, а також напрями здійснення: створення, збір, пошук, накопичення, обробка, зберігання,

надання, представлення, поширення, охорона і захист інформаційних ресурсів, інформаційних технологій і використання засобів зв'язку [199, с. 114].

Такі підходи дозволяють включати в інформаційну діяльність усі форми і види роботи із інформацією. Натомість більш виваженим є підхід О. А. Яременка, який пропонує визначати інформаційну діяльність у сфері державного управління як специфічну інтелектуальну діяльність посадових осіб державних органів і органів місцевого самоврядування, спрямовану на інформаційне забезпечення, інформаційну взаємодію, охорону і захист інформації в системі державного управління, а також забезпечення права на доступ до публічної інформації [197, с. 62].

Органи ДФС у межах своєї компетенції також мають можливість здійснювати весь спектр інформаційної діяльності. Враховуючи законодавче визначення адміністративної послуги, розглянемо більш детально таку її форму як поширення інформації. Поширення інформації органами ДФС може здійснюватися по-різному. Зокрема, відповідно до статті 5 Закону України від 13.01.2011 № 2939-VI «Про доступ до публічної інформації» доступ до інформації забезпечується шляхом:

а) системного та оперативного оприлюднення інформації в: 1) офіційних друкованих виданнях; 2) на офіційних веб-сайтах у мережі Інтернет; 3) на інформаційних стендах;

б) наданням інформації за запитами [16]. Аналіз зазначених положень чинного законодавства дає можливість виділити в інформаційній діяльності органів ДФС такі складові: а) обов'язкове поширення інформації; б) поширення інформації на запит. Саме в межах останнього напряму інформаційної діяльності і здійснюється надання інформаційних адміністративних послуг.

Керуючись головною ознакою інформаційних адміністративних послуг – їх надання у сфері інформаційної діяльності органів публічної адміністрації, а саме створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони та захисту інформації, можемо виділити такі види інформаційних послуг органів ДФС: надання витягу з реєстру платників єдиного податку (причому послуга з реєстрації платника єдиного податку виділена окремо), надання витягу з

Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок.

Так, відповідно до статті 2-1 Закону України від 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» відомості, що містяться в Єдиному реєстрі обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок, надаються за запитом юридичної особи або фізичної особи – підприємця у вигляді витягу з такого реєстру за встановленою формою [53]. Водночас послуги з внесення відомостей до такого реєстру, внесення змін до відомостей, що містяться у реєстрі, виключення з Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок відомостей про таке обладнання виділені окремо. Тобто надання вказаної послуги передбачає лише поширення публічної інформації, що міститься у відповідному реєстрі, однак не передбачає вчинення реєстраційних дій. Аналогічно можна сказати і про надання витягу з реєстру платників єдиного податку. Так, відповідно до статті 299.9. ПК України витяг з Реєстру надається за бажанням зареєстрованого платника єдиного податку [37]. При цьому передбачено безоплатність та безумовність його отримання.

Визначення діяльності з надання витягу з Державних реєстрів як інформаційної адміністративної послуги підтверджується наведеною у підрозділі 2.2. позицією І. Спасибо-Фатєєвої, яка наголошує, що належна державній реєстрації функція обліку зумовлює її розгляд як складової відносин у сфері інформації [183, с. 159].

Надання витягу з реєстру платників єдиного податку, витягу з Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок визначено як адміністративні послуги Наказом ДФС України від 13.01.2015 № 7 «Про затвердження інформаційних карток адміністративних послуг» [40], тому, враховуючи уточнення їх предметної належності до сфери інформаційної діяльності органів ДФС, визначення вказаних послуг як інформаційних адміністративних послуг не викликає заперечень.

Проте вважаємо, що закріплений Наказом ДФС від 13.01.2015 № 7 Тимчасовий перелік адміністративних послуг [40] доцільно доповнити і такими послугами як надання податковий консультацій та консультацій з питань практичного застосування окремих норм законодавства України з питань державної митної справи (далі – митні консультації) у письмовій формі.

Належність наданих у письмовій формі податкових і митних консультацій до інформаційних адміністративних послуг ґрунтується на виділених ознаках цих послуг у діяльності ДФС України [202, с. 105; 31], а саме: надання виключно законом повноваження органам ДФС надавати конкретний вид адміністративних послуг; реалізація органами ДФС владних повноважень під час надання адміністративних послуг; здійснення такої діяльності за бажанням та на підставі звернення фізичних та юридичних осіб; результатом надання адміністративних послуг виступає індивідуальний акт; отримання послуги створює умови або забезпечує реалізацію прав та інтересів фізичних та юридичних осіб.

Відповідно, податкові та митні консультації можуть бути віднесені до адміністративних послуг тільки у разі їх відповідності зазначеним ознаками.

Повноваження на надання податкових і митних консультацій встановлені статтями 21 МК України [46] і 52 ПК України [37]. Владний характер такої діяльності органів ДФС зумовлений приписами підпунктів 33 і 34 пункту 4 Положення про ДФС України, де зазначено, що відповідні консультації надаються з метою реалізації завдань і виконання функцій цих органів виконавчої влади. МК України, ПК України та Положення про державну фіскальну службу України визначають і види консультацій, що надаються органами ДФС: податкові консультації, консультації з питань застосування єдиного внеску, митні консультації, узагальнюючі податкові консультації [37; 46; 97].

Відповідність податкових та митних консультації такій ознаці адміністративних послуг як надання за зверненням юридичної чи фізичної особи зумовлено приписами частини 1 статті 21 МК України та пункту 52.1. статті 52 ПК України.

Індивідуальний характер податкових та митних консультації визначений положеннями пункту 52.2. статті 52 ПК України, частина 3 статті 21 МК України, згідно з якими консультація може бути використана виключно платником податків, якому її надано [37; 46]. Індивідуальний характер податкових і митних консультацій підкреслюється і Міністерством юстиції України, офіційна позиція якого полягає у визнанні їх роз'яснювального, інформативного характеру [204].

Податкові та митні консультації надаються у формі рішення органу ДФС України [37; 46], тобто їх результатом є винесення індивідуального акта, що створює юридичні наслідки для суб'єкта звернення, які також обмежені у часі. Чинність податкової чи митної консультації обмежена дією у часі норми закону, з метою практичного застосування якої було надано консультацію [204]. Визнання податкових та митних консультацій індивідуальними правовими актами органів здійснено на рівні закону. Пунктом 53.3 статті 53 ПК України, частинами 5, 6 статті 21 МК України [46] встановлено можливість оскаржити до суду відповідні консультації органів ДФС України як правовий акт індивідуальної дії [37].

Змістом їх є роз'яснення питань практичного використання окремих норм податкового законодавства (пункт 52.1 статті 52 ПК України) або законодавства України з питань державної митної справи (частина 1 статті 21 МК України), тобто такі консультації надаються з метою створення умов для реалізації фізичними та юридичними особами прав, свобод і законних інтересів. На користь віднесення податкової консультації до адміністративних послуг свідчить і її нормативне визначення, наведене у підпункті 14.1.172. пункту 14.1 статті 14 ПК України як допомога органу ДФС України, що надається конкретному платнику податків щодо практичного використання конкретної норми закону або іншого нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів [37]. Аналогічне визначення, зокрема стосовно митної консультації, необхідно закріпити і у статті 4 МК України.

Платник податків, який діяв відповідно до наданої податкової або митної консультації, звільняється від відповідальності,

навіть у випадку коли така консультація буде змінена або скасована на підставі рішення суду [37; 46].

Отже, індивідуальні податкові та митні консультації повинні бути включені до переліку адміністративних послуг, що надаються органами ДФС України, відповідно, по них повинні бути сформовані інформаційні та технологічні картки, що значно полегшить доступ платників податків до таких послуг, а також дозволить визначити стандарти якості їх надання, враховуючи, що роз'яснення, які містяться в консультаціях, не завжди відповідають законодавству й інтересам платників податків.

Як зазначає Т. О. Українська, орган ДФС, надаючи консультації, намагається створити власний механізм правового регулювання відносин зі сплати податків і застосування законодавства з питань державної митної справи [205, с. 205]. У зв'язку з цим потрібно погодитись із О. В. Майстренко щодо того, що тлумачення не має і не може вносити поправки, доповнення чи зміни в правові норми. Воно має на меті роз'яснити особливості застосування існуючого правового припису в конкретних умовах. Зміни реалій суспільного життя, виникнення нових потреб соціально-економічного розвитку не може і не повинно бути підставою для надання нового змісту існуючим нормам, який би мав зовсім інше значення, ніж той, що вкладений у них законодавцем [206, с. 115].

Водночас практична реалізація наведених положень на даний час ускладнена. Головна цінність податкової чи митної консультації для реалізації прав та інтересів платника податків – роз'яснити, як реалізовувати конкретну норму податкового чи митного права в існуючих умовах, відносно такого суб'єкта господарювання. Проте надмірна конкретизація змісту норми може привести до зловживань з боку посадових осіб органів ДФС, однак і надання індивідуальних консультацій на підставі «офіційних» позицій ДФС України, погоджених з Міністерством фінансів України і викладених в узагальнюючих консультаціях, нівелює значення як допомоги платнику податків.

Зазначена ситуація яскраво виражена в діяльності Інформаційно-довідковий департамент ДФС України. Як випливає з приписів пункту 4 Положення про Інформаційно-довідковий

департамент, вказаний структурний підрозділ надає суб'єктам господарювання та громадянам консультації в письмовій формі з використанням Бази знань (нині функціонує Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс, в якому викладено правові позиції ДФС України з питань оподаткування та митної справи), а також інформаційно-довідкові послуги, використовуючи Базу знань, систему «Ліга: Закон», яка не є державним інформаційним ресурсом на відміну від порталу Верховної Ради України, та інших офіційних джерел інформації з питань оподаткування, державної митної справи, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДФС України. Тобто консультації, які надає Інформаційно-довідковий департамент ДФС України, мають узагальнений, типовий характер, що суперечить нормам частини 2 статті 52 ПК України і частини 3 статті 21 МК України, які встановлюють індивідуальний, конкретний характер податкових та митних консультацій. Щодо митних консультацій, то потрібно вказати, що відповідно до частини 2 статті 21 МК України їх надання віднесено до компетенції митних органів за місцем розташування підприємств (за місцем проживання або тимчасового перебування громадян) або ДФС України. Ухвалення попередніх рішень щодо застосування окремих положень законодавства України з питань державної митної справи відповідно до частини 1 статті 23 МК України віднесено до компетенції органів ДФС без вказівки на конкретні структурні підрозділи, відповідальні за надання таких рішень. Така особливість дискреційних повноважень негативно впливає на ефективність надання інформаційних адміністративних послуг органів ДФС і потребує нормативного визначення конкретного територіального або структурного підрозділу органів ДФС (за аналогією з Інформаційно-довідковим департаментом), на яких покладатимуться функції з прийняття попередніх рішень щодо застосування окремих положень законодавства України з питань державної митної.

Крім того, інформаційні адміністративні послуги доцільно відрізняти від послуг, які надаються в рамках сервісного обслуговування платників податків.

Так, відповідно до наказу Міністерства доходів і зборів України від 30.09.2013 № 519 «Про затвердження Концепції та документів для забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів центрами обслуговування платників» ЦОП, крім адміністративних послуг, також надаються консультаційні та інформаційні послуги, перелік яких визначається розпорядчим документом Головного управління ГФС в областях, м. Києві та Севастополі на підставі відповідних наказів ДФС України, що встановлюють такі переліки за рівнями органів фіскальної служби [75]. Перелік таких послуг повинен бути розміщений на субсайті територіального органу ДФС. На даний час на зазначених ресурсах відсутня інформація про консультаційні та інформаційні послуги, що надаються конкретним ЦОП.

Офіційний сайт ДФС України містить лише інформацію про загальний перелік інформаційних та консультаційних послуг ЦОП. Так, інформаційні послуги, які надаються у ЦОП, стосуються, зокрема: допомоги платникам у оформленні заяв, заповненні податкової звітності; надання інформації про реквізити рахунків для зарахування платежів до бюджетів, надання платникам інформації про стан розрахунків з бюджетами; надання безкоштовного програмного забезпечення для формування та подання податкової звітності в електронному вигляді; розповсюдження брошур, буклетів, пам’яток та іншої друкованої продукції про сплату податків, тощо [207].

Консультаційні послуги у ЦОП надаються платникам спеціалістами ДПІ, відповідно до їх компетенції, у залі обслуговування платників та стосуються практичного використання конкретних норм законів або нормативно-правових актів з питань адміністрування податків чи зборів (обов’язкових платежів) [207]. Втім такі консультації не тягнуть настання юридичних наслідків, передбачених статтею 53 ПК України. Тобто вихідним критерієм розмежування інформаційних адміністративних послуг та послуг, що надаються в рамках державного обслуговування платників, є юридичні наслідки у вигляді виникнення, зміни або припинення правовідносин. За вказаним критерієм інформаційні послуги

органів ДФС доцільно розділяти на: адміністративні та організаційні. При цьому призначенням останніх є полегшення доступу до інформації про податки, збори, порядок їх нарахування та сплати, митні правила та порядок їх виконання, а також роз'яснення іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи ДФС.

Для визначення місця інформаційних та консультаційних сервісів у інформаційній діяльності органів ДФС пропонуємо скористатися підходом К. А. Фуглевич, яка виокремлює дві сторони інформаційних послуг, що надаються центрами надання адміністративних послуг:

1) надання інформації про: а) видачу інформаційної довідки; б) надання витягу (з реєстрів, Державного земельного кадастру тощо);

2) видача відомостей з документації;

3) видача дублікатів, викопіювань;

4) прийняття інформації та вчинення інших дій інформаційного характеру: а) прийняття повідомлення (про зміну найменування громадського об'єднання, мети (цілей), зміну особи (осіб), уповноваженої представляти громадське об'єднання, утворене шляхом прийняття повідомлення про утворення); б) внесення відомостей до реєстрів [191, с. 17]. Відповідно до першої групи потрібно відносити інформаційні адміністративні послуги, до другої – інформаційні та консультаційні сервіси ЦОП.

Необхідно наголосити, що, враховуючи рекомендації щодо поступового передання ЦОП функцій з прийняття документів для надання адміністративних послуг митницями, а також видачі результату таких послуг, доцільно було б передбачити і надання ЦОП консультаційних та інформаційних сервісів у галузі державної митної справи.

Наступним кроком у дослідженні інформаційних послуг є визначення та уніфікація процедур їх надання, що можливо за умови їх систематизації. Виділений перелік адміністративних послуг за видом публічно-сервісної діяльності органів ДФС може бути поділений на такі групи:

1) надання відомостей з реєстрів;

2) надання консультацій.

До першої групи інформаційних адміністративних послуг доцільно включити: надання витягу з реєстру платників єдиного податку; надання витягу з Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок.

Процедура надання витягу з реєстру платників єдиного податку визначена частиною 299.9 статті 299 ПК України, згідно з якою витяг з реєстру платників єдиного податку надається за запитом зареєстрованого платника єдиного податку [37].

Форма запиту про отримання витягу та форма витягу з реєстру платників єдиного податку затверджується ДФС України. Необхідно зауважити, що на сьогодні таких форм не встановлено, незважаючи на розробку ще у 2014 році проекту наказу Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження форми Запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку, форми Витягу з реєстру платників єдиного податку та Порядку ведення реєстру платників єдиного податку» [208], що в цілому негативно впливає на швидкість та якість надання вказаних послуг.

Строк надання витягу не повинний перевищувати одного робочого дня з дня надходження запиту. Витяг діє до внесення змін до реєстру. Таке законодавче формулювання є занадто абстрактним, оскільки не зрозуміло, які саме зміни спричиняють втрату чинності витягом: зміни у інформації щодо платника, яким запитується витяг чи будь-які зміни до реєстру, в тому числі і щодо нового платника податків. Також необхідно уточнити момент втрати чинності витягу з реєстру платників єдиного податку. Так, зміни до реєстру платників єдиного податку щодо конкретного платника можуть бути внесені:

1) у зв’язку із відмовою платника податків від застосування спрощеної системи оподаткування у зв’язку з переходом на сплату інших податків і зборів – в останній день календарного кварталу, в якому подано таку заяву;

2) у разі припинення юридичної особи (крім перетворення) або припинення підприємницької діяльності фізичною особою – підприємцем, згідно з законом – в день отримання відповідним контролюючим органом від державного реєстратора

повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення;

3) у разі виявлення відповідним контролюючим органом під час проведення перевірок порушень платником єдиного податку першої-третьої груп вимог – з першого числа місяця, наступного за кварталом, в якому допущено порушення. ПК України, а саме статтями 299 та 298 визначено й інші підстави для анулювання контролюючим органом реєстрації платником єдиного податку, але не встановлено конкретних строків внесення змін до єдиного реєстру платників єдиного податку.

Враховуючи викладене пропонуємо викласти частину 299.9 статі 299 ПК України у такій редакції: «299.9. Зареєстрований платник єдиного податку може безоплатно та безумовно отримати витяг з реєстру платників єдиного податку. Для отримання витягу з реєстру платників єдиного податку зареєстрований платник подає до контролюючого органу за місцем реєстрації запит встановленої форми.

Строк надання витягу не повинний перевищувати одного робочого дня з дня надходження запиту.

Витяг діє до внесення змін до відомостей про платника єдиного податку, що містяться у реєстрі. Витяг втрачає чинність одночасно із скасуванням контролюючим органом реєстрації платника як платника єдиного податку, про що контролюючий орган протягом двох робочих днів з дня внесення змін до реєстру повідомляє суб'єкта господарювання, надіславши письмове повідомлення про скасування реєстрації платником єдиного податку.

Форма запиту про отримання витягу, форма витягу з реєстру платників єдиного податку, форма повідомлення про скасування реєстрації платником єдиного податку затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» .

Наступною інформаційною послугою було названо надання витягу з Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок, умови та порядок отримання якої подано у Порядку формування та ведення Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок (далі – Єдиний

реєстр обладнання), затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 10 [195] (далі – Порядок № 11). Відповідно до пункту 11 Порядку № 10 відомості з Єдиного реєстру обладнання видаються заявнику, до яких віднесено як юридичних та фізичних осіб, так і органи публічної адміністрації, за письмовим запитом протягом 2 робочих днів з дня подання такого запиту [195].

Інформація з Єдиного реєстру обладнання, як результат адміністративної послуги, надається у формі витягу з відповідного реєстру, який є чинним до моменту внесення будь-яких змін до реєстру. .

Враховуючи те, що відповідно до пункту 5 Порядку № 10 ДФС забезпечує розміщення Єдиного реєстру обладнання на своєму офіційному веб-порталі, доступ до якого є відкритим та загальнодоступним, доцільно передбачити й електронну форму як подання запиту, так і отримання витягу з Єдиного реєстру обладнання фізичними і юридичними особами, з якими укладено договорів із ДФС про визнання електронних документів.

Підсумовуючи викладене, можемо зробити висновок про те, що для процедур надання відомостей з реєстрів як інформаційних адміністративних послуг характерні такі особливості:

1) суб’єктом звернення є фізична особа-підприємець чи юридична особа;

2) відсутність законодавчої вимоги щодо наявності у запитувача інформації реєстрації у відповідному реєстрі;

3) інформація може бути запитана щодо будь-якого суб’єкта або об’єкта, відомості про якого містяться у відповідному реєстрі;

4) для отримання послуги з надання відомостей з реєстрів заявник подає запит встановленої форми;

5) оперативність надання (1-2 робочі дні) результату послуги;

6) витяг з реєстру чинний протягом невизначеного строку, однак до моменту внесення змін до реєстру.

Наступним видом інформаційних адміністративних послуг було названо надання консультацій у письмовій формі, які також доцільно поділяти на податкові консультації та митні консультації.

Щодо податкових консультацій, то необхідно зауважити, що у листі Державної податкової адміністрації України від 21 січня 2011 року № 1600/7/10-1017/220 було викладено Методичні рекомендації щодо надання органами Державної податкової служби України письмових податкових консультацій, передбачених статтями 52 і 53 ПК [209]. Проте такі методичні рекомендації мають лише рекомендаційний характер, враховуючи форму викладення (лист, а не наказ) та відсутність державної реєстрації як нормативно-правового акта, що регулює права і обов'язки громадян, встановлює або змінює порядок їх реалізації. Враховуючи викладене, при аналізі процедур надання вказаних послуг доречно застосовувати положення виключно ПК України – при аналізі підстави для її одержання; суб'єкта надання; переліку та вимоги до документів, необхідних для отримання податкової консультації; граничного строку надання; переліку підстав для відмови у наданні консультації, а ПК України та Методичних рекомендацій – при дослідженні внурішньоорганізаційної діяльності органів ДФС при наданні податкових консультацій.

Умовою отримання вказаної послуги є звернення платника податків. При цьому стаття 52 ПК України не визначає обов'язкової письмової форми для звернення при отриманні письмової податкової консультації. Навпаки пункт 52.3 статті 52 вказує ПК України, що вибір форми консультації (усна, письмова або електронна) належить платнику податків. У зв'язку з цим вважаємо необхідно передбачити відповідність форми звернення формі отриманої консультації, яку планується отримати. Так, враховуючи передбачену частиною 53.3 статті 53 ПК України можливість оскарження платником податків наданої йому індивідуальної податкової консультації як правового акта індивідуальної дії, викладеної в письмовій або електронній формі, а також вимоги до змісту таких консультацій, об'єктивною є заборона подання усного звернення для отримання податкової консультації у письмовій або електронній формі.

Також ПК України не визначено і обов'язкової форми звернень або щонайменше вимог, що висуваються до таких звернень. Втім аналогія закону, як засіб подолання прогалин у правовому

регулюванні, дозволяє поширити вимоги статті 5 Закону України від 02.10.1996 № 393/96-ВР «Про звернення громадян» [17] на звернення платників податків, що подаються з метою отримання податкових консультацій.

Усне звернення викладається громадянином на особистому прийомі або за допомогою засобів телефонного зв'язку через визначені контактні центри, телефонні «гарячі лінії» та записується (реєструється) посадовою особою [17]. Таким центром у системі органів ДФС України є Інформаційно-довідковий департамент ДФС України, також усну консультацію можливо отримати у ЦОП.

Письмове звернення може бути подано в один із таких способів: особисто або через уповноважену особи безпосередньо до органу ДФС; надіслано поштою; подано із використанням засобів електронного зв'язку [17], в тому числі через електронний кабінет платника податків. Письмове звернення повинно бути підписано заявником (заявниками) із зазначенням дати [17]. Закон України від 02.10.1996 № 393/96-ВР «Про звернення громадян» не вимагає застосувати електронний цифровий підпис при надсиланні електронного звернення [17]. Водночас враховуючи те, що податкова або митна консультація є індивідуальним актом, що створює, змінює, припиняє права і обов'язки платника податків, при поданні звернення для її отримання доцільно передбачати обов'язкове проставляння електронного цифрового підпису або ж передбачити можливість подання звернення в електронній формі платником податків, з яким ДФС України укладено договір про визнання електронних документів.

Щодо змісту звернення за податковою або митною консультацією, то доцільно передбачити такі його реквізити: прізвище, ім'я, по батькові, місце реєстрації фізичної особи, найменування та податкову адресу юридичної особи, опис питань та фактичних обставин, що зумовили звернення, дата та підпис заявника. Відсутність названих елементів є підставою для повернення звернення із указуванням недоліків, які необхідно усунути, або залишення його без розгляду у разі неможливості встановити особу, яка звернулася за консультацією.

Консультації надаються безоплатно. Строк надання консультації – 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення даним контролюючим органом [37]. З метою виконання приписів Закону України 13.01.2011 № 2939-VI «Про доступ до публічної інформації» податкові та митні консультації розміщуються на сайті органу ДФС, який надав консультацію, не пізніше ніж через 10 календарних днів після дня їх надання без зазначення найменування (прізвища, ім'я, по батькові) платника податків та його податкової адреси [37].

ПК України встановлено і окремі вимоги щодо змісту податкової консультації, наданої у письмовій чи електронній формі. Така консультація обов'язково повинна містити опис питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, вказаних у зверненні платника податків, обґрунтування застосування норм законодавства та висновок з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства (частина 52.3. статті 52 ПК України) [37]. Контролюючі органи мають право надавати консультації виключно з тих питань, що належать до їх повноважень (частина 52.5 статті 52 ПК України) [37].

Методичними рекомендаціями також передбачено ряд вимог до змісту податкових консультацій, у тому числі вони повинні: надаватися згідно з цими Методичними рекомендаціями, виходячи з положень ПК України та економічного змісту того чи іншого виду податку, збору (обов'язкового платежу), інших законів, що регулюють справляння відповідних зборів/плати; містити у назві посилання на конкретну статтю або пункт акта законодавства, щодо якого вона надається; відповідати вимогам діловодства [209].

Формою отримання результату є лист органу ДФС, що формується за вимогами, викладеними у Типовій інструкції з діловодства у центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих органах виконавчої влади, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2011 р. № 1242 [171].

Проекти листів, якими надаються податкові консультації з питань застосування податкового законодавства, готуються

структурним підрозділом, до компетенції якого відноситься питання, викладене у відповідному зверненні. В обов'язковому порядку такий проект погоджується із керівниками структурних підрозділів податкового контролю юридичних осіб (крім підрозділу оподаткування фізичних осіб) та юридичного департаменту [171].

Підсумовуючи розглянуте вище, зазначимо, що не визначеним залишається порядок прийому звернень та направлення їх компетентному підрозділу, а також порядок отримання результату таких послуг заявником. Вважаємо, що такі процедури повинні бути подібними до процедур розгляду звернень громадян, які досить детально врегульовано Порядком розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у ДФС України та її територіальних органах, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2015 № 271 [210], які доцільно закріпити в окремому наказі ДФС України.

Наступною інформаційною послугою було названо надання митних консультацій, які відповідно до частини 2 статті 21 МК України надаються митницями за місцем розташування підприємств (за місцем проживання або тимчасового перебування громадян) або ДФС України, в усній, письмовій або, за бажанням заінтересованої особи, електронній формі у строк, що не перевищує 30 календарних днів, наступних за днем отримання відповідного звернення. Консультації в письмовій формі надаються у вигляді рішень органів доходів і зборів.

Необхідно констатувати, що нормативне регулювання процедури надання митних консультацій залишається донині невизначеним, у тому числі законодавцем не подано порядку надання митних консультацій в електронній формі. З погляду теорії такі процедури повинні бути подібними до процедур надання податкових консультацій, однак відсутність нормативних актів, у тому числі прийнятих ДФС України, які б врегульовували внтурішньоорганізаційні відносини в системі органів ДФС щодо опрацювання звернень підприємств та громадян про отримання митних консультацій, вимог до рішень органів ДФС як результату надання послуги, а також форм отримання результату, негативно впливає на швидкість та якість надання таких консультацій. Враховуючи викладене, вважаємо,

що першим кроком у напрямі посилення сервісної функції органів ДФС є визначення процедур приймання, опрацювання та направлення заявникам податкових та митних консультацій, у тому числі здійснення такої діяльності у електронній формі.

Висновки до розділу 2

Процедури надання адміністративних послуг органів ДФС відрізняються залежно від виду послуги: дозвільної, реєстраційної, інформаційної, що вимагає встановлення їх поняття та ознак.

Визначено, що дозвільна адміністративна послуга – це публічно-владна діяльність окремих служб, підрозділів чи органів ДФС (їх окремих посадових осіб) стосовно визнання за умови відповідності встановленим вимогам за особою права здійснювати певні дії, провадити конкретний вид господарської діяльності, щодо яких законом встановлено заборону вчинення без спеціального уповноваження, шляхом видачі за заявою такої особи документа встановленого зразка (дозволу, ліцензії, свідоцтва). Дозвільні адміністративні послуги доцільно поділяти на видачу дозволів та надання ліцензій, що зумовлено як відмінностями правового регулювання процедур надання, так і сферами суспільного життя, де вони застосовуються.

Виділено такі ознаки дозвільних адміністративних послуг органів ДФС:

1) забезпечують реалізацію права особи на здійснення певного виду діяльності, щодо якої законом встановлено заборону вчинення без спеціального уповноваження;

2) надаються за умови відповідності особи, матеріально-технічної бази суб’єкта господарювання вимогам щодо провадження такого виду діяльності, що зумовлює необхідність дати у законодавстві визначення виключного переліку підстав для відмови у видачі дозволу, ліцензії;

3) їх результатом є прийняття індивідуального акта;

4) формою отримання результату є дозвільний документ (ліцензія, витяг з відповідного реєстру).

Доведено, що надання реєстраційних адміністративних послуг є самостійним видом сервісної діяльності органів ДФС і полягає у провадженні публічно-владної діяльності окремими підрозділами органів ДФС щодо офіційного визнання за зверненням фізичної або юридичної особи об'єкта реєстрації, надання йому законності та юридичної значимості шляхом внесення відомостей про нього до відповідних реєстрів та видачі заявнику документа, що підтверджує внесення об'єкта до відповідного реєстру.

Сформовано перелік ознак реєстраційних адміністративних послуг органів ДФС, до яких віднесено такі:

1) забезпечують реалізацію обов'язків особи;

2) мають безумовний характер, тобто їх надання не пов'язане з будь-якими умовами про зустрічні дії заявника;

3) результатом їх надання є внесення відомостей про об'єкт реєстрації до відповідного реєстру;

4) формою отримання результату є витяг з відповідного реєстру.

Дослідження фахової наукової літератури та чинного законодавства України дало можливість визначити інформаційні адміністративні послуги органів ДФС як спрямовану на забезпечення умов для реалізації суб'єктивних прав фізичної або юридичної особи публічно-владну діяльність окремих служб та підрозділів органів ДФС, яка здійснюється за зверненням особи і має своїм результатом надання юридично значущої інформації, що зумовлює виникнення, зміну або припинення правовідносин, у формі витягу з реєстру або письмової /електронної індивідуальної консультації. Інформаційні адміністративні послуги можна розподілити на такі групи:

1) надання відомостей з реєстрів;

2) надання консультацій.

Встановлено, що для процедур надання відомостей з реєстрів як інформаційних адміністративних послуг характерні такі особливості:

1) суб'єктом звернення є фізична особа-підприємець чи юридична особа;

2) відсутність законодавчої вимоги щодо наявності у запитувача інформації реєстрації у відповідному реєстрі;

3) інформація може бути запитана щодо будь-якого суб'єкта або об'єкта, відомості про якого містяться у відповідному реєстрі;

4) для отримання послуги з надання відомостей з реєстрів заявник подає запит встановленої форми;

5) оперативність надання (1-2 робочі дні) результату послуги;

6) витяг з реєстру чинний протягом невизначеного строку, однак до моменту внесення змін до реєстру.

Характерними ознаками інформаційних адміністративних послуг у формі податкових чи митних консультацій названо:

1) надаються за зверненням будь-якого платника податків;

2) спричиняють виникнення, зміну, припинення прав і обов'язків платника податків;

3) результатом є надання роз'яснення з питань практичного застосування окремих норм податкового та митного законодавства;

4) формою отримання результату є лист органів ДФС.

Розділ 3
НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД НАДАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Діяльність органів ДФС України щодо надання адміністративних послуг є важливим напрямом діяльності органів ДФС, від якості виконання якої залежить реалізація та належне виконання приписів не лише податкового та митного законодавства, а й упорядкування проведення готівкових розрахунків, адміністрування єдиного соціального внеску на загально-обов'язкове державне соціальне страхування, дотримання правил та обмежень під час виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Незважаючи на позитивні зрушення у організаційно-правовому забезпеченні надання адміністративних послуг органами ДФС, у процесі дослідження було виявлено ряд недоліків такої діяльності, що суттєво впливають на якість, зручність та доступність таких послуг.

Удосконалення організаційних засад надання адміністративних послуг органами ДФС вимагає насамперед запровадження електронної форми надання таких послуг, що передбачає можливість подання он-лайн електронної заяви про отримання послуги, підписаної ЕЦП, копій документів. Результат адміністративної послуги також може бути отриманий засобами інформаційно-телекомунікаційного зв'язку або он-лайн шляхом перегляду відповідних відкритих інформаційних ресурсів органів ДФС (наприклад, доступ до реєстрів платників ЄП), або у вигляді електронного документа, що є особливо актуальним, враховуючи набуття чинності Законом України 10.12.2015 № 888-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо розширення повноважень органів місцевого самоврядування та оптимізації надання адміністративних послуг», яким до

обов'язків суб'єктів надання адміністративних послуг віднесено вжиття заходів щодо запровадження надання адміністративних послуг в електронній формі, а також заходів щодо розбудови системи міжвідомчої електронної взаємодії, забезпечення безоплатного та відкритого доступу до своїх інформаційних систем та баз даних, якщо інше не передбачено законом (пункти 2, 5 частини 9 статті 9 Закону України «Про адміністративні послуги») [211].

Можливість отримати послугу он-лайн вже передбачена у випадку реєстрації платника єдиного податку. Результатом такої послуги є внесення відповідних записів до реєстру платників єдиного податку, а спосіб отримання полягає у перегляді такого реєстру, дані з якого щоденно оприлюднюються на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (на даний час не функціонує – *прим. дисертанта*) та офіційному веб-порталі ДФС. Аналогічний підхід доцільно запровадити і у випадку реєстрації РРО (на сьогодні результатом надання вказаної послуги є видача реєстраційного посвідчення) та КОРО. Необхідно зауважити, що після реєстрації КОРО на РРО в контролюючому органі суб'єкт господарювання на титульну сторінку книги ОРО самостійно вносить запис щодо фіскального номера та найменування контролюючого органу, яким здійснено реєстрацію книги ОРО. Аналогічну процедуру доцільно запровадити і при реєстрації КОРО на господарську одиницю. Вказана пропозиція актуалізується у зв'язку із наявністю електронних сервісів «Інформація про РРО» та «Інформація про КОРО», розташованих на веб-порталі ДФС.

Форма отримання результату – витяг з відповідного реєстру – дозволяє вести мову про необхідність запровадження можливості отримати он-лайн результат таких послуг: надання дозволу на відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання; надання дозволу на відкриття та експлуатацію митного складу; надання дозволу на відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу; надання дозволу на здійснення митної брокерської діяльності. Така можливість вбачається за рахунок впровадження електронних сервісів: «Реєстр складів тимчасового зберігання», «Реєстр митних складів»,

«Реєстр вільних митних зон комерційного або сервісного типу», «Реєстр митних брокерів» із розміщенням їх на офіційному веб-сайті ДФС. Впровадження вказаної пропозиції дозволить скоротити процедуру надання адміністративної послуги щонайменше на 3 робочі дня (саме такий термін передбачено МК України для надання підприємству витягу з відповідного реєстру з дня прийняття рішення про надання дозволу).

Також своєчасним є внесення змін до Закону України 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництво та обігу сприту етилового, коньячного плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», під час визначення ліцензії як документа, що надається органом ліцензування, на право провадження суб'єктом господарювання визначеного ним виду господарської діяльності, в електронному вигляді. Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» визначає, що ліцензія в електронному вигляді являє собою запис про наявність ліцензії у такого суб'єкта господарювання в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців [47]. Електронний вигляд ліцензії доцільно передбачити для ліцензій на виробництво спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, оптову торгівлю спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами. Паперову форму потрібно зберегти для видачі ліцензій на роздрібний продаж алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що зумовлено вимогами законодавства про захист прав споживачів. Так, відповідно до статті 4 Закону України від 12.05.1991 № 1023-XII «Про захист прав споживачів» споживачі під час придбання, замовлення або використання продукції, яка реалізується на території України, мають право на необхідну, доступну, достовірну та своєчасну інформацію про продукцію, її кількість, якість, асортимент, а також про її виробника (виконавця, продавця) [212]. Цю та іншу інформацію вони можуть отримати з куточки покупця, обов'язковість оформлення якого встановлено Порядком провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 15 червня 2006 р. № 833, згідно з пунктом 10 якого суб'єкти господарювання

повинні забезпечити, з-поміж іншого наявність на видному та доступному місці ліцензії відповідно до встановлених законодавством вимог [213].

Стосовно запровадження електронних адміністративних послуг цікавим є досвід Республіки Узбекистан, де відповідно до Постанови Кабінету Міністрів Республіки Узбекистан «Про заходи щодо подальшого вдосконалення взаємодії органів державного та господарського управління, державної влади на місцях з юридичними та фізичними особами з використанням інформаційно-комунікаційних технологій», податковою службою розроблено і запроваджено інтерактивні державні послуги з використанням інформаційно-комунікаційних технологій, для користування якими *немає необхідності установлювати спеціальне програмне забезпечення на комп'ютері користувача*. Надаються засоби для формування запитів, такі як: вибір параметрів із запропонованого списку, їх відправки та автоматичне формування звітів за відправленими запитами [214, с. 192].

Передбачено можливість перегляду платниками податків своїх реєстраційних даних. Інтерактивні послуги податковими органами надаються безкоштовно. Найбільш цікавими з них є послуги щодо забезпечення видачі платникам податків виписки з плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання податковими органами на відповідний період. Платник податків має можливість отримати інформацію про наявність (або відсутність) своєї організації у плані-графіку перевірок на заданий період, строках проведення перевірки і переліку контролюючих органів, які беруть участь у перевірці. Ці послуги надаються за запитом платника податків, який за допомогою мережі Інтернет відвідує сервер Державного податкового комітету, на якому формує відповідний запит, що через корпоративну мережу податкової служби передається до податкової інспекції за місцем реєстрації платника податків. Автоматично сформована відповідь на запит у тому самому порядку та по тих самих каналах зв'язку передаються платникові податків [215].

Вказана пропозиція є актуальною і для України. Так, 01.07.2015 до Верховної Ради України було подано проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо

оприлюднення планів перевірок суб'єктів підприємницької діяльності) за № 2212а, який передбачає доповнення ПК України нормою щодо обов'язкового оприлюднення плану-графіка планових документальних виїзних та невиїзних перевірок на офіційному сайті ДФС України та в офіційному друкованому виданні, яке визначається ДФС України [216]. Така вимога є своєчасною та необхідною для дерегуляції підприємницької діяльності, уніфікації контрольних процедур у всіх галузях. Так, приписи щодо оприлюднення на офіційному веб-сайті органу державного нагляду (контролю) не пізніше ніж за 10 днів до початку відповідного планового періоду плану здійснення заходів державного нагляду (контролю) було внесено до Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» ще у 2014 році Законом України від 22.07.2014 № 1600-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обмеження втручання у діяльність суб'єктів господарювання» [217]. Щодо податкового контролю, то план-графік проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання, а також інформація, яка містить відомості про терміни та обсяги запланованих заходів податкового контролю конкретних суб'єктів господарювання (до початку перевірки) згідно з Переліком відомостей, які містять службову інформацію в органах ДФС [218], віднесені до категорії службової, тобто такої, що не може бути отримана платником податків за запитом або іншим зверненням.

Питання оприлюднення плану-графіка проведення планових документальних перевірок платників податків є досить дискусійним. Так, резолюцією Віце-прем'єр-міністра України – Міністра культури України В. Кириленка від 09.10.2015 № 20268/39/1-15 пункт 54 Плану заходів щодо дерегуляції господарської діяльності, затвердженого Розпорядження КМУ від 18 березня 2015 р. № 357-р, що стосувався поширення дії Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» на податкові органи знято з контролю, враховуючи висловлену ДФС України та Міністерством фінансів України позицію щодо недоцільності поширення дії Закону України «Про основні засади державного

нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» на податкові органи, оскільки реалізація вказаного унеможливить проведення контрольних заходів, що, в свою чергу, призведе до погіршення платіжної дисципліни та зменшення надходжень до бюджету. Водночас запозичення досвіду Республіки Узбекистан стосовно надання виписки з відповідного плану-графіка на запит конкретного платника і щодо нього, дозволить досягти компромісу між інтересами платників та позицією контролюючих органів, а також виконати вимоги щодо дерегуляції господарської діяльності.

Необхідно зауважити, що запровадження вказаних вище сервісів можливе в рамках Віртуального офісу електронних адміністративних послуг, який нині діє у Дніпропетровській області, відповідно до Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18 липня 2012 р. № 514-р «Про затвердження плану заходів з впровадження Ініціативи «Партнерство «Відкритий Уряд» [219] як складова частина комплексного проекту «Електронний регіон».

Віртуальний офіс електронних адміністративних послуг Дніпропетровської області являє собою систему веб-порталів та забезпечує: для заявників – актуальну, повну, несуперечливу й точну інформацію про всі послуги, а також можливість отримання цих послуг за принципом «єдиного вікна»; для місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування – можливість удосконалення системи управління у сфері результативності та ефективності надання адміністративних послуг, а також реалізацію механізму організації міжвідомчої взаємодії [220].

Віртуальний офіс має такі переваги [218, с. 214]:

1. Запровадження нових організаційно-технологічних форм надання громадянам та суб’єктам підприємницької діяльності адміністративних послуг, досягнення максимальної прозорості, забезпечення відкритості та рівності умов при розгляді звернень громадян, надання інформаційно-консультаційних послуг, забезпечення законних прав та інтересів громадян та суб’єктів підприємницької діяльності.

2. Організація електронного документообігу між суб’єктами надання адміністративних послуг та ЦНАПами в процесі надання

населенню та суб'єктам підприємницької діяльності адміністративних послуг.

3. Надання електронних сервісів громадянам та суб'єктам підприємницької діяльності в процесі отримання адміністративних послуг, загалом:

– створення профілю в електронному кабінеті користувача;

– електронна консультація (у межах визначеної законодавством компетенції);

– попередній запис на прийом до адміністратора ЦНАП;

– перегляд інформації про стан справ;

– перегляд електронних повідомлень.

На сайт винесено бібліотеку нормативних документів із посиланням на сайти Верховної Ради та Кабінету Міністрів, а також створено шаблони документів: заяви, опис документів, супровідний лист, акт передачі.

Водночас повноцінне провадження Віртуального офісу електронних адміністративних послуг у діяльність органів ДФС є питанням часу та ресурсів. Однак на сьогодні перспективною є розробка комплексної програми цього напряму модернізації діяльності органів ДФС, враховуючи результати апробації Віртуального офісу електронних адміністративних послуг як «віртуальної версії» ЦНАП. Впровадження віртуального офісу може відбуватися поступово: першим етапом потрібно назвати створення віртуальних офісів у ЦОП, другим – надання через віртуальні офіси ЦОП адміністративних послуг митницями та Головними управліннями ДФС в областях, третім – створення єдиного віртуального офісу з надання електронних адміністративних послуг ДФС України, через який надаватимуться послуги ЦОП, митницями, Головними управліннями ДФС в областях, м. Києві та Севастополі, ДФС України.

Створення віртуальних офісів з надання адміністративних послуг ЦОП повинно забезпечувати:

1) Для громадян:

– Доступ до повної інформації про всі адміністративні та інші послуги, що надаються ЦОП з єдиного інформаційного джерела (регламенти, картки, перелік документів, порядок отримання, терміни, платність/безоплатність, графік прийому тощо);

– Можливість отримати інформацію про хід розгляду справи через сервіс «Електронний кабінет платника податків» та, додатково, через смс-повідомлення;

– Можливість отримати електронну консультацію, а також інформаційні адміністративні послуги в електронній формі (податкові та митні консультації).

– Можливість попередньо замовити послуги з наступним одноразовим відвідуванням ЦОП, що є особливо актуальним при отриманні послуги з реєстрації РРО;

– Можливість записатись на прийом через електронний кабінет

2) Для органів ДФС:

– Контроль дотримання законності у сфері надання адміністративних послуг (за переліком документів, що вимагалися для надання послуги, термінами та результатами надання адміністративних послуг);

– Моніторинг якості та своєчасності надання адміністративних послуг.

– Електронна міжвідомча та внутрішньовідомча взаємодія: передача та отримання проміжних документів в електронній формі в процесі надання адміністративних послуг.

Однією із найгостріших проблем щодо вдосконалення організаційно-правових засад надання адміністративних послуг, у тому числі і органами ДФС, дослідниками називається запровадження принципів «єдиний офіс» та «єдине вікно» щодо процедур надання таких послуг[222, с. 30-31; 10, с. 88].

Н. Гончарук наголошує, що правова визначеність у процедурних питаннях зменшує можливості для зловживань та гарантує правову захищеність приватних осіб. При цьому процедура надання адміністративних послуг повинна ґрунтуватися на принципах цілісності (результативності) адміністративної послуги та «єдиного вікна» – приватна особа подає заяву та при потребі необхідний мінімум документів, а збір довідок, погодження тощо має здійснюватися всередині адміністрації (всередині адміністративного органу та між адміністративними органами), а не покладалися на особу. При встановленні процедури надання адміністративної послуги

необхідно орієнтуватися на кінцевий результат та не допускати «подрібнення» адміністративної послуги [222, с. 31].

І. О. Федотова робить спробу з'ясувати, яким має бути надання адміністративних послуг за принципами «єдине вікно», «єдиний офіс» [223].

На думку вченої, «Єдиний офіс» можна загалом визначити як місце, де представниками держави у відповідь на запит фізичної та юридичної особи надається актуальна та повна інформація про умови надання, порядок, строки та результат адміністративної послуги, та власне здійснюється надання певного комплексу послуг органів публічної адміністрації. Водночас «Єдиний офіс» – не лише місце отримання заявниками інформації, бланків та документів, але й спосіб організації роботи суб'єктів надання адміністративних послуг [223, с. 87].

«Єдині офіси» можуть існувати у двох форматах: власне «єдиний офіс» та «єдине вікно». Формат «єдиний офіс» означає, що заявники можуть подати документи на одержання певних адміністративних послуг представникам установ, які зосереджені в одному приміщенні чи будівлі [223, с. 87].

Необхідно вказати, що у системі органів ДФС функціонують відповідні єдині офіси – ЦОП, які забезпечують не лише надання адміністративних послуг, а також здійснюють прийом та реєстрацію вхідної кореспонденції, що надходить від суб'єктів господарювання юридичних та фізичних осіб, громадян; прийом звітності та надають консультації платника податків.

ЦОП здійснюють організацію надання адміністративних послуг, що віднесені до компетенції ДПІ та головних управлінь ДФС в АР Крим, областях, м. Києві та Севастополі, однак не ДФС України, що суперечить концепції «єдиний офіс», так і завданням ЦОП, одним із яких згідно із пунктом 1.4. Примірного положення про Центр обслуговування платників, затвердженого Наказом Міндоходів від 30.09.2013 № 519 спрощення та оптимізація процедур надання адміністративних послуг, зменшення витрат, пов'язаних із виконанням податкових зобов'язань [75]. Так, ДФС України з метою покращення обслуговування платників податків у багатьох інформаційних картках адміністративних послуг, що надаються безпосередньо ДФС України, одним із способів

подання заяви та документів визначено їх надсилання поштою. Однак такий спосіб подачі документів унеможливлює своєчасне виправлення незначних недоліків та помилок, наприклад редакційного характеру, у заяві на отримання адміністративної послуги, не дозволяє виявляти некомплектність доданих до заяви документів на етапі звернення, що значно ускладнює та продовжує у часі надання адміністративних послуг суб'єктам господарювання. Виявлення незначних недоліків у заяві про отримання адміністративної послуги та їх швидке виправлення платником податків повинне бути визначено як одне із головних завдань ЦОП.

Формат «Єдиний офіс» як форма організації діяльності ЦОП передбачає поетапну передачу функції з організації роботи щодо надання адміністративних послуг з питань державної митної справи від митниць до ЦОП. На даний час є чинним Лист Міністерства доходів і зборів від 20.09.2013 р. № 18707/7/99-99-24-01-02-17 «Щодо делегування ЦОПП окремих етапів з надання адміністративних послуг з питань державної митної справи», яким затверджено перелік адміністративних послуг з питань державної митної справи, при наданні яких ЦОП здійснює прийом заяв та документів про надання таких послуг. Уповноважена посадова особа ЦОП здійснює прийом документів від суб'єктів господарювання для надання адміністративних послуг за затвердженим переліком, при цьому посадова особа приймає до розгляду документи виключно по тих об'єктах, які розташовані у межах території, яку обслуговує ЦОП. За відсутності зауважень документи, подані суб'єктом господарювання для отримання адміністративної послуги, реєструються ЦОП у встановленому порядку. Не пізніше ніж на наступний день від дати реєстрації документів вони направляються кур'єрською службою (фельд'єгерським зв'язком) до митниці, у зоні діяльності якої розташовані заявлені об'єкти. Документи, надіслані ЦОП для надання суб'єктам господарювання адміністративних послуг, реєструються у митниці в установленому порядку. Розгляд зазначених документів здійснюється посадовими особами митниці у

встановлені строки. При цьому початок перебігу таких строків починається з моменту реєстрації цих документів у ЦОП.

До адміністративних послуг з питань державної митної справи, заява на отримання яких може бути подана до ЦОП віднесено майже всі послуги, що надаються митницями за винятком видачі свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами і продовження строку дії свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами.

Формат «єдине вікно» передбачає подання заявником пакета необхідних для отримання адміністративної послуги посадовій особі ЦОП. Подальша взаємодія з іншими учасниками процедури надання адміністративної послуги здійснюється без участі заявника, який одержує результат адміністративної послуги від тієї самої посадової особи ЦОП, без додаткового звернення за отримання погоджень, переведення обладнання у необхідний режим роботи, підтвердження певних фактів до інших органів публічної адміністрації, підприємств, установ, організацій, що їм підпорядковані. Запровадження принципу «єдине вікно» є необхідним кроком удосконалення процедури реєстрації РРО, під час якої заявник зобов'язаний звертатися до центрів сервісного обслуговування для переведення РРО у фіскальний режим роботи і введення його в експлуатацію та отримати відповідну довідку, що є підставою для реєстрації РРО.

Вигоди запровадження принципів «єдиний офіс» та «єдине вікно», крім безпосередньої економії витрат і часу заявників, поширюються і на органи влади у вигляді покращеної підзвітності та об'єктивності щодо прийняття рішень під час надання послуг громадянам і підприємствам. Концепція «єдиний офіс» також пропонує засіб викорінення ситуації «монополістів на інформацію», за якої органи влади можуть приховувати інформацію від громадян і підприємств або позбавляти їх рівного доступу до неї [223, с. 87].

Наступною проблемою є виконання ДФС України та її територіальними органами обов'язків, покладених на них як суб'єктів надання адміністративних послуг Законом України

06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги». Вказане насамперед стосується виконання приписів частини 7 статті 9, згідно з якою органи ДФС не мають права вимагати від платників податків документи або інформацію, що перебувають у їх володінні або у інших державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ або організацій, що належать до сфери їх управління. Адже донині немає єдиних інформаційних баз та нормативного регулювання обміну інформації між органами публічної адміністрації під час надання адміністративних послуг. Так, на сьогодні лише ПК України визначає види інформації, яка може бути отримана органами ДФС від органів публічної адміністрації, підприємств, установ організацій (статті 72, 73 ПК України). Відповідно до підпункту 72.1.2 пункту 72.1 статті 72 ПК України органи ДФС отримують від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, інформацію про: рухоме та нерухоме майно, корпоративні права, що надаються та/або реєструються такими органами; результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків; надані ними дозвільні послуги, в тому числі видані дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності; експортні та імпортні операції платників податків; інформацію, що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування [37].

Однак отримання такої інформації визначено ПК України одним із способів податкового контрою (підпункт 62.1.2 пункту 62.1 статті 62 ПК України), відповідно, можливість її використання під час надання адміністративних послуг залишається не визначеною. Крім того, такої інформації не достатньо для надання усієї сукупності адміністративних послуг органів ДФС. Вказану прогалину пропонуємо усунути шляхом розробки та прийняття Порядку обміну інформацією між органами виконавчої влади під час надання адміністративних послуг систему електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів, який дозволить деталізувати та втілити

в життя приписи частини 8 статті 9 Закону України «Про адміністративні послуги», відповідно до якої суб'єкт надання адміністративної послуги отримує документи або інформацію, що є у володінні іншого органу публічної адміністрації, підприємств, установ, організацій, що належать до сфери їх управління без участі заявника на підставі поданих відомостей у заяві. Такий обмін інформацією забезпечується доступом до інформаційних систем або баз даних інших суб'єктів надання адміністративних послуг або через систему електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів. Крім того, прийняття названого вище Порядку обміну інформацією є необхідним відповідно до встановленого пунктом 4 частини 9 статті 9 Закону України 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» обов'язку суб'єктів надання адміністративних послуг забезпечити адміністраторам центрів надання адміністративних послуг, а також іншим суб'єктам надання адміністративних послуг безоплатний віддалений доступ до власних інформаційних систем та електронних баз даних (реєстрів), що містять інформацію, необхідну для надання таких послуг, у тому числі через систему електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів [3].

Також необхідно зазначити про невідповідність нормативного регулювання процедур надання окремих адміністративних послуг приписам частини 1 статті 5 Закону України від 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги», згідно з якою виключно законами, які регулюють суспільні відносини щодо надання адміністративних послуг, встановлюються:

1) найменування адміністративної послуги та підстави для її одержання;

2) суб'єкт надання адміністративної послуги та його повноваження щодо надання адміністративної послуги;

3) перелік та вимоги до документів, необхідних для отримання адміністративної послуги;

4) платність або безоплатність надання адміністративної послуги;

5) граничний строк надання адміністративної послуги;

6) перелік підстав для відмови у наданні адміністративної послуги [3].

Так, переважно підзаконними нормативними актами визначено перелік та вимоги до документів, необхідних для отримання дозволів; перелік підстав для відмови у наданні дозволів органами ДФС, при чому саме МК України до компетенції Міністерства фінансів України віднесено визначення форми, порядку подання та розгляду заяв на отримання дозволів, порядку надання, зупинення дії, анулювання дозволів. Враховуючи викладене, пропонуємо доповнити статтю 407 МК України частиною 1 такого змісту: «1. Перелік та вимоги до документів, необхідних для отримання дозволів на провадження видів діяльності, зазначених у статті 404 цього Кодексу, перелік підстав для відмови у наданні дозволів на провадження, видів діяльності, зазначених у статті 404 цього Кодексу встановлюються законом». Відповідно, частину 1 статті 407 вважати частиною 2.

З метою виконання вимог статті 5 Закону України «Про адміністративні послуги» необхідно доповнити Закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» нормами, що визначатимуть вимоги до матеріально-технічної бази суб’єкта господарювання, що має намір провадити діяльність з оптового продажу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, переліку підтвердних документів про відповідність заявника встановленим вимогам, переліку підстав для відмови у видачі такої ліцензії, моменту внесення плати за ліцензію.

Приписи щодо законодавчого визначення переліку та вимог до документів, необхідних для отримання адміністративної послуги; граничного строку надання адміністративної послуги; переліку підстав для відмови у наданні адміністративної послуги також не виконані при нормативному регулюванні процедур послуг з реєстрації КОРО та розрахункових книжок, РРО, що потребує внесення відповідних змін до Закону України від 06.07.1995 № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів

розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

Наступним проблемним питанням в організації надання адміністративних послуг є реалізація принципів державної політики у сфері надання адміністративних послуг, до яких статтею 4 Закону України від 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» віднесено: верховенство права, законність, юридичну визначеність, стабільність, рівність перед законом, відкритість та прозорість, оперативність та своєчасність, доступність інформації про надання адміністративних послуг, захищеність персональних даних, раціональну мінімізацію кількості документів та процедурних дій, що вимагаються для отримання адміністративних послуг, неупередженість та справедливість, доступність та зручність для суб'єктів звернень [3].

Упровадження вказаних принципів повною мірою не можливе без визнання адміністративними послугами ряду заявних проваджень, передбачених Законом України від 08.07.2010 № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [224], відповідно до частини 2 статті 4 якого органи ДФС ставлять на облік платників ЄСВ. Взяття на облік платників ЄСВ здійснюється органом ДФС внаслідок внесення відповідних відомостей до реєстру страхувальників. Відповідно, взяття на облік платника ЄСВ відповідає одній із ознак реєстраційних адміністративних послуг органів ДФС, а саме способу її надання – внесення відомостей до відповідного реєстру. Враховуючи те, що згідно з нормами ПК України облік платників податків є однією із форм податкового контролю, пропонуємо для відображення у назві такої діяльності сервісної складової визначати її реєстрацією платників ЄСВ.

Діяльність органів ДФС із реєстрації платників ЄСВ відповідає і іншим ознакам адміністративних послуг. Так, внесення відомостей до реєстрів страхувальників є одним із владних повноважень органів ДФС, наданого для реалізації покладених на ці органи завдань з адміністрування ЄСВ. А власне реєстрація платника ЄСВ пов'язується із виникненням у нього обов'язку з нарахування та сплати ЄСВ.

Порядок реєстрації платників ЄСВ визначений наказом Міністерства фінансів України від 24.11.2014 № 1162 «Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників» [225], який передбачає дві процедури реєстрації таких платників, залежно від правового забезпечення їх утворення та функціонування. Так, відомості про юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, що утворюються відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» вносяться на підставі відомостей з реєстраційної картки, сформованої та переданої державним реєстром органам ДФС України не пізніше наступного робочого дня з дня їх отримання.

Проте у окремих фізичних і юридичних осіб обов'язок реєстрації платником ЄСВ виникає через інші підстави. Зокрема, мова йде про осіб, на яких не поширюється дія Закону України від 15.05.2003 № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», у тому числі: фізичних осіб, які забезпечують себе роботою самостійно; фізичних осіб, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту); дипломатичні представництва і консульські установи, розташовані на території України; військовослужбовців (крім військовослужбовців строкової військової служби), осіб рядового і начальницького складу, на яких поширюється дія дисциплінарних статутів; батьків – вихователів дитячих будинків сімейного типу, прийомних батьків, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства; фізичних осіб, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності, перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами і отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами тощо [224]. Ухилення названими особами від взяття на облік або несвоєчасне подання заяви про взяття на облік відповідно до частини 11 статті 32 Закону України від 08.07.2010 № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» тягне відповідальність [224].

Реєстрація такої категорії платників здійснюється безпосередньо органами ДФС за місцем реєстрації відповідної особи на підставі поданої заяви.

Враховуючи, по-перше, обов'язковість реєстрації платником ЄСВ, по-друге, виникнення обов'язку зі сплати ЄСВ після реєстрації роботодавцем, на якого не поширюється дія Закону України від 15.05.2003 № 755-IV«Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» платником ЄСВ, встановлення відповідальності за невиконання обов'язку по реєстрації платником ЄСВ, наявність законодавчо визначено компетенції органів ДФС по здійсненню реєстрації платників ЄСВ необхідним є визначення такої діяльності як сервісної із відповідним внесенням змін до Тимчасового переліку адміністративних послуг, що надаються ДФС та її територіальними органами.

Зняття з обліку вказаних вище категорій платників ЄСВ, що пов'язується із припиненням обов'язку зі сплати ЄСВ, здійснюється за їхньою заявою, шляхом виключення відомостей про відповідну особу із реєстру страхувальників. Наведені положення свідчать про необхідність визнати таку діяльність органів ДФС як сервісну.

Окремі перспективи у розвитку адміністративних послуг органів ДФС, зокрема інформаційних, можуть бути виявлені на підставі аналізу послуг з податкового консультування у зарубіжних країнах. Так, однією з поширених форм діяльності податкових органів в іноземних податкових системах є інститут попереднього податкового регулювання. До його завдань входить узгодження платником податків з податковим органом податкових наслідків угод, питань ціноутворення, розподілу прибутку, інвестиційних проектів, інших господарських операцій до їх фактичного здійснення. У західноєвропейських країнах такі відносини оформляються у формі: укладення податкових угод; отримання індивідуальних консультацій [226, с. 172].

Згідно з ПК України (пункт 52.2. статті 52) податкова консультація, крім узагальнюючої, має індивідуальний характер. Проте на практиці податкові консультації, як правило, мають типовий характер і надаються здебільшого з використанням

інформації, що міститься у Загальнодоступному інформаційному ресурсі (електронний сервіс «ЗІР») ДФС України. Відповідно, не враховуються особливості фінансово-господарських операцій, що проводяться платником, що призводить до неправильного визначення податкових зобов'язань, застосування до сумлінного платника податків заходів примусу, виникнення численних податкових спорів. Так, справи зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства (далі – податкові справи) другий рік поспіль займають перше місце як за кількістю надходжень до місцевих адміністративних судів, так і за кількістю перегляду справ цієї категорії у Вищому адміністративному суді України. Так, у 2015 році кількість податкових справ, що надходили до місцевих адміністративних судів, становила 70 901, тобто 35% від загальної кількості справ, що надходила до місцевих адміністративних судів у 2015 році, у 2014 році цей показник був 85 179, або 36% від загальної кількості спорів, у 2013 – 88 172 або 32% від загальної кількості спав (у 2013 році найбільша кількість справ надходила зі спорів з приводу реалізації публічної політики у сферах зайнятості населення та соціального захисту громадян – 91 500, або 33% від загальної кількості справ, що всього лише на 1% справ більше ніж надходило за податковими спорами) [227, 228]. Щодо касаційних скарг, то кількість їх надходження за податковими спорами у 2015 році становила 20 388, або 37% від усієї кількості касаційних скарг, що надходили до Вищого адміністративного суду України, у 2014 році – 25 159 або 37% від усієї кількості касаційних скарг, що надходили до Вищого адміністративного суду України, у 2013 році – 23 222, або 35%, що надходили до Вищого адміністративного суду України (у 2013 році найбільша кількість касаційних скарг надходила за справи зі спорів з приводу реалізації публічної політики у сферах зайнятості населення та соціального захисту громадян – 24 557, або 37% від загальної кількості справ, що всього лише на 2% справ більше ніж надходило за податковими спорами)) [227, 228].

Враховуючи статистичні дані, вважаємо необхідно визначати напрями співробітництва ДФС та платників щодо попереднього консультування, враховуючи світовий досвід.

Згідно з положеннями Зводу фіскальних процедур Франції платник податків має право направити до фіскального органу запит щодо оцінки відповідності нормам чинного податкового законодавства запланованої фінансово-господарської операції. Так, особа може отримати офіційну позицію фіскальних органів щодо правомірності операції до укладення контракту. Відповідь на запит платника податків надається у формі податкового рішення, що є обов'язковим як для платника податків, так і для фіскальних органів і не підлягає зміні у майбутньому. Платник податків звільняється від відповідальності, якщо він діяв на підставі наданого податкового рішення. У разі відсутності відповіді у передбачені терміни передбачувана фінансово-господарська операція платників податків вважається правомірною, навіть якщо у майбутньому будуть виявлені певні порушення, фіскальні органи не вправі розглядати таку угоду як недійсну або фіктивну [226, с. 173].

Право отримати офіційну позицію фіскального органу щодо законності та правомірності запланованої фінансово-господарської операції визначено і законодавством Ізраїлю, де звернутись за консультацією дозволено як до укладання угоди, так і під час та після її виконання. Головна умова – подати прохання про податкове рішення до терміну здачі річного звіту [226, с. 173].

У Німеччині попередні податкові рішення надаються лише з питань оподаткування заробітної плати, сплати митних зборів чи оцінки фактичних ситуацій у зв'язку з проведенням податкового контролю. Опубліковані позиції, висловлені податковою адміністрацією, стають обов'язковими для неї, але при цьому не є обов'язковими при вирішенні податкових спорів судом [229, с. 198-199].

У США передбачено два способи отримати рішення щодо законності запланованої фінансово-господарської операції. Перший – письмові відповіді податкового органу платнику податків, який звернувся з попереднім запитом по угоді, яку він

має намір укласти. Другий – публікація податковим органом тлумачення нормативних актів [226, с. 173]. Такий спосіб уже застосовують в Україні під час підготовки та оприлюднення узагальнюючих податкових консультації. Однак, враховуючи відмінності у правових системах США та України, такі консультацій для платників податків мають лише інформативний, необов'язковий характер. Платник податків з формального погляду не може бути притягнений до відповідальності, якщо його дії не відповідають узагальнюючій податковій консультації. І навпаки, виконання приписів такої консультації не звільняє від відповідальності. Висновок податкових угод можна розглядати як гарантію у відносинах платника податків та держави, а їх відсутність може перетворити податковий контроль у знаряддя свавілля і важіль тиску на сумлінного платника податків [229, с. 198-199].

У Бельгії податкові органи за зверненням платника податків визначають перелік податків та платежів, належних йому до сплати [230], що виключає порушення податкового законодавства, вчинені з необережності, тобто коли платник податків не знав про виникнення у нього обов'язку зі сплати податку, зміни його ставки, у зв'язку із переходом в іншу групу платників за результатами фінансового-господарської діяльності попереднього календарного року тощо. Запровадження аналогічної послуги органів ДФС в Україні дозволить підвищити довіру до податкової служби, зменшить кількість порушень сумлінних платників податків, підвищить якість роз'яснювальної роботи щодо застосування податкового та митного законодавства.

Необхідно зазначити, що ще у 2012 році Державною податковою службою України було запроваджено новий он-лайн сервіс для підприємців – «Податковий асистент». Передбачалося, що ДФС України (на той час – Державна податкова служба України) на постійній основі, через Інтернет повідомлятиме платників, які надсилають звітність до органів ДФС в електронному вигляді, про податкові ризики, які виявлятимуться під час моніторингу їх господарської діяльності, а також пропонуватиме підприємцям самостійно усунути недоліки до офіційного подання звітності. «Податковий

асистент» повинен був виявляти розбіжності у показниках, зазначених у фінансовій та податковій звітності, а також конфіденційно інформувати про інші знайдені недоліки, зокрема: наявність податкового боргу; виплата заробітної плати, меншої від визначеного законодавством мінімуму; укладення правочинів із контрагентами, що мають ознаки фіктивності, були притягнуті до відповідальності за порушення законодавства; розбіжності у показниках у деклараціях з податку на прибуток та ПДВ тощо. Протягом 2013-2014 років онлайн-сервісом «Податковий асистент» було повідомлено 87 тис. суб'єктів господарювання (51 тис. та 36 тис. відповідно) про ознаки ризиковості, виявлені під час опрацювання звітної документації. Проте відсутність законодавчого уповноваження на здійснення відповідного «повідомлення» ставить під питання законність існування та функціонування відповідного сервісу. Крім того, відсутність нормативного визначення статусу таких оповіщень, наслідків їх надіслання та не виконання платником нівелюють позитивний ефект таких послуг.

Для вирішення вказаної проблеми пропонуємо, по-перше, запозичити із досвіду Франції, США та Ізраїлю – надання податкової консультації про відповідність чинному законодавству запланованої фінансово-господарської операції; із досвіду Франції – здійснення такої діяльності *виключно* на запит платника податків. На початкових етапах попереднього консультування доцільно використати досвід Німеччини, де процедура рескрипту обмежена певним колом питань.

Висновки до розділу 3

Серед напрямів удосконалення організаційно-правових засад надання адміністративних послуг одним із пріоритетних є подальший розвиток електронної форми надання адміністративних послуг шляхом визначення формою отримання результату окремих реєстраційних та дозвільних адміністративних послуг – витяг з відповідного реєстру, який заявник може самостійно отримати, подавши електронну заяву за

допомогою відповідних електронних сервісів (відкритих реєстрів, електронного кабінету платника податків), розташованих на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та офіційному веб-порталі ДФС. Наступним кроком в окресленому напрямі є запровадження надання ліцензій в електронному вигляді, тобто внесення запису про наявність ліцензії суб'єкта господарювання до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Електронний вигляд ліцензії доцільно передбачити для ліцензій на виробництво спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, оптову торгівлю спиртом, алкогольними напоями та тютюновими виробами. Паперову форму доцільно зберегти для видачі ліцензій на роздрібний продаж алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що зумовлено вимогами законодавства про захист прав споживачів.

Кроком у розвитку інформаційних адміністративних послуг, крім віднесення до них діяльності з надання податкових та митних консультацій, що надаються органами ДФС, є запровадження надання виписки з плану-графіка проведення планових документальних перевірок на запит конкретного платника і щодо нього.

Перспективним визнано і запровадження віртуальних офісів електронних адміністративних послуг органів ДФС – «віртуальної» версій ЦОП, що доцільно здійснювати поступово: першим етапом потрібно визначити створення віртуальних офісів у ЦОП, другим – надання через віртуальні офіси ЦОП адміністративних послуг митницями та Головними управліннями ДФС в областях, третім – створення єдиного віртуального офісу з надання електронних адміністративних послуг ДФС України, через який надаватимуться послуги ЦОП, митницями, Головними управліннями ДФС в областях, м. Києві та Севастополі, ДФС України.

Удосконалення сервісної діяльності органів ДФС не можливе без втілення в практичну діяльність органів ДФС з надання адміністративних послуг принципів «єдине вікно» та «єдиний офіс», що можливо за рахунок остаточної передачі функцій з прийняття документів, необхідних для отримання

адміністративних послуг у митній сфері, та видачі результату ЦОПам, забезпечення можливості отримати послугу з реєстрації РРО в одному приміщенні.

Розвиток інформаційного суспільства вимагає встановлення підвищених стандартів до інформаційного забезпечення надання адміністративних послуг, особливо в частині нормативного забезпечення обміну інформацією між органами виконавчої влади під час надання адміністративних послуг через систему електронної взаємодії державних електронних інформаційних ресурсів.

Доведено, що необхідним та своєчасним є доповнення переліку адміністративних послуг, що надаються органами ДФС рядом заявних проваджень, що відповідають ознакам адміністративних послуг, у сфері адміністрування єдиного внеску.

На підставі аналізу зарубіжного досвіду надання інформаційних послуг платникам податків та вітчизняної практики функціонування відповідних сервісів обґрунтовано доцільність запровадження на основі досвіду США, Ізраїлю, Франції та Німеччини послуги з надання податкової консультації про правомірність запланованої фінансово-господарської операції *виключно* на запит платника податків.

Встановлено, що після прийняття Закону України від 06.09.2012 № 5203-VI «Про адміністративні послуги» постало питання про виконання його приписів стосовно виключно законодавчого визначення переліку та вимог до документів, необхідних для отримання адміністративної послуги, граничного строку надання адміністративної послуги, переліку підстав для відмови у наданні адміністративної послуги. На даний час підзаконне регулювання вказаних правил встановлено щодо всіх видів дозволів, що надаються органами ДФС, послуг з реєстрації РРО, КОРО, розрахункових книжок, а щодо ліцензій, які видаються органами ДФС, – не визначеними залишаються вимоги до матеріально-технічної бази суб’єкта господарювання, що має намір провадити ліцензовану діяльність, перелік підтвердних документів про відповідність заявника встановленим вимогам, перелік підстав для відмови у видачі ліцензії, моменту внесення плати за ліцензію. Вказане вимагає внесення відповідних змін до МК України, Закону України від

19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», що дозволяє вести мову про перспективи та необхідність подальших наукових пошуків у частині вдосконалення організаційно-правових засад надання адміністративних послуг органами ДФС України.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання щодо визначення змісту та особливостей адміністративних правовідносин у сфері надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій та рекомендацій. Основні з них такі:

1. Обґрунтовано поняття «адміністративна послуга органів ДФС» як публічно-владну, підзаконну діяльність органів ДФС (їх посадових осіб), яка полягає у здійсненні владних повноважень за заявою фізичних і юридичних осіб про реалізацію передбачених законом прав та інтересів, забезпечення виконання обов'язків цих осіб у податковій та митній сферах та має своїм результатом виникнення, зміну, припинення прав і обов'язків заявника, що об'єктивується в одній із правових форм управління.

2. Виокремлено ознаки адміністративних послуг, що надаються органами ДФС: 1) надаються виключно органом ДФС України за зверненням фізичної чи юридичної особи; 2) являють собою вчинення владних повноважень, дій; 3) послуга пов'язана із забезпеченням реалізації прав, свобод та законних інтересів осіб, виконанням ними обов'язків у податковій та митній сферах; 4) повноваження органу ДФС на надання такої послуги визначено законом, в якому також подано право заявника на звернення; 5) результатом послуги є виникнення, зміна, припинення прав і обов'язків споживача; 6) результат адміністративної послуги об'єктивується у правовій формі управління.

3. Встановлено, що до адміністративних послуг органів ДФС не можна відносити діяльність, яка пов'язана із: розглядом скарг платників податків; застосуванням заходів адміністративного та фінансового примусу; провадженням за ініціативою органу ДФС (наприклад визначення податкового зобов'язання платника податків органом ДФС); податковим контролем; бюджетним відшкодуванням ПДВ; отриманням податкової соціальної пільги на ПДФО.

4. Виділено напрями нормативно-правового регулювання діяльності органів ДФС України щодо надання адміністративних послуг, у тому числі: визначення загальних засад надання адміністративних послуг органами публічної адміністрації, зокрема органами ДФС України; визначення підстав, строків, процедур, форми результату дозвільних реєстраційних, інформаційних, засвідчувальних адміністративних послуг, що надаються органами ДФС України; визначення внутрішньоорганізаційних засад діяльності органів ДФС стосовно надання адміністративних послуг.

5. Запропоновано у структурі адміністративно-правового статусу органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг виділяти такі елементи: 1) цільовий блок, який повинен визначати загальну спрямованість діяльності вказаного органу виконавчої влади на сервісне обслуговування платників податків та надання якісних адміністративних послуг; 2) структурно-організаційний блок, який відображає порядок утворення, ліквідації, реорганізації, підпорядкованості функціональних та територіальних підрозділів органів ДФС, що надають адміністративні послуги, їх місце у системі органів ДФС; 3) компетенційний блок, який включає в себе: предмет відання, тобто те коло прав юридичних і фізичних осіб, сприяння у реалізації яких повинен надати конкретний орган ДФС України; права і обов'язки органу ДФС щодо надання адміністративних послуг; територіальні межі, на яких конкретний орган ДФС має право реалізовувати надані повноваження.

6. Визначено критерії класифікації адміністративних послуг, до яких віднесено: а) зміст адміністративної діяльності органів ДФС, за яким доцільно виділяти: реєстраційні, дозвільні, засвідчувальні, інформаційні адміністративні послуги; б) юридичний наслідок, за яким адміністративні послуги органів ДФС можна розподілити на ті, в результаті яких права або обов'язки особи: набуваються; змінюються, припиняються; в) завдання ДФС, за яким адміністративні послуги органів ДФС можна розподілити на ті, що надаються у сфері: реалізації державної податкової політики; здійснення державної митної справи: виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і

тютюнових виробів; адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; реалізації обов'язків під час проведення готівкових розрахунків;

7. Удосконалено поняття дозвільної адміністративної послуги органів ДФС завдяки уточненню змісту права, для реалізації якого звертається заявник – провадити конкретний вид господарської діяльності, щодо яких законом встановлено заборону вчинення без спеціального уповноваження.

8. Встановлено ознаки дозвільних адміністративних послуг органів ДФС: 1) забезпечують реалізацію права особи на здійснення певного виду діяльності, щодо якої законом встановлено заборону вчинення без спеціального уповноваження; 2) надаються за умови відповідності особи, матеріально-технічної бази суб'єкта господарювання вимогам щодо провадження такого виду діяльності, що зумовлює необхідність законодавчого визначення виключного переліку підстав для відмови у видачі дозволу, ліцензії; 3) результатом їх є прийняття індивідуального акта; 3) формою отримання результату є дозвільний документ (ліцензія, витяг з відповідного реєстру).

9. Доведено доцільність розмежування процедур надання дозвільних адміністративних послуг органами ДФС за формою кінцевого результату на: а) надання дозволів; б) видачу ліцензій.

10.Уточнено поняття «реєстраційна адміністративна послуга, що надається органом ДФС», шляхом вказівки на результат такої послуги – офіційне визнання об'єкта реєстрації, надання йому законності та юридичної значимості.

11.Запропоновано виділяти такі ознаки реєстраційних адміністративних послуг органів ДФС: 1) забезпечують реалізацію обов'язків особи; 2) мають безумовний характер, тобто їх надання не пов'язане з будь-якими умовами про зустрічні дії заявника; 3) результатом їх надання є внесення відомостей про об'єкт реєстрації до відповідного реєстру; 4) формою отримання результату є витяг з відповідного реєстру.

12.Обґрунтовано доцільність та необхідність виокремити серед видів заявних проваджень публічно-владну діяльність окремих служб та підрозділів органів ДФС, яка здійснюється за зверненням особи і має своїм результатом надання юридично

значущої інформації, що зумовлює виникнення, зміну або припинення правовідносин, у формі витягу з реєстру або письмової /електронної індивідуальної консультації. Враховуючи відповідність названої діяльності ознакам адміністративної послуги органів ДФС, запропоновано визначати її як інформаційну адміністративну послугу органів ДФС України.

13. Встановлено, що інформаційні адміністративні послуги органів ДФС України можна розподілити на такі групи: 1) надання відомостей з реєстрів; 2) надання консультацій.

14. Визначено напрями удосконалення організаційно-правових засад надання адміністративних послуг органами ДФС, до яких віднесено: 1) подальший розвиток електронної форми надання адміністративних послуг, 2) вдосконалення переліку адміністративних послуг, що надаються органами ДФС, шляхом включення до нього окремих заявних проваджень, що відповідають ознакам адміністративних послуг, у сфері адміністрування єдиного внеску, а також діяльності з надання податкових та митних консультацій; 3) запровадження віртуальних офісів електронних адміністративних послуг органів ДФС; 4) втілення в практичну діяльність органів ДФС під час надання адміністративних послуг принципів «єдиного вікна» та «єдиного офісу»; 5) удосконалення інформаційного забезпечення надання адміністративних послуг, 6) запровадження на основі досвіду США, Ізраїлю, Франції та Німеччини послуги з надання податкової консультації про правомірність планованої операції, при чому передбачається здійснювати таку діяльність лише на запит платника податків.

15. Сформульовано пропозиції до чинного законодавства:

– З метою нормативного регулювання цільового блоку правового статусу державної фіскальної служби як суб’єкта надання адміністративної послуги запропоновано доповнити пункт 3 Положення про ДФС підпунктом 2 такого змісту: «надання адміністративних, інформаційних, консультаційних послуг фізичним та юридичним особам відповідно до закону».

– З метою створення додаткових гарантій прав суб’єкта звернення під час отримання послуги з надання дозволу на відкриття та експлуатацію складу тимчасового зберігання

запропоновано викласти пункт 3.14 Положення про склади тимчасового зберігання, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.2012 № 613 у такій редакції:

«Мотивоване рішення про відмову у наданні дозволу оформлюється наказом митниці, копія якого не пізніше наступного робочого дня направляється заявнику».

– З метою вдосконалення організаційно-правових засад надання адміністративної послуги з надання дозволу на відкриття та експлуатацію вільної митної зони комерційного або сервісного типу запропоновано викласти абзац 2 пункту 2.4 Порядку відкриття та експлуатації вільної митної зони комерційного або сервісного типу, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 633 «Про деякі питання відкриття та експлуатації вільної митної зони комерційного або сервісного типу», у такій редакції:

– «протягом 10 робочих днів з дня реєстрації Заяви про надання Дозволу у присутності уповноваженої посадової особи заявника проводиться огляд території або складу, де передбачається створення ВМЗ, із складанням акта».

– З метою визначення підстав для відмови у видачі ліцензій на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів запропоновано викласти частину 7 статті 3 Закону України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» у такій редакції:

«Ліцензія або рішення про відмову у її видачі видається заявнику органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України, не пізніше 30 календарних днів з дня одержання зазначених у цьому Законі документів. Рішення про відмову у видачі ліцензій приймається за наявності підстав, визначених частиною 3 статті 13 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності». Рішення про відмову у видачі ліцензії оформлюється наказом».

– З метою вдосконалення процедур надання послуги з реєстрації платником єдиного податку запропоновано викласти частину 299.9 статі 299 ПК України у такій редакції:

«299.9. Зареєстрований платник єдиного податку може безоплатно та безумовно отримати витяг з реєстру платників єдиного податку. Для отримання витягу з реєстру платників єдиного податку зареєстрований платник єдиного податку подає до контролюючого органу за місцем реєстрації запит встановленої форми.

Строк надання витягу не повинен перевищувати одного робочого дня з дня надходження запиту.

Витяг діє до внесення змін до відомостей про платника єдиного податку, що містяться у реєстрі. Витяг втрачає чинність одночасно із скасуванням контролюючим органом реєстрації платника як платника єдиного податку, про що контролюючий орган протягом двох робочих днів з дня внесення змін до реєстру повідомляє суб'єкта господарювання, надіславши письмове повідомлення про скасування реєстрації платником єдиного податку.

Форма запиту про отримання витягу, форма витягу з реєстру платників єдиного податку, форма повідомлення про скасування реєстрації платником єдиного податку затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику».

– З метою впорядкування видів адміністративних послуг запропоновано внести зміни до інформаційних карток № 11-01 та 11-02, а також Тимчасового переліку адміністративних послуг, що надаються Державною фіскальною службою України та її територіальними органами в частині перейменування послуг «Видача картки платника податків та внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру фізичних осіб-платників», «Внесення до паспорта громадянина України відмітки про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта» на «Реєстрація фізичної особи платника податків».

– З метою виконання вимог статті 5 Закону України «Про адміністративні послуги» в частині виключно законодавчого визначення переліку та вимог до документів, необхідних для отримання адміністративної послуги, переліку підстав для відмови у наданні адміністративної послуги доповнити статтю 407 МК України частиною 1 такого змісту: «1. Перелік та вимоги до документів, необхідних для отримання дозволів на провадження видів діяльності, зазначених у статті 404 цього Кодексу, перелік підстав для відмови у наданні дозволів на провадження, видів діяльності, зазначених у статті 404 цього Кодексу, встановлюються законом». Частину 1 статті 407 вважати частиною 2.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авер'янов В. Оновлення доктринальних засад українського адміністративного права у світлі євроінтеграційних вимог / В. Б. Авер'янов // Юридична Україна. – 2010. – № 3. – С. 4-10.

2. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України: від 17.03.2011 № 3166-VI // Відомості Верховної Ради України від 23.09.2011. – 2011. – № 38. – С. 1696. – ст. 385.

3 Про адміністративні послуги : Закон України: від 6 вересня 2012 року № 5203-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5203-17.

4. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / автор-упоряд. В. П. Тимощук. – К. : Факт, 2003. – 496 с.

5. Адміністративне право. Академічний курс : підруч. : у 2 т. / ред. колегія : В. Б. Авер'янов (голова) та ін. – К. : Юрид. думка, 2005. – Т. 2. Особлива частина. – 624 с.

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

7. Рєзнікова В. В. Сутність категорії «послуга»: аналіз існуючих концепцій / В. В. Рєзнікова // Вісник господарського судочинства. – 2009. – № 1. – С. 58-67.

8. Стрельченко О. Г. Адміністративно-правове підґрунтя надання адміністративних послуг в Україні / О. Г. Стрельченко // Митна справа. – 2011. № 2 (74). – Частина 2. – С. 45-50.

9. Иоффе О. С. Обязательственное право / Иоффе О. С. – М. : «Юрид. лит.», 1975. – 880 с.

10. Мордвін І. А. Адміністративні послуги податкових органів України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Анатолійович Мордвін. – Х., 2013. – 189 с.

11. Рабінович А. Юридично значимі послуги: загальнотеоретичне поняття, класифікація / А. Рабінович // Право України. – 2010. – № 8. – С. 142-147.

12 Легеза Є. О. Щодо визначення адміністративних послуг в Україні / Є. О. Легеза // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2010. – № 4. – С. 203-208.

13. Демський Є. Ф. Адміністративні послуги та їх юридична природа / Е. Ф. Демський // Юридична наука. – 2011. – № 1. – С. 79-86.

14. Писаренко Г. М. Адміністративні послуги в Україні: організаційно-правові аспекти : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Ганна Миколаївна Писаренко. – Одеса, 2006. – 20 с.

15. Петьовка В. В. Надання адміністративних послуг в Україні: теорія і практика: монографія / В. В. Петьовка; ред.: А. О. Селіванов. – К.: Логос, 2014. – 213 с.

16. Про доступ до публічної інформації : Закон України: від 13.01.2011 № 2939-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 32. – ст. 314.

17. Про звернення громадян : Закон України: від 02.10.1996 № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 47. – ст. 256.

18. Шаров Ю. Удосконалення політики і процедур надання адміністративних послуг / Ю. Шаров, Д. Сухінін // Актуал. пробл. держ. упр. : зб. наук. пр. / редкол. С. М. Серьогін (голов. ред.) [та ін.]. – Д. : ДРІДУ НАДУ, 2006. – Вип. 4 (26). – С. 231-235.

19. Циндря В. М. Організаційно-правові засади надання адміністративних послуг органами внутрішніх справ України : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Володимир Миколайович Циндря. – Київ, 2011 – 20 с.

20. Легеза Є. О. Адміністративні послуги, що надаються міліцією громадської безпеки : дис. ... канд. юрид. наук за спец. 12.00.07 / Євген Олександрович Легеза. – Дніпропетровськ : Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2011. – 263 с.

21. Науково-практичний коментар до Закону України «Про адміністративні послуги» / за заг. ред. В. П. Тимощука. – К. : ФОП Москаленко О.М., 2013. – 392 с.

22. Коліушко І. Управлінські послуги – новий інститут адміністративного права / І. Коліушко, В. Тимощук // Право України. – 2001. – № 5. – С. 31.

23. Ільницька Ю. М. Адміністративні послуги в системі функцій органів місцевого самоврядування : автореф. дис. на здобуття

наукового ступеня кандидата юридичних наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Юлія Михайлівна Ільницька. – Київ, 2011. – 21 с.

24. Концепція створення та функціонування автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 7 серпня 2013 р. № 587-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua.

25. Демський Е. Ф. Адміністративні послуги. Поняття, ознаки та питання правового регулювання / Е. Ф. Демський // Вісник прокуратури. – 2010. – № 7 (109). – С. 89.

26. Авер'янов В. Б. Вибрані наукові праці / упоряд.: Андрійко О. Ф. (кер. кол.), Нагребельний В. П., Кисіль Л. Є., Педько Ю. С., Дерець В. А., Пухтецька А. А., Кірмач А. В., Люлька Л. В. ; за заг. ред. Ю. С. Шемшученка, О. Ф. Андрійко. – К. : Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2011. – 448 с.

27. Сосновик О. О. Діяльність органів внутрішніх справ щодо надання адміністративних послуг: організаційно-правові питання : дис. … к.ю.н. за спец. 12.00.07 / Сосновик О. О. – Харків : Харківський національний університет внутрішніх справ, 2008. – 216 с.

28. Маніліч Л. І. Публічні послуги в діяльності державної податкової служби України: організаційно-правові засади : дис. ... канд. юрид. наук за спец 12.00.07 / Людмила Іванівна Маніліч. – К., 2012. – 242 с.

29. Давиденко Л. Надання митних послуг громадянам / Л. Давиденко // Митна справа. – 2003. – № 1. – С. 47-52;

30. Коліушко І. Б. Виконавча влада та проблеми адміністративної реформи в Україні: монографія / Коліушко І. Б. – К. : Факт, 2002. – 260 с.

31. 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.

32. Виконавча влада і адміністративне право / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К.: Ін-Юре, 2002. – 668 с.

33. Пахомова Т. Забезпечення якості та управління нею в органах публічної лади / Т. Пахомова // Право України. – 2003. – № 8. – С. 28-32.

34. Проект Адміністративно-процедурного кодексу України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua.

35. Адміністративна реформа – скільки повинні коштувати населенню та підприємцям послуги від держави : матер. круг. ст. (Київ, 12 лют. 2003 р.). – К. : Ін-т конкурент. сусп., 2003. – С. 9.

36. Дубенко С. Д. Адміністративні послуги органів виконавчої влади: теоретичні підходи до вирішення практичних завдань (на допомогу слухачам системи підвищення кваліфікації державних службовців) / С. Д. Дубенко, В. І. Мельниченко, Н. Г. Плахотнюк. – К. : НАДУ, 2008. – 44 с.

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

38. 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.

39. 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.

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

41. Яренко Г. Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах / Г. Яренко // ВІСНИК КНТЕУ. – 2009. – № 2. – С. 122.

42. Люхтергандт О. Проект Адміністративного процедурного кодексу України та сучасне адміністративне процедурне право / О. Люхтергандт // Юридичний журнал. – 2002. – № 5. – С. 27.

43. Ніколаєнко К. В. Адміністративні послуги як різновид публічних послуг / К. В. Ніколаєнко // Держава і право. – 2010. – № 47. – С. 269-274, 273.

44. Микульця І. І. Місце та особливості функціонування органів юстиції регіонального рівня у системі суб'єктів адміністративного права / І. І. Микульця // Право і безпека. – 2011. – № 5 (42). – С. 78-82.

45. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 30. – ст. 141.

46. Митний кодекс України : Закон України: від 13.03.2012 № 4495-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2012. – № 44-45, № 46-47, № 48. – ст. 552.

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

48. Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України : від 5 серпня 2015 р. № 609 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/609-2015-п/paran13#n13.

49. Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного порталу адміністративних послуг : постанова Кабінету Міністрів України : від 3 січня 2013 року № 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/13-2013-п.

50. Про затвердження вимог до підготовки технологічної картки адміністративної послуги : постанова Кабінету Міністрів України : від 30 січня 2013 року № 44 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/44-2013-п.

51. Про затвердження Порядку ведення Реєстру адміністративних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України : від 30 січня 2013 року № 57 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/57-2013-п.

52. Федотова І. Актуальні питання правового забезпечення публічно-сервісної діяльності Міністерства доходів і зборів України у галузі митної справи / І. Федотова // Публічне право. – 2014. – № 1 (13). – С. 47-53.

53. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Закон України : від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1995. – № 46. – ст. 345.

54. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України : від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1995. – № 28. – ст. 205.

55. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України : від 15 травня 2003 року № 755-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31-32. – ст. 263.

56. Про затвердження Порядку отримання довідки про сплату податку на доходи фізичних осіб платником податку – резидентом, який виїжджає за кордон на постійне місце проживання, та про відсутність податкових зобов'язань з такого податку : Постанова Кабінету Міністрів України : від 27 грудня 2010 року № 1243 // Урядовий кур'єр – 2011. – № 8.

57. Про затвердження Положення про порядок надання гарантій та здійснення державного контролю за виконанням зобов'язань щодо використання у заявлених цілях товарів, які підлягають державному експортному контролю : Постанова Кабінету Міністрів України: від 27 травня 1999 року № 920 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 22. – С. 97.

58. Про затвердження переліку платних адміністративних послуг, які надаються Державною податковою службою : Розпорядження Кабінету Міністрів України: від 14 вересня 2011 року № 870-р // Урядовий кур'єр. -2011. – № 171.

59. Про затвердження переліку платних адміністративних послуг, які надаються Державною митною службою : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 913-р // Офіційний вісник. – 2011. – № 75. – С. 100. – ст. 2813.

60. Про затвердження Порядку видачі свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбам : Наказ Міністерства фінансів України: від 09.10.2012 № 1064 // Офіційний вісник України. – 2012 р. – № 88. – С. 66. – ст. 3581.

61. Про затвердження Положення про склади тимчасового зберігання : Наказ Міністерства фінансів України: від 28.05.2012 № 613 // Офіційний вісник України від 23.08.2012. – 2012. – № 62. – С. 225. – ст. 2552

62. Про затвердження Порядку відкриття та експлуатації вільної митної зони комерційного або сервісного типу : Наказ Міністерства фінансів України: від 30.05.2012 № 633 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 59. – С. 196. – ст. 2382.

63. Про затвердження Порядку надання складським об'єктам статусу «митний склад» та позбавлення такого статусу : Наказ Міністерства фінансів України: від 16.07.2012 № 835 // Офіційний вісник України від 20.08.2012. – 2012. – № 61. – С. 135. – ст. 2491.

64. Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення : Наказ Міністерства фінансів

України: від 19.06.2015 № 579 // Офіційний вісник України від 28.07.2015. – 2015. – № 57. – С. 215. – ст. 1878.

65. Про затвердження Порядку видачі довідки про сплачений нерезидентом в Україні податок на прибуток (доходи) та форми цієї довідки : Наказ Міністерства фінансів України: від 03.12.2012 № 1264 // Офіційний вісник України від 29.01.2013. – 2013. – № 5. – С. 125. – ст. 174.

66. Про затвердження Порядку подання та розгляду заяв, надання, зупинення дії, анулювання дозволів на відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі та форми Заяви на відкриття та експлуатацію магазину безмитної торгівлі : Наказ Міністерства фінансів України: від 08.06.2012 № 692 // Офіційний вісник України від 27.07.2012. – 2012. – № 54. – С. 139. – ст. 2184.

67. Про затвердження нормативно-правових актів щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій : Наказ Міндоходів України: від 28.08.13 № 417 // Офіційний вісник України від 18.10.2013. – 2013. – № 78. – С. 238. – ст. 2916.

68. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : Наказ Міндоходів: від 10.12.2013 № 779 // Офіційний вісник України від 28.01.2014. – 2014. – № 7. – С. 115. – ст. 221.

69. Про затвердження форми довідки про подану декларацію про майновий стан і доходи (про сплату податку на доходи фізичних осіб та про відсутність податкових зобов'язань з такого податку) та Порядку її заповнення : Наказ Міндоходів: від 11.12.2013 № 795 // Офіційний вісник України від 31.01.2014. – 2014. – № 8. – С. 418. – ст. 270.

70. Про затвердження Порядку видачі довідки про відсутність заборгованості з податків, зборів, платежів, що контролюються органами доходів і зборів : Наказ Міністерства доходів і зборів України: від 10.10.2013 № 567 // Офіційний вісник України від 26.11.2013. – 2013. – № 89. – С. 48. – ст. 3272.

71. Про підтвердження статусу податкового резидента України : Наказ ДПА України: від 12.04.2002 № 173 // Офіційний вісник України офіційне видання від 17.05.2002. – 2002. – № 18. – С. 252. – ст. 951.

72. Про затвердження Порядку реалізації положень Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням

книжки МДП : Наказ Державної митної служби України: від 21 листопада 2001 року № 755.

73. Про затвердження Рекомендацій щодо організації роботи головних управлінь ДФС України із приймання документів та видачі ліцензій на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами : Наказ ДФС України: від 24.10.2014 № 213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sfs.gov.ua.

74. Про діяльність митних брокерів : Наказ Міністерства фінансів: від 04.08.2015 № 693 // Офіційний вісник України від 18.09.2015. – 2015. – № 72. – С. 230. – ст. 2394.

75. Про затвердження Концепції та документів для забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів центрами обслуговування платників : Наказ Міністерства доходів і зборів України: від 30.09.13 № 519 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sfs.gov.ua.

76. Митна конвенцією про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/.

77. Словничок юридичних термінів : навч. посіб. / [уклад. В. П. Марчук]. – К. : МАУП, 2003. – 128 с.

78. Великий тлумачний словник сучасної української мови / голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : Перун, 2005. – 1728 с.

79. Теорія держави і права. Академічний курс [Текст] : підручник / О. В. Зайчук [та ін.] ; ред. О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 688 с.

80. Мельник О. М. Сутність та особливості адміністративно-правового статусу працівників митної служби / О. М. Мельник // Європейські перспективи. – 2014. – № 3. – С. 88-92

90. Мацелик Т. О. Суб'єкти адміністративного права: поняття та система : монографія / Мацелик Т. О. – Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2013. – 341 с.

91. Бахрах, Д. Н. Административное право: учеб. для вузов / Бахрах Д. Н. – М. : БЕК, 1996. – 368 с.

92. Бригінець О. О. Адміністративно-правовий статус державної податкової служби України : дис. ... канд.. юрид. наук. 12.00.07 / Олександр Олексійович Бригінець. – Ірпінь, 2011 рік. – 220 с.

93. Комзюк В. Поняття та структура адміністративно-правового статусу митних органів / В. Комзюк // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2013. – № 95 – С. 25-28.

94. Мацелик Т. О. Компетенція органів публічної адміністрації: поняття та структурні елементи / Т. О. Мацелик // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 2. – С. 76-83.

95. Державне управління в Україні : навч. посіб. / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К., 1999. – 266 с.

96. Тихомиров Ю. А. Теория компетенции / Ю. А. Тихомиров // Журнал российского права. – 2000. – № 10. – С. 22-32.

97. Положення про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України: від 21 травня 2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sfs.gov.ua.

98. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015-2018 роки : Наказ Державної фіскальної служби України: від 12 лютого 2015 р. № 80 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sfs.gov.ua.

99. Публичные услуги и право: науч.-практ. пособие / под ред. Ю. А. Тихомирова. – М.: Норма, 2007. – 416 с.

100. Про утворення Державної фіскальної служби : Постанова Кабінету Міністрів України: від 21 травня 2014 р. № 160 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/postanovi-km-ukraini/63206.html.

101. Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України: від 6 серпня 2014 р. № 311 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/postanovi-km-ukraini/63284.html.

102. Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України : Наказ Державної фіскальної служби: від 09 липня 2014 року № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63704.html.

103. Про створення митних постів Міндоходів: Наказ Міністерства доходів і зборів України: від 25.04.2013 р. № 75 // Митна газета. – 2013. – № 9. С. 6-10.

104. Про функціональні повноваження структурних підрозділів територіальних органів Міндоходів: Наказ Міністерства доходів і зборів України: від 30.12.2013 р. № 888 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua.

105. Про підготовку положень та посадових інструкцій [Рекомендації щодо підготовки положення про митний пост митниці

Міндоходів]: Лист Міністерства доходів і зборів України: від 24.05.2013 р. № 99-24/2-04/1180 // Митна газета. – 2013. – № 12. – С. 4-16.

106. Про затвердження типових структур територіальних органів Міндоходів: Наказ Міністерства доходів і зборів України: від 11.12.2013 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua.

107. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К.: Факт, 2003. – 384 с.

108. Литвин О. Д. Сфера публічних послуг в Україні / О. Д. Литвин // Інновації в державному управлінні: системна інтеграція освіти, науки, практики : матеріали наук.-практ. конф. за міжнар. участю, Київ, 27 трав. 2011 р. : у 2 т. / за заг. ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трощинського, С. В. Загороднюка. – К. : НАДУ, 2011. – Т. 2. – 544 с. – С. 137-138.

109. Рекомендації зі створення та функціонування Центру обслуговування платників податків : Наказ ДПС України: від 10.02.2012 № 109 «Щодо створення нових та функціонування діючих ЦОПП» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua.

110. Тернущак М. М. Питання доцільності створення центрів обслуговування платників податків у податкових інспекціях / М. М. Тернущак // Наука і Правоохоронна. – 2013. – № 1 (9). – С. 229-234.

111. Положення про Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників : Наказ Державної фіскальної служби України: від 01.09.2014 № 96 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sta-sumy.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/page5.

112. Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України: від 6 серпня 2014 № 311 // Офіційний вісник України від 19.08.2014. – 2014. – № 64. – С. 26. – ст. 1765.

113. Положення про енергетичну митницю Державної фіскальної служби України : Наказ Державної фіскальної служби України: від 01.09.2014 № 96 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://officevp.sfs.gov.ua/data/material/000/125/105074/Nakaz_96D.PDF.

114. Про утворення Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби : Постанова Кабінету Міністрів України: від 15 серпня 2007 р. № 1049 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua.

115. Про ратифікацію Угоди про позику між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку : Закон України від 20 листопада 2003 р. № 1317-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=996_042.

116. Про затвердження Положення про Інформаційно-довідковий департамент Міністерства доходів і зборів : наказ Міністерства доходів і зборів: від 7 квітня 2013 року № 74. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://document.ua/pro-zatverdzhennja-polozhennja-pro-informaciino-dovidkovii-d-doc163491.html.

117. Акредитований центр сертифікації ключів : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://cskidd.gov.ua/.

118. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо посилення відповідальності посадових осіб органів державної влади та органів місцевого самоврядування за порушення законодавства у сфері надання адміністративних послуг : Проект Закону України: від 12.03.2014 р. № 4404 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=47218.

119. Про захист економічної конкуренції : Закон України: від 11.01.2001 № 2210-III // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2001. – № 12. – ст. 64.

120. Адміністративні послуги : Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.uahttp://sta-sumy.gov.ua/diyalnist-/administrativni- poslugi/.

121. Словник української мови: в 11 томах. / АН УРСР. Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. – К. : Наукова думка – Том 4, 1973. – 839 с.

122. Философский энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия. / гл. редакция: Л. Ф. Ильичёв, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалёв, В. Г. Панов. – М. : Сов. Энциклопедия, 1983. – 840 с.

123. Философский энциклопедический словарь. – М. : Советская энциклопедия / гл. редакция: Л. Ф. Ильичёв, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалёв, В. Г. Панов. – М. : Сов. Энциклопедия, 1983. – 840 с.

124. Гринцов О. В. Система адміністративних послуг, які надаються органами Державної фіскальної служби України / О. В. Гринцов // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2014. – № 28. – Т. 2 – С. 111-114.

125. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навч. посібн. / С. Г. Стеценко. – К. : Атіка, 2007. – 624 с.

126. Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. – К.: Наукова думка, 1970-1980. – Т. 2. – 930 с.

127. Адміністративне право України : словник термінів / за заг. ред. Т. О. Коломоєць, В. К. Колпакова. – К : Ін Юре, 2014. – 520 с.

128. Порядок ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання : Наказ Державної податкової адміністрації України: від 28.05.2002 № 251 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua.

129. Про внесення змін до деяких законів України щодо взяття на облік юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України: від 24.05.2012 р. № 4839-VI // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2013. – № 15. – ст. 115.

130. Порядок обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України: від 09.12.2011 № 1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11.

131. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру товарно-транспортних накладних на переміщення спирту етилового та алкогольних напоїв і Порядку ведення Єдиного державного реєстру витратомірів – лічильників обсягу виробленого спирту етилового : Постанова Кабінету Міністрів України: від 9 жовтня 2013 р. № 806 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/806-2013-п/ed20140828/conv.

132. Про затвердження Порядку видачі свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами : Наказ Міністерства фінансів України: 09.10.2012 № 1064 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1787-12.

133. Административное право России. Общая часть [Текст] : [учеб. для выс. учеб. завед.] / под ред. П. И. Кононова. – М. : Факт, 2006. – 416 с.

134. Завальна Ж. В. Щодо питання про інформаційні адміністративні послуги органів державної влади / Ж. В. Завальна // Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. – 2012. – № 12. – С. 211-214. – (Серія «ПРАВО»).

135. Ільницька Ю. М. Поняття та ознаки інформаційних адміністративних послуг органів місцевого самоврядування / Ю. М. Ільницька // Право і безпека. – 2011. – № 3 . – С. 114-118.

136. Путило Н. В. Публичные услуги: между доктринальным пониманием и практикой нормативного закрепления / Н. В. Путило // Журнал российского права. – 2007. – № 6. – С. 3-10.

137. Мигин С. Властные полномочия и государственные услуги [Электронный ресурс] / С. Мигин. – Режим доступа: http://www.smb.ru/experts.html?mode=opinions&id=migin&op=1227521705.

138. Бабелюк Е. Г. Основные условия государственных услуг / Е. Г. Бабелюк // Государство и право. – 2006. – № 8. – С. 15-16.

139. Буханевич Д. М. Класифікація адміністративних послуг / Д. М. Буханевич // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2015. – Випуск 33. – Том 2. – С. 7-10. – (Серія «Право»).

140. Циганов О. Г. Класифікація адміністративних послуг / О. Г. Циганов // Наука і правоохорона. – 2013. – № 1 (19). – С. 60-66.

141. Циндря В. М. Організаційно-правові засади надання адміністративних послуг органами внутрішніх справ України : дис. ... к.ю.н. за спец 12.00.07 / Володимир Миколайович Циндря. – К. : Національна академія внутрішніх справ, 2011. – 203 с.

142. Долечек В. Запровадження системи збору оплати з користувачів державних послуг / В. С. Долечек // Вісник Національної Академії державного управління при Президентові України. – 2004. – № 2. – С. 119-125.

143. Горшенев В. М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе [Текст] / Горшенев В. М. – М. : Наука, 1972. – 350 с.

144. Алексеев, С. С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве [Текст] / Алексеев С. С. – М. : Юридическая литература, 1989. – 346 с.

145. Трегубова Е. В. Метод дозволения в административном праве / Е. В. Трегубова // Административное и муниципальное право. – М.: NotaBene, 2010, № 4 (28). – С. 90-92.

146. Юков М. К. Дозволения и запреты в системе гражданского процессуального права / М. К. Юков // Советское государство и право. – 1982. – № 2. – С. 117-123.

147. Додонов В. Н. Большой юридический словарь / Додонов В. Н., Ермаков В. Д., Крылова М. – Инфра – М., 2001. – 632 с.

148. Ноздрачев А. Ф. Административная разрешительная система: происхождение и содержание современного понятия / А. Ф. Ноздрачев // Журнал российского права – 2014. – № 5 – С. 37-48.

149. Валяев Ю. К. Метод разрешения в административном праве: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук. / Ю. К. Валяев. – М., 2009. – 26 с.

150. Алексеев С. С. Общая теория права [Текст] : [учебник] / Алексеев С. С. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Велби, изд-во Проспект, 2008. – 576 с.

151. Загальна теорія держави і права [Текст] : [підруч. для студ. юрид. ВНЗ] / [М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.] ; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. – Х. : Право, 2009. – 584 с.

152. Ільницька Ю. М. Адміністративні послуги в системі функцій органів місцевого самоврядування : дис. … канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ільницька Ю. М. – К., 2011. – 189 с.

153. Сосновик О. О. Дозвільні адміністративні послуги в органах внутрішніх справ / О. О. Сосновик // Форум права. – 2008. – № 1. – С. 389-394.

154. Типові правила розміщення зовнішньої Реклами : Постанова Кабінету Міністрів України: від 23.09.1998 р. № 1511 // Урядовий кур'єр. – 27.09.1998.

155. Про затвердження Інструкції про порядок видачі дозволів на добування (збирання) видів тварин і рослин, занесених до Червоної книги України, форм клопотання та бланків дозволів на таке добування : Наказ Мінприроди України: від 1/02.1993 р., № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0004-93.

156. Про імміграцію : Закон України: від 7.06.2001 р. // ВВР України. – 2001. – № 41. – Ст. 197.

157. Про затвердження Інструкції про порядок установлення та розподілу лімітів використання живих об'єктів рибного господарства загальнодержавного значення і видачу дозволів на їх спеціальне використання : Наказ Міністерства охорони

навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України та Міністерства рибного господарства України: від 6.06.1995 р., № 53/69 // Офіційний вісник України. – 1997. – № 46. – С. 133.

158. Порядок проведення конкурсу та видачі дозвільних документів Європейської Конференції Міністрів Транспорту : Наказ Міністерства транспорту України: 20.08.2004 № 757 // Офіційний вісник України від 17.09.2004. – 2004. – № 35. – С. 180. – ст. 2354.

159. Інструкція про порядок оформлення і використання дозвільних документів у галузі державного експортного контролю : Наказ Державної служби експортного контролю України: 29.11.2004 № 355 [Електронний ресурс]. – // Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1576-04.

160. Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності : Закон України: від 06.09.2005 № 2806-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 48. – ст. 483.

161. Джафарова Е. В. Сущность разрешительной деятельности государства: теоретические вопросы / Е. В. Джафарова // Социально-гуманитарный вестник Юга России. – 2012. – № 10-11. – С. 232-236

162. Сіверін В. І. Дозвільні послуги суб'єктів публічної адміністрації як об'єкт адміністративно-правового регулювання / В. І. Сіверін // Право і Безпека. – 2010. – № 1. – С. 82-85.

163. Воронін Я. Г. Правові засади регулювання дозвільних послуг у нафтогазовому комплексі: питання теорії та практики / Я. Г. Воронін // Наше право. – 2013. – № 2. – С. 135-140.

164. Васильєва Т. С. Ліцензування господарської діяльності як окремий напрямок адміністративно-правового режиму / Т. С. Васильєва // Право і безпека. – 2011. – № 1 (38). – С. 110-115.

165. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України: від 05.04.2007 № 877-V // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2007. – № 29. – ст. 389.

166. Про ліцензування певних видів господарської діяльності : Закон України: від 01.06.2000 № 1775-III // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2000. – № 36. – ст. 299.

167. Путніна С. Дозволи: міжнародна практика регулювання і видачі / С. Путніна // Пріоритети. – 2004. – № 12 (18).

168. Джафарова Е. В. Правовое регулирование разрешительной деятельности в Украине и пути ее усоврешенствования /

Е. В. Джафарова // Закон и жизнь (LegrasiViata). – 2014. – № 2/3. – С. 10-13.

169. Бондар О. В. Види адміністративних послуг у сфері морського транспорту / О. В. Бондар // Наукові праці НУ ОЮА. – 2013. – С. 68-76.

170. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур: від 18.05.1973 // Офіційний вісник України від 23.09.2011. – 2011. – № 71 – ст. 727. – С. 244.

171. Типова інструкція з діловодства у центральних органах виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих органах виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України: від 30 листопада 2011 року № 1242 // Офіційний вісник України від 12.12.2011. – 2011. – № 94. – С. 172. – ст. 3433.

172. Про впорядкування видачі суб'єктам підприємницької діяльності ліцензій на право оптової торгівлі спиртом етиловим і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами : Постанова Кабінету Міністрів України: від 31 березня 1999 року № 500 // Офіційний вісник України від 23.04.1999. – 1999. – С. 24.

173. Про Тимчасовий порядок видачі ліцензій на право імпорту, експорту спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами : Постанова Кабінету Міністрів України: від 13 травня 1996 року № 493 //Урядовий кур'єр – 21.05.1996.

173. Популярна юридична енциклопедія [Текст] / В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В. С. Ковальський та ін. ; спец. ред. А. В. Довбня. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

174. Словник української мови: у 10 т. / АН УРСР. Ін-т мовознавства ім. О. О. Потебні. – К.: Наукова думка, 1977. Т. 8: Природа – Ряхтливий. – 927 с.

175. Арсеньев К. К. Энциклопедический словарь / К. К. Арсеньев, Е. Е. Петрушевский. – Санкт-Петербург, 1899. – Т. 26. – 704 с

176. Большая советская энциклопедия: в 30 т. / гл. ред. А. М. Прохоров. – Изд. 3-е. – М.: Советская энциклопедия, 1975. – Т. 23. – 717 с.

177. Кричун М. О. Діяльність державної податкової служби України у сфері реєстрації та надання дозволів : дис. …. канд. юрид. наук. за спец. 12.00.07 / Кричун М. О. – Київ : Міжрегіональна академія управління персоналом, 2013. – 249 с.

178. Гурковський М. П. Реєстраційна діяльність публічної адміністрації: організаційно-правовий аспект: монографія / Гурковський М. П. – Львів: ЛьвДУВС, 2012. – 204 с.

179. Журенок Т. В. Легалізація як загальнотеоретична категорія [Текст] / Т. В. Журенок // Актуальні проблеми держави і права: зб. наук. праць / [ред. кол.: С. В. Ківалов (голов. ред.), В. М. Дрьомін (заст. голов. ред.), Ю. П. Аленін та ін.]; відп. за вип. В. М. Дрьомін. – Одеса: Юридична література, 2012. – Вип. 63. – С. 79-85.

180. Агапов А. Б. Федеральное административное право России: курс лекций / Агапов А. Б. – М.: Юристъ, 1997. – 349 с.

181. Бахрах Д. Н. Административное право России: учеб. для вузов / Бахрах Д. Н. – М., 2000. – 623 с..

182. Ноздрачев А. Статус предпринимателя / А. Ноздрачев // Хозяйство и право. – 1994. – № 1. – С. 31-34.

183. Спасибо-Фатєєва І. В. Значення державної реєстрації для цивільних правовідносин / І. В. Спасибо-Фатєєва // Вісник Академії правових наук України. – 2012. – № 4. – С. 159-171.

184. Тихомирова Л. В. Юридическая энциклопедия / Л. В. Тихомирова, М. Ю. Тихомиров. – Изд. 5-е, доп. и перераб. – М.: ЮЭ, 2006. – 972 с.

185. Про затвердження форми Запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку, форми Витягу з реєстру платників єдиного податку та Порядку ведення реєстру платників єдиного податку» : проект наказу Міністерства доходів і зборів України 24.01.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/ 2014-rik/63028.html.

186. Куц Ю. О. Якісні адміністративні послуги – головна умова підвищення довіри населення до органів влади: монографія / Ю. О. Куц, С. В. Краснопьорова та ін. – Х.: ХарРІНАДУ «Магістр», 2006. – 192 с.

187. Юшкевич О. Г. Провадження в справах про державну реєстрацію фізичних осіб – підприємців [Текст]: дис. … канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Юшкевич О. Г. – Х., 2007. – 230 с.

188. Адміністративне право України. Академічний курс: підруч.: у 2 т. / ред. колегія: В. Б. Авер'янов (голова) та ін. – К.: Юридична думка, 2004. – Т. 1. – 584 с.

189. Коліушко І. Управлінські (адміністративні) послуги – новела адміністративного права / І. Коліушко, В. Тимощук // Право України. – 2001. – № 5. – С. 30-34.

190. Степаненко В. В. Рєстраційні провадження в діяльності підрозділів державної автомобільної інспекції МВС України : автореферат дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. В. Степаненко. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка», 2013. – 22 с.

191. Фуглевич К. А. Адміністративні послуги : поняття, види, процедурне регулювання [Текст] : автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Катерина Андріївна Фуглевич. – Одеса : [б. в.], 2015. – 23 с.

192. Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру : Постанова Кабінету Міністрів України: від 13.07.2016 № 440 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 56. – С. 128. – ст. 1945.

193. Порядок реєстрації та ведення розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій : Наказ Міністерства фінансів України: 14.06.2016 № 547 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 56. – С. 160. – ст. 1952.

194. Порядок реєстрації та застосування реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги) : Наказ Міністерства фінансів України: 14.06.2016 № 547 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 56. – С. 160. – ст. 1952.

195. Порядок формування та ведення Єдиного державного реєстру обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок : наказ Міністерства фінансів України: від 23.01.2015 № 10 // Офіційний вісник України від 06.03.2015. – 2015. – № 16. – С. 169. – ст. 435.

196. Положення про Державний реєстр реєстраторів розрахункових операцій : Постанова Кабінету Міністрів України: від 29 серпня 2002 р. № 1315 // Офіційний вісник України від 20.09.2002. -2002. – № 36. – С. 96. – ст. 1708.

197. Яременко О. І. Правові проблеми регулювання інформаційної діяльності у сфері державного управління / О. І. Яременко // Право і інформація. – 2011. – № 3. – С. 56-64.

198. Цимбалюк В. С. Інформаційне право (основи теорії і практики) : монографія / Цимбалюк В. С. – К. : «Освіта України», 2010. – 388 с.

199. Бачило И. Л. Информационное право : основы практической інформатики : учебное пособие / Бачило И. Л. – М., 2001. – 352 с.

200. Бурило Ю. П. Організаційно-правові питання державного управління в інформаційній сфері : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07 / Бурило Ю. П. – К., 2008. – 256 с.

201. Побудова інформаційного суспільства – глобальне завдання у новому тисячолітті : Декларація принципів ООН: від 12.12.03 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : //www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/ laws/main.cgi.

202. Левчук С. М. Адміністративні послуги органів доходів і зборів у податковій сфері: поняття та ознаки [Електронний ресурс] / С. М. Левчук // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – 2014. – Вип. 63. – С. 99-106. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/dip_2014_63_19.pdf.

203. Щодо податкових консультацій органів державної податкової служби : Лист Міністерства юстиції України від 22.02.2012 №. № 79-0-2-12/8.2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v6785323-11.

204. Щодо податкових консультацій органів державної податкової служби : Лист Міністерства юстиції України від 22.02.2012 №. № 79-0-2-12/8.2. [Електронний ресурс]. – http://regulation.gov.ua/documents/id34583.

205. Українська Т. О. Податкова консультація: допомога платнику податків чи фіскальний інструмент податкового органу / Т. О. Українська // Порівняльно-аналітичне право. – 2014. – № 1. – С. 203-206.

206. Майстренко О. В. Роль тлумачень та роз’яснення законодавства / О. В. Майстренко // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2007. – № 2. – С. 110-118.

207. Які послуги надають центри обслуговування платників? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kyiv.sfs.gov.ua/ okremi-storinki/arhiv1/122107.html.

208. Про затвердження форми Запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку, форми Витягу з реєстру платників єдиного податку та Порядку ведення реєстру платників єдиного податку» : проект наказу Міністерства доходів і зборів

України: 24.01.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/ 2014-rik/63028.html.

209. Методичні рекомендації щодо надання органами ДПС письмових податкових консультацій, передбачених статтями 52 і 53 ПК : Лист ДПАУ: від 21 січня 2011 року № 1600/7/10-1017/220 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : sfs.gov.ua.

210. Порядок розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах : Наказ Міністерства фінансів України: від 02.03.2015 № 271 //Офіційний вісник України від 22.05.2015. – 2015. – № 38. – С. 237. – ст. 1153.

211. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо розширення повноважень органів місцевого самоврядування та оптимізації надання адміністративних послуг : Закон України: від 10.12.2015 № 888-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2016. – № 3. – ст. 30.

212. Про захист прав споживачів : Закон України: від 12.05.1991 № 1023-XII // Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). – 1991. – № 30. – ст. 379.

213. Порядок провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення : Постанова Кабінету Міністрів України: від 15 червня 2006 р. № 833 // Офіційний вісник України від 05.07.2006. – 2006. – № 25. – С. 53. – ст. 1818.

214. Деменко О. Є. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні / О. Є. Деменко // Наше право. – 2013. – № 7. – С. 189-195.

215. Програми роботи з платниками податків: досвід країн-членів СНД [Електронний ресурс] // Інформаційний бюлетень «Вісті». – 2009. – № 75 (6 квітня). – Режим доступу : http://sta.gov.ua/control/ uk/publish/ article?art_id=214711&cat_id=45661.

216. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо оприлюднення планів перевірок суб'єктів підприємницької діяльності): від 01.07.2015 № 2212а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/ webproc4_1? pf3511=55797.

217. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обмеження втручання у діяльність суб'єктів господарювання :

Закон України: від 22.07.2014 № 1600-VII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2014. – № 36. – ст. 1189.

218. Перелік відомостей, які містять службову інформацію в органах ДФС : Наказ ДФС України: від 28.08.14 № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/

219. Про затвердження плану заходів з впровадження Ініціативи «Партнерство «Відкритий Уряд» : Розпорядження Кабінету Міністрів України: від 18 липня 2012 р. № 514-р // Урядовий кур'єр. – 2012. – № 142.

220. Дрешпак В. М. Досвід реалізації проектів з розвитку системи надання електронних адміністративних послуг в дніпропетровській області [Електронний ресурс]. / В. М. Дрешпак, .О. Вискуб // // Публічне адміністрування: теорія та практика. – 2014. – Вип. 1. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2014_1_20.

221. Калинець Н. Вдосконалення механізму надання адміністративних послуг у контексті взаємодії органів публічної влади з громадою / Н. Калинець // Ефективність державного управління: зб. наук. праць. – 2015. – Вип. 43. – С. 211-219.

222. Гончарук Н. Організаційно-правові аспекти надання адміністративних послуг в Україні / Н. Гончарук, Л. Прокопенко // Публічне управління: теорія та практика. – 2011. – № 1. – С. 26-32.

223. Федотова І. О. Правове регулювання процедури надання адміністративних послуг митними органами України за принципом «єдине вікно», «єдиний офіс» / І. О. Федотова // Вісник Академії митної служби України. – 2010. – № 1. – С. 85-90. – (Сер. : Право).

224. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України: від 08.07.2010 № 2464-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 2-3. – ст. 11.

225. Про затвердження Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Положення про реєстр страхувальників : Наказ Міністерства фінансів України від 24.11.2014 № 1162 // Офіційний вісник України від 19.12.2014. – 2014. – № 99. – С. 381. – ст. 2937.

226. Пугаченко О. Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22 (2). – С. 169-176.

227. Аналітичні матеріали щодо стану здійснення адміністративного судочинства у 2013-2014 роках (у таблицях) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vasu.gov.ua/sudovapraktika/statistika/analiz_2013/.

228. Аналітичні матеріали щодо стану здійснення адміністративного судочинства у 2014-2015 роках (у таблицях) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vasu.gov.ua/sudovapraktika/statistika/anlit_materiali_adminsudochinstva_2014-2015_tablici/.

229. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежныхстран: [курс лекций] / Илья Ильич Кучеров. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. – 374 с.

230. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id.

231. Методи збору, обробки та захист комерційної інформації / Р. М. Постоловський, І. О. Дейнега, О. В. Дейнега, Л. М. Акімова // та ін.. Рівне: Рівненський інститут слов'янознавства КіСУ, 2002. 304 с.

232. Інвестиційний менеджмент навч. пос. / В. В. Клименко, Л. М. Докієнко, Л. М. Акімова // – К. : Академія, 2010. 408 с.

233. Фінансовий ринок навч. пос. / В. В. Клименко, Л. М. Акімова, Л. М. Докієнко // за ред. В. І. Павлова; – К. : 2014. 360 с.

234. Основи стандартизації метрології та управління якістю / О. В. Дейнега, О. П. Бенчук, Л. М. Акімова // та ін.. Рівне: Рівненський державний гуманітарний університет, 2015. 388 с.

235. Романенко Є. О. Моделі комунікативної політики держави та інструментальне забезпечення взаємодії органів державної влади та громадськості / Є. О. Романенко // Демократичне врядування [Електронний ресурс] : електрон. фах. вид. Львів. регіон. ін-ту держ. упр. Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. – 2014. – № 14. – Режим доступу до журн.: www. Lvivacademy.com/visnik14/index.htm/.

236. Романенко Є. О. Теоретико-методологічні підходи до визначення поняття комунікація / Є. О. Романенко, Р. Г. Щокін // Комунікаційні технології в міжнародних соціальних практиках: матеріали міжнародної науково-практичної конференції, 7 листопада 2017 року, м. Київ, Україна. – [гол. ред. проф. М. Ф. Головатий; наук. ред. проф. О. М. Холод]. – К., 2017.

237. The structural issues of using project and program management within the system of non-state pension provision Y. A. Romanenko, R. P. Kaidashev, T. V. Shevkun – Науковий вісник Полісся, 2016.

238. Yakymchuk, A. Y. Regional innovation economy: aspects of economic development / A. Y. Yakymchuk, A. M. Valyukh, L. M. Akimova // Науковий вісник Полісся. – 2017. – № 3 (11). Ч. 1. – С. 170-178.

239. Акімова Л. М. Аналіз сучасних проблем розвитку фінансового контролю в Україні: міжнародний досвід / Л. М. Акімова / Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю [матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Кропивницький, 19-20 вересня 2017 року)]. // за заг. ред. Левченко О.М. – К. : ЦНТУ. – Кропивницький. – 2017.

240. Акімова Л. М. Стратегія розвитку україни в контексті тенденцій світового фінансового ринку / Л. М. Акімова // Стратегія розвитку України: наук. журн. – К.: НАУ, 2017. – № 1. – С. 57-66.

241. Акімова Л. М. Деякі аспекти фінансової безпеки в контексті економічної безпеки України / Л. М. Акімова, О. О. Акімов / Інформаційно-аналітичне забезпечення ефективності діяльності підприємств в контексті економічної безпеки в умовах інтеграції в ЄС [матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції (м. Київ, 27 травня 2016 р.)]. / / за заг. ред. проф. Грищенко І. М. КНУТД. – Київ, 2016.

ПРО АВТОРІВ

АКІМОВА Людмила Миколаївна –
кандидат економічних наук, доцент

Має значний практичний досвід роботи в органах державного управління.

Наукові інтереси пов’язані з питаннями фінансово-економічної безпеки, економічної безпеки держави, європейської та євроатлантичної інтеграції України, державного регулювання ринків фінансових послуг.

Автор понад 180 наукових та науково-методичних робіт з питань економіки, фінансової безпеки. професійної підготовки державних службовців, підручників з грифом МОН.

Нагороди та відзнаки: Почесна грамота Національного університету водного господарства та природокористування; грамота Головного управління промисловості та розвитку інфраструктури Рівненської облдержадміністрації; грамота департаменту економічного розвитку і торгівлі Рівненської облдержадміністрації; Почесна грамота управління у справах молоді та спорту Рівненської облдержадміністрації; Почесна грамота УМВС України в Рівненській області; Почесна грамота Рівненської обласної ради та пам'ятний знак; Почесна відзнака “Святої Праведної Анни ІІ ступеня” Української православної церкви Київського Патріархату; Почесна грамота Міністерства освіти і науки України, Нагрудний знак Міністерства освіти і науки України “Відмінник освіти України”, Нагрудний знак «А.С. Макаренка» Міністерства освіти і науки України, Нагрудний знак “Знак пошани” Міністерства аграрної політики України; Подяка Національної служби посередництва і примирення; Почесна грамота Всеукраїнської професійної спілки працівників органів державної фіскальної служби; Почесна грамота Федерації роботодавців України; Почесна грамота Національної академії педагогічних наук України; Почесна грамота Рівненської міської ради та виконавчого комітету, Почесна грамота Рівненської обласної державної адміністрації; Почесна грамота Національної

академії наук України; Золота медаль “Ушинський К.Д.” Національної академії педагогічних наук України.

ЛЕВЧУК Сергій Миколайович –
кандидат юридичних наук

Навчався у Національному педагогічному університеті імені М.П. Драгоманова та отримав повну вищу освіту за спеціальністю «Правознавство» та здобув кваліфікацію «Спеціаліста права».

У 2017 році в Університеті державної фіскальної служби України захистив дисертацію за спеціальністю «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» та здобув науковий ступінь кандидата юридичних наук.

З 2015 по 2018 рік навчався у Націона́льній акаде́мії держа́вного управлі́ння при Президе́нтові Украї́ни та отримав повну вищу освіту за спеціальністю «Державне управління у сфері освіти» та здобув кваліфікацію «Магістра державного управління».

Має значний практичний досвід роботи в органах управління державної фіскальної служби та галузі права.

Наукові інтереси пов’язані з питаннями податків, економічної безпеки держави, правового регулювання ринків фінансових послуг та розвитком системи надання адміністративних послуг.

Автор 30 наукових та науково-методичних робіт з адміністративного права та процесу.

Нагороди та відзнаки: Подяка начальника Вишгородської ДПІ у Київській області, Подяка начальника Міжрегіонального головного управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників податків, Подяка начальника Головного управління ДФС у Київській області, Почесна грамота Всеукраїнської професійної спілки працівників сфери вищої освіти.

Начальник юридичного управління головного управління Державної фіскальної служби у Київській області.

АКІМОВ Олександр Олексійович –
кандидат наук з державного управління, доцент,
Заслужений економіст України

Навчався у Рівненському державному гуманітарному університеті, Національній академії державної податкової служби України.

Має значний досвід роботи в органах державного управління.

Наукові інтереси пов'язані з питаннями європейської та євроатлантичної інтеграції України, державного регулювання ринків фінансових послуг.

Автор понад 150 наукових та науково-методичних робіт з питань професійної підготовки державних службовців, підручника з грифом МОН.

Нагороди та відзнаки: Подяка ректора УАДУ при Президентові України, Почесна грамота УАДУ при Президентові України, Подяка Міністра освіти і науки України, Почесна грамота Міністерства освіти і науки України, Нагрудний знак Міністерства освіти і науки України «Відмінник освіти України», Почесна грамота Рівненської обласної ради, Почесна грамота Управління Міністерства внутрішніх справ України в Рівненській області, Подяка Українського державного центру позашкільної освіти Міністерства освіти і науки України, Пам'ятна відзнака Міністерства внутрішніх справ України «15 років МВС України». Подяка Голови Національної комісії, що здійснює державне регулювання ринку фінансових послуг. Подяка Національної служби посередництва і примирення, Почесна грамота Рівненської обласної державної адміністрації, Почесна грамота Національної академії педагогічних наук України, Почесна грамота Національної академії наук України.

КУЗЬМІН Олег Володимирович –
кандидат технічних наук

Навчався у Донецькому національному університеті економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, Національному університеті харчових технологій.

Має значний практичний досвід роботи на підприємствах харчової промисловості.

Наукові інтереси пов'язані з консалтингом у сфері планування та оптимізації виробництва, технологічних процесів та обладнання, системи управління якістю та інтеграції TQM в існуючі бізнес-процеси.

Результати наукових досліджень впроваджено на лікеро-горілчаних/винно-коньячних підприємствах із загальним річним економічним ефектом – 1,32 млн. грн.

Автор 190 наукових та науково-методичних робіт, серед яких 5 монографій: «Ринок продовольчих товарів України : реалії та перспективи» (2010 р.); «Горілка: технологія, якість, інновації» (2011 р.); «Кількісна оцінка якості готельного продукту» (2013 р.); «Удосконалення процесів виробництва алкогольної продукції» (2014 р.); «Інжиніринг систем внутрішньоуправлінської інформації підприємств та об'єднань» (2018 р.); 1 навчального посібника з грифом МОН України «Інженерне обладнання будівель» (2014 р.), 1 навчального посібника «Обладнання закладів ресторанного господарства. Оцінка технічного рівня» (2018 р.).

НОТАТКИ

НОТАТКИ

НОТАТКИ

Наукове видання

Акімова Людмила Миколаївна
Левчук Сергій Миколайович
Акімов Олександр Олексійович
Кузьмін Олег Володимирович

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ НАДАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

МОНОГРАФІЯ

Українською мовою

Верстка – О.С. Данильченко

Підписано до друку 30.06.2018 р.
Формат 60х84/16. Папір офсетний. Цифровий друк.
Гарнітура Cambria. Умовн. друк. арк. 11.39.
Наклад 300. Замовлення № 1607м-45

Видавництво та друк: «ОЛДІ-ПЛЮС»
73033, м. Херсон, а/с 15
E-mail: oldi-ks@i.ua
Свід. ХС № 2 від 16.08.2000 р.