

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

На правах рукопису

СИМОНОВА ІРИНА ПЕТРІВНА

УДК 342.98

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНО-
СЛУЖБОВИХ ВІДНОСИН У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ В СФЕРІ
ОПОДАТКУВАННЯ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Науковий керівник:

Рябченко Олена Петрівна,

доктор юридичних наук, професор,

Університет ДФС України,

начальник кафедри адміністративного
права і процесу та митної безпеки

Ірпінь – 2017

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. МЕТОДОЛОГІЯ ДОСЛІДЖЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНО-СЛУЖБОВИХ ВІДНОСИН У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	12
1.1. Генезис наукової думки щодо сутності і змісту державно-службових відносин та їх адміністративно-правового регулювання.....	12
1.2. Сутність державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.....	36
1.3. Поняття адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування	57
Висновки до розділу 1	77
РОЗДІЛ 2. ЗМІСТ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНО-СЛУЖБОВИХ ВІДНОСИН У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	83
2.1. Суб'єкти адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.	83
2.2. Методи адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.	106
2.3. Форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування	83
Висновки до розділу 2	146
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНО-СЛУЖБОВИХ ВІДНОСИН У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	151
Висновки до розділу 3	171
ВИСНОВКИ.....	151
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	173

ВСТУП

Державна служба, як сфера публічної діяльності, являє собою найбільш раціональний інституційний засіб для вирішення складних завдань управління в суспільстві. У зв'язку з цим питання забезпечення її стабільного, прогресивного розвитку стали першочерговими для вирішення в сучасних умовах.

Концептуальні зміни ідеології публічного адміністрування, проведення реформ в Україні, значні зміни у побудові та функціонуванні органів публічної адміністрації, в тому числі утворення Державної фіскальної служби України, потребують детального дослідження юридичних аспектів регулювання державно-службових відносин, створення нових та доопрацювання наявних адміністративно-правових норм, приведення їх у відповідність до європейських стандартів.

Державна служба в контролюючих органах в сфері оподаткування є ключовим елементом системи регулювання податкових відносин, від ефективного функціонування якого залежить додержання прав платників податків, ефективність проведення реформ у цій сфері. Водночас державно-службові відносини також виступають об'єктом адміністративно-правового регулювання, система якого, незважаючи на значне оновлення, має суттєві проблеми і прогалини, які потрібно негайно вирішити.

Вивчення наукових напрацювань дозволило визначити такі напрями пошуку. Особливості державної служби та державно-службових відносин у різні історичні періоди досліджували І.Є. Андрєєвський, Г.В. Атаманчук, Д.М. Бахрах, І.Л. Бачило, М.М. Белявський, Ю.П. Битяк, Л.Р. Біла-Тіунова, В.М. Гессен, В.Ф. Дерюжинський, С.Д. Дубенко, А.І. Єлістратов, І.І. Євтіхєєв, В.В. Івановський, С.В. Ківалов, В.О. Ключевський, В.Л. Кобалевський, Ю.М. Козлов, І.М. Конін, М.М. Коркунов, М.О. Куплеваський, Б.М. Лазарев, Я.В. Лазур, М.І. Лазаревський, В.Я. Малиновський, В.М. Манохин, Т.І. Метушевська, О.Г. Мовчун, О.Ф. Ноздрачев, О.Ю. Оболенський,

І.М. Пахомов, О.Є. Пашерстник, О.В. Петришин, В.Ю. Поплавський, В.Д. Попков, М. І. Піскотін, М.М. Сперанський, Ю.О. Розенбаум, С.С. Студенікін, С.Є. Чанов. Також потрібно зазначити про дисертаційну роботу М.П. Грай «Державно-службові відносини в Україні: стан та напрями розвитку» (2012 рік), виконану в межах науки державного управління.

Серед спеціальних досліджень, присвячених державно-службовим відносинам у контролюючих органах в сфері оподаткування, доцільно виокремити праці О.О. Бандурки, який, вивчаючи організаційно-правові аспекти управління державною податковою службою в Україні, значну увагу приділив державно-службовим відносинам в органах податкової служби (2005 рік) та С.В. Островерх, яка проаналізувала державну службу в органах державної податкової служби України (2010 рік).

Теоретичним і практичним підґрунтям дослідження проблем адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування стали роботи вітчизняних і зарубіжних учених у галузях теорії права: М.Г. Александрова, С.С. Алексєєва, К.В. Бабенко, В.М. Горшенєва, М.С. Кельмана, В.В. Копейчикова, С.Л. Лисенкова, О.В. Малько, В.С. Нерсесянца, Н.Р. Нижник, П.М. Рабіновича, О.Ф. Скаун, В.М. Сирих, М.В. Цвіка, О.В. Петришина, вчених-адміністративістів – В.Б. Авер'янова, В.Т. Білоуса, А.І. Берлача, О.І. Баїк, В.В. Галунька, С.К. Гречанюка, І.П. Голосніченка, О.В. Джафарової, Т.О. Коломоєць, О.В. Литвина, Т.О. Мацелик, В.І. Олефіра, О.І. Остапенка, Д.В. Приймаченка, Ю.В. Пирожкової, О.П. Рябченко, Ю.О. Тихомірова, Х.П. Ярмакі та інших.

Водночас значна новелізація законодавства про державну службу, незважаючи на значущість вказаних та інших наукових праць, обумовила необхідність проведення комплексних досліджень адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертація виконана на кафедрі адміністративного права і процесу та митної безпеки Університету державної фіскальної служби і спрямована на реалізацію положень Стратегії реформування державної служби та служби в органах місцевого самоврядування в Україні на період до 2017 року, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 березня 2015 р. № 227-р, Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015 – 2018 роки, затвердженого Наказом ДФС України від 12.02.2015 р. № 80.

Тема дисертаційного дослідження затверджена рішенням Вченої Ради Національного університету державної фіскальної служби України від 26 квітня 2012 року (протокол № 9) та уточнена Вченою Радою Університету державної фіскальної служби України від 30 червня 2016 року (протокол № 4).

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є з'ясування та окреслення особливостей адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, його змісту – суб'єктів, методів та форм адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, напрямів їхнього удосконалення, розробка пропозицій та рекомендацій для вдосконалення чинного законодавства, що регламентує суспільні відносини в цій сфері.

Відповідно до поставленої мети, у дисертації визначено такі головні завдання:

- з'ясувати генезис наукової думки щодо сутності і змісту державно-службових відносин та їх адміністративно-правового регулювання;
- розкрити сутність державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування;
- обґрунтувати поняття адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, розкрити його зміст;

- з'ясувати систему суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, здійснити характеристику їх правового статусу;
- встановити особливості методів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування;
- визначити форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування;
- сформулювати основні напрями вдосконалення адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у зв'язку із вступом, проходженням та припиненням державної служби в контролюючих органах у сфері оподаткування.

Предметом дослідження є адміністративно-правове регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Методи дослідження. При проведенні дисертаційного дослідження було застосовано як сучасні загальнонаукові методи, що ґрунтуються на системному підході до об'єкта дослідження, так і спеціальні прийоми і методи наукового пізнання. Системний підхід дозволив розкрити проблеми в єдності їх соціального змісту і юридичної форми. За допомогою історичного методу визначено етапи становлення наукової думки щодо сутності та змісту державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування (підрозділ 1.1). Структурно-функціональний метод використано при обґрунтуванні характерних ознак державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування (підрозділ 1.2). За допомогою логіко-семантичного методу розкрито сутність понять «адміністративно-правове регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування», «метод адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері

оподаткування», «форма адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування» (підрозділи 1.3, 2.2, 2.3), а застосування системно-структурного методу у взаємозв'язку із методом аналізу дозволило визначити зміст адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування (підрозділ 1.3). За допомогою діалектичного, структурно-логічного та структурно-функціональних методів охарактеризовано порядок застосування методів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, визначено систему суб'єктів такого регулювання (підрозділи 2.1, 2.2). Застосування методів правового моделювання, аналізу та синтезу дозволили сформулювати пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства.

Науково-теоретичне підґрунтя дисертаційного дослідження становлять праці фахівців у галузі загальної теорії держави і права, теорії управління, адміністративного права, інших галузевих правових наук, зокрема і зарубіжних дослідників. Положення та висновки дисертації ґрунтуються на нормах Конституції України, чинних нормативно-правових актах, які регулюють державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування. Дисертант звертався також до законодавства деяких зарубіжних країн, досвід яких щодо правового регулювання державно-службових відносин може бути використано в Україні.

Інформаційною та емпіричною основою дослідження є узагальнення практичної діяльності різних державних органів, що здійснюють адміністративно-правове регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, політико-правова публіцистика, довідкові видання та статистичні матеріали.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є однією із перших у вітчизняній юридичній науці комплексною науковою роботою, в якій з урахуванням новел законодавства про державну службу в Україні визначено поняття і зміст адміністративно-правового регулювання

державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. У результаті проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень і висновків, що містять наукову новизну і виносяться на захист. Основні з них такі:

вперше:

– доведено, що виникнення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування можливе за умови одночасної наявності двох підстав – фактичної та процесуальної. Фактичною підставою є здобуття перемоги у конкурсі на зайняття вакантної посади державної служби, або відкладене право другого за результатами конкурсу кандидата на зайняття вакантної посади державної служби, а процесуальною – акт про призначення на посаду;

– здійснено характеристику приписів, заборон і дозволів як основних правових засобів, які у сукупності дозволяють досягти мети адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування;

– запропоновано конкретні пропозиції до чинного законодавства щодо форм адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин та персонального складу дисциплінарних комісій у контролюючих органах у сфері оподаткування.

удосконалено:

– поняття адміністративно-правового регулювання в частині визначення його предметом регулятивних та охоронних державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування та їхніх учасників, до яких разом із державними інституціями віднесено також інститути громадянського суспільства, конкретизації мети та правових засобів здійснення;

– класифікацію суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування внаслідок поділу залежно від спрямованості їхніх повноважень на суб'єктів

внутрішнього і зовнішнього впливу, останніх за характером компетенції доцільно відносити до суб'єктів загальної та спеціальної компетенції;

– визначення методу адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, під яким запропоновано розуміти сукупність приписів, заборон і дозволів, встановлених суб'єктами адміністративно-правового регулювання у нормах права для забезпечення функціонування в інтересах держави і суспільства публічної, професійної, політично неупередженої, ефективної, орієнтованої на громадян державної служби у контролюючих органах в сфері оподаткування;

– класифікацію державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування уточненням її критеріїв, а також обґрунтуванням доцільності виділення залежно від виду зв'язку їхніх учасників субординаційних, координаційних та реординаційних державно-службових відносин;

– поняття контролюючих органів у сфері оподаткування як сукупності суб'єктів, які організують ідентифікацію, облік платників податків та платників єдиного внеску, забезпечують надання адміністративних послуг платників податків, здійснюють організацію та контроль у сфері оподаткування, притягують до фінансової та (або) адміністративної відповідальності у зазначеній сфері;

дістали подальшого розвитку:

– періодизація розвитку уявлень про державно-службові відносини в частині уточнення часових проміжків етапів їхнього формування та виділення позитивних і негативних рис, що стримували або сприяли проведенню подальших наукових досліджень проблематики сутності та змісту державно-службових відносин;

– пропозиції щодо вдосконалення процедур оцінки службової діяльності державного службовця як основи їх стабільного розвитку. Визначено, що підставою для виставлення негативної оцінки внаслідок оцінювання результатів службової діяльності державних службовців є наявність акта про

накладення дисциплінарного стягнення, постанови по справі про адміністративне правопорушення, пов'язане з корупцією;

– наукові погляди на види та зміст форм адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, перспективи вдосконалення їхнього використання;

– підходи щодо вдосконалення адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у сфері оподаткування в частині окреслення існуючих проблем встановлення, розвитку і охорони державно-службових відносин, які можуть бути вирішені засобами адміністративного права.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що викладені в дисертації положення можуть бути використані:

– у *науково-дослідній сфері* – під час подальшої розробки теоретико-правових питань адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, у тому числі і у контролюючих органах в сфері оподаткування;

– у *правотворчій діяльності* – при внесенні змін і доповнень до законодавства про державну службу, а також під час прийняття нових нормативно-правових актів з досліджуваних питань для подальшого проведення реформування системи державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування;

– у *правозастосовній сфері* – використання результатів дослідження дозволить покращити практичну діяльність суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування (акт впровадження в практичну діяльність Центру перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів Міністерства доходів і зборів України від 25.08.2016р.);

– у *навчальному процесі* – під час підготовки підручників, навчальних посібників, методичних рекомендацій з дисциплін «Адміністративне право», «Адміністративна діяльність контролюючих органів в сфері оподаткування», а також на курсах підвищення кваліфікації працівників служб управління

персоналом контролюючих органів в сфері оподаткування (акт впровадження наукових розробок в навчальний процес Національного університету ДПС України від 29.04.2016 р.).

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення, висновки й практичні рекомендації, викладені у дослідженні, було оприлюднено на міжнародних науково-практичних конференціях «Підготовка фахівців у галузі знань «Державне управління»: вимоги до змісту та відповідність сучасним викликам» (Київ, 2014), «Сучасні правові системи світу в умовах глобалізації: реалії та перспективи» (Київ, 2016).

Публікації. Основні положення дисертації викладено у п'яти наукових статтях, з яких чотири опубліковано у наукових фахових виданнях України, одна – у зарубіжному науковому періодичному виданні, а також у тезах наукових доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

РОЗДІЛ 1

МЕТОДОЛОГІЯ ДОСЛІДЖЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНО-СЛУЖБОВИХ ВІДНОСИН У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Генезис наукової думки щодо сутності і змісту державно-службових відносин та їх адміністративно-правового регулювання

Сучасне законодавство про державну службу не може бути єдиною підставою для теоретичних узагальнень та вирішення багатьох практичних проблем. Формування державної служби відбувалося під впливом багатьох факторів, серед яких найбільше значення мали становлення і розвиток української державності, значні зміни у соціально-політичному житті суспільства, переосмислення ролі держави, а отже і функцій державних службовців, у відносинах із юридичними та фізичними особами. На різних етапах історичного розвитку суспільства під поняттям «державна служба» мали на увазі характерні цим етапам специфічні інституції влади. У міру історичного розвитку державна служба ускладнювалася, удосконалювалася, перетворювалася поступово в цивілізовану професійну форму здійснення функцій держави [1, с. 87].

У зв'язку з тим, що формування теоретичних понять відбувалося відповідно до тих чи інших історичних умов, дослідження генези наукової думки про сутність державно-службових відносин та їх адміністративно-правового регулювання доцільно розпочати екскурсом в історію становлення та розвитку державної служби.

Державна служба як спеціалізована сфера суспільної діяльності виникає разом з державою унаслідок об'єктивної необхідності правлячої влади мати спеціальний апарат управління, здатний втілювати у життя її волю. Влада бере на себе функцію вироблення внутрішньої і зовнішньої політики, а апарат управління – функцію реалізації цієї політики [1, с. 87].

С. В. Ківалов та Л.Р. Біла-Тіунова вказують, що державна служба виникла ще за часів первісного суспільства, коли при розподілі праці починала формуватися управлінська еліта, яка відокремилася від основної маси виробників і з часом перетворилася на окрему групу людей — «державних людей» [2, с. 12]. Тривалий час владні управлінські функції здійснювали виключно особи, пов'язані з власністю на засоби виробництва. Первісно, за рабовласницької та ранньофеодальної монархії, функції державних органів виконували здебільшого окремі посадовці без штату чиновників або з дуже обмеженим штатом. У східних державах, де панувала державна та громадська власність, такими особами були представники груп, прошарків, «класів» державних чиновників, а в західних державах, де основу становила приватна власність, або самі власники (рабовласники, феодалі) безпосередньо, або призначені та контрольовані ними особи [3, с. 20]. Так, у Київській Русі не було службової повинності. Особи вступали до княжої дружини добровільно, на власний розсуд вони могли і припинити таку службу. У цей період не було системи управління державною службою, не було визначено категорій посад та рангів, що унеможливлювало встановлення чіткої ієрархії посад. Наслідком відсутності законодавчого закріплення правового статусу службовців були непоодинокі випадки невиконання службових обов'язків та службові зловживання. Як зазначає Т. І. Метушевська, державна служба тих часів являла собою фактичний договір між князем та приватними особами про виконання останніми певних обов'язків [4]. Виконання такого договору не мало юридичного забезпечення.

У XIV – XV ст. у зв'язку з формуванням централізованих станово-представницьких монархій з'являються органи державного управління з досить розвиненим апаратом службовців. За патріархального типу політичного панування цей апарат формується не за принципом ділової компетенції, а на основі особистої відданості. Вірність монарху є основою і для просування по

службі [1, с. 87]. Державні службовці були нічим іншим як особистими слугами монарха.

Посилення верховної влади призводить до зміни договірною характеру служби на обов'язковий. Ухилення або не виконання обов'язку служби тягло застосування покарання [4]. Імперативність державно-службових відносин пов'язана із рядом причин: по-перше, ускладнюються завдання державної діяльності, виникає потреба у досить великому та постійному штаті службовців. По-друге, зміцнюється власне сама влада, яка в тих умовах була здатна сама організувати і контролювати примусову службу. Поступово відбувається диференціація державних функцій, розвивається ієрархія посад. У той же час розвиток державної служби стримував ряд факторів. Так, при призначенні на посаду цар повинен був керуватися знатністю та древністю роду, з якого походив кандидат на заміщення посади, що породжувало суперечності між посадовими особами. У цей період державна служба була повинністю [4]. Державно-службові відносини мали імперативний характер, а зміст їх складали односторонні зобов'язання службовців щодо царя та держави.

Незважаючи на фактичне існування державно-службових відносин, на думку фахівців[5], вести мову про сформованість інституту державної служби у сучасному розумінні, тобто як професійної діяльності осіб, які обіймають посади у державних органах і отримують плату за рахунок державних коштів, щодо практичного виконання завдань і функцій держави, на теренах України доцільно із середини XVII століття. Л.Р. Біла-Тіунова вказує, що аналіз історичного аспекту науково-теоретичної думки щодо інституту державної служби та її структурних елементів дає підстави виокремити такі періоди її становлення та розвитку: 1) дореволюційний період (кінець XVII – початок XX ст.); 2) радянський період (20-90 рр. XX ст.); 3) період незалежності України (90-і рр. – теперішній час) [6, с. 65]. Пропонуємо взяти за основу цей підхід при дослідженні генези уявлень про державно-службові відносини.

Початок правової регламентації державної служби пов'язаний безпосередньо з реформаторською діяльністю Петра Першого, що вимагало

створення дієвого апарату державного управління, а відповідно, і залучення усіх станів до державної служби та встановлення суворої ієрархії всіх її посад, незалежно від знатності та родовитості осіб, які їх заміщують. Він вважав, що необхідно створити стимул для кожного державного службовця для просування його по службових сходах відповідно до його здібностей і заслуг [7, с. 165].

Для вирішення вказаних завдань 24 січня (4 лютого) 1722 року імператором Петром I було затверджено «Табель о рангах всех чинов, воинских, статских и придворных, которые в котором классе чины» (далі – Табель), який діяв до 1917 року. Видання Табеля пов'язується із початком формування державної служби як професійної діяльності чиновників. Табель законодавчо закріпив перехід від традиційних принципів організації служби до її раціональної побудови і фактично ліквідував монополію дворян на державну службу, відкривши до неї доступ представникам і інших станів. Він встановлював загальні для всіх службовців права і обов'язки, запроваджував контроль за законністю дій посадових осіб, який було віднесено до спеціальних функцій фіскалів та прокурорів, посилюючи так значення відповідальності посадових осіб. На думку Т.І. Метушевської, саме ці фактори дозволяють вести мову про публічно-правовий характер державної служби того часу [4].

Подальший розвиток правового регулювання державно-службових відносин відбувався у напрямі забезпечення добровільного вступу на державну службу, в тому числі звільнення від її обов'язкового проходження дворянством («Жалованная грамота дворянству» (1762 рік), та її професіоналізації. Так, Олександр I вперше встановив освітній ценз для державних службовців як умову отримання чинів.

Доцільно зауважити, що наявність освіти, як умову отримання певного спеціального звання, використовують у контролюючих органах до сьогодні. Так, відповідно до Порядку присвоєння спеціальних звань посадовим особам органів доходів і зборів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2013 р. № 839, при вступі на державну службу вперше в органах доходів і зборів, особам без досвіду роботи за фахом за наявності базової

вищої освіти присвоюється спеціальне звання молодшого інспектора податкової та митної справи; у разі наявності повної вищої освіти та відсутності досвіду роботи за фахом – спеціальне звання інспектора податкової та митної справи IV рангу [270].

Залежність спеціального звання від займаної посади, а також послідовне присвоєння їх залежно від вислуги років, можливість дострокового присвоєння спеціального звання за сумлінну працю та виконання особливо відповідальних завдань – спадщина дореволюційного періоду законодавчого регулювання державно-службових відносин

Як і сьогодні, при вступі на державну службу вперше складалася присяга.

Зміст державно-службових відносин було частково врегульовано в Генеральному регламенті Петра I від 27 лютого 1720 року, яким було визначено такі обов'язки державних службовців відносно роботодавця – держави: 1) виконання регламентів, указів, відданих у письмовій формі і простих інструкцій (гл. 1 – 2; 4) 2) своєчасний розгляд справ без тяганини (гл. 4 – 5); 3) збереження державної та іншої таємниці (гл. 1, 37); 4) зберігання документів на робочому місці, «розмови мати тільки про тих, які до його царської величності службі стосуються» (гл. 16, 18, 21); 5) «респект» (при прибутті та відбутті президентів колегій вставати з місць і віддавати честь) і шанування вищих на ієрархічній драбині (гл. 24, 26); 6) право і водночас їх обов'язок на 6-ти денний робочий тиждень (початок робочого дня о 6 – 7 годині ранку, а закінчення о 17 годині) (гл. 39).

Належна організація державного апарату вимагала і створення відповідної системи державних органів, які б здійснювали загальне керівництво державною службою. Після прийняття Табеля такі функції було покладено на Герольдмейстерську контору Сенату, яка з часом набула статусу самостійного підрозділу і була перейменована у Департамент герольдії Сенату. З 1836 р. справи по нагляду за службою чиновників зосереджуються у I відділенні власної його імператорської величності Канцелярії. Кожні півроку (з 1851 р.

щорічно) губернатори подавали сюди атестації осіб, які вступили на службу. У 1846 р. створюється Інспекторський департамент при I відділенні в Канцелярії, покликаний, як зазначалося в указі Миколи I, стати інструментом «власного керівництва нашого цивільними чинами у повному їх складі» [1, с. 99].

На Інспекторський департамент було покладено завдання вирішувати усі питання добору, розподілу, службової кар'єри чиновників. Через нього проходили справи про прийняття на службу усіх класних чиновників, призначення на посади, заміщення вакантних місць, надання чинів, оформлення відпусток, звільнення зі служби, подання на нагороди, оформлення пенсій тощо [1, с. 99].

Система органів управління державною службою включала також кадрові підрозділи міністерств і відомств, до компетенції яких входили службові питання чиновників VII – XIV класів, а також губернаторів і губернські установи, яким належало право клопотання і надання чинів за вислугу років до V класу включно, а також подань про призначення або переміщення на інші посади [1, с. 99].

Підсумовуючи, можемо стверджувати про значну централізацію вирішення питань щодо встановлення, зміни і припинення державно-службових відносин, що було обумовлено абсолютизацією влади монарха.

У середині XIX ст. система управління корпусом державних службовців змінюється. Спочатку з відання Інспекторського департаменту у 1852 р. були вилучені губернські чини і чиновники судових палат VIII – XIV класів, а в червні 1858 р. він взагалі був ліквідований з переданням завідування службою губернських чиновників до VII класу включно губернським установам. Призначення, переміщення, звільнення чиновників V – VI класів передавалося міністрам і головноуправляючим. При цьому питання про надання чинів I – IV класів, як і раніше, залишалося прерогативою верховної влади. Усі питання щодо надання чинів зосереджувалися в Департаменті герольдії Сенату. У 1894 р. створюється спеціальний комітет про службу чинів цивільного відомства, робочим органом якого став новостворений Інспекторський відділ Канцелярії.

Остаточно його функції були визначені в 1895 р.: за ним зберігалися справи чинів IV – VI класів. Чиновники I – III класів призначалися, звільнялися і нагороджувалися верховною владою за поданням відповідних міністрів, а питання стосовно чиновників VII – XIV класів вирішувалися в губернських установах [1, с. 99].

Такі зміни в системі управління державною службою не в останню чергу були пов'язані із науковим осмислення юридичної природи та змісту державно-службових відносин, яке на теренах Російської імперії, до складу якої входила Україна, починається із другої половини XIX століття.

Перша дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук з тематикою «Юридические и политические основания государственной службы» була захищена у 1874 році М.К. Нелідовим [8]. Учений розглядав державну службу як сукупність визначених нормами правовідносин, що складаються між державою, а точніше державним органом, та тими особами, які служать його агентами та втілюють його волю. Характерною рисою державної служби є те, що вона являє собою діяльність посадових осіб в окремих сферах суспільного життя [8, с. 17].

Деякі теоретичні питання організації і нормативного регулювання державної служби знайшли відображення у працях М.М. Сперанського, І.Є. Андрєєвського, М.О. Куплеваського, В.В. Івановського, О.Д. Градовського, М.М. Коркунова, М.М. Белявського, А.І. Єлістратова, В.М. Гессена, В.О. Ключевського, М.І. Лазаревського.

Значний внесок у розвиток теорії державно-службових відносин було здійснено М. М. Сперанським, який вперше після римських юристів класичного періоду розробив основи концепції посадової особи як носія владних повноважень, що надаються верховною владою, головного суб'єкта державного управління [9, с. 22]. Державному службовцю було відведено центральне місце в теорії державного управління та державної служби.

Учений вважав, що можливість вступу на державну (цивільну) службу повинна бути передбачена для всіх станів з урахуванням певних вимог. Щодо

дворянства, то пропонувалося зберегти обов'язковість служби, однак встановити вибір роду діяльності. Просування повинно було залежати від реальних результатів служби та освітнього рівня чиновника [10, с. 18].

Теоретичні розробки М.М. Сперанського були поміщені законодавцем до «Устава о службе по определению от Правительства» 1832 року (далі – Статут) у вигляді розділу III «Об общих планах и обязанностях гражданской службы» [11]. У Статуті М.М. Сперанським подано класифікацію прав і обов'язків державної служби, а також деталізовано структуру окремих суб'єктивних прав державних службовців: на одержання грошового утримання, на отримання нагороди, на звільнення у відпустку, на звільнення з посади і від служби [12, с. 35]

Заслужують на увагу і доробки І.Є. Андрєєвського, який визначав державну службу як діяльність у державі громадян, покликаних бути органами державної влади [13, с. 245]. Державна служба як особливий правовий статус службовця, на думку І.Є. Андрєєвського, передбачає визначення законом його правового становища як стосовно уряду, так і стосовно народу. Правовий статус повинен визначати: межі влади службовця особи, межі розсуду в управлінні, коло справ, прав і обов'язків. Ученим розроблено систему вимог, які повинні бути встановлені державою для осіб, що вступають на державну службу, і розділено їх на три категорії: фізичні, моральні, політичні [12, с. 35].

О. Ейхельман визначав державну службу як виконання особою, за власною згодою та за призначенням урядовою владою постійної посади, за штатом чи понад штат, з певними обов'язками у закладах державного управління та службовою відповідальністю, поєднане із отриманням платні, вислугою чинів, відзнак і пенсії. [14, с. 32].

Глибокий аналіз природи державної служби був здійснений В.В. Івановським, який вважав, що державна служба виникає в той момент, коли носій верховної влади, не маючи можливості завжди здійснювати свою волю особисто, потребує осіб, які будуть втілювати його волю в життя. При цьому абсолютно не важливо, ким є ці фізичні особи: громадянами чи іноземцями,

важливо лише те, що правитель наділив їх владними повноваженнями. [15, с. 561].

Як бачимо, вчені дореволюційного періоду в центр теорії державної служби ставили особу державного службовця, приділяючи увагу його правовому статусу, що пов'язано із формуванням так званого функціонального підходу, сутність якого полягає розгляді державного службовця як виконувача завдань та функцій держави для задоволення потреб громадян.

Серед дослідників окремих аспектів державно-службових відносин потрібно назвати М.О. Куплеваського, професора державного права Імператорського Харківського університету. Значна частина його монографії «Государственная служба в теории и в действующем праве Англии, Франции, Германии и Цислейтанской Австрии» [16] присвячена проблемам якісного відбору осіб на державну службу, питанням управління державною службою, процедурним аспектам кадрової роботи, пов'язаним зі вступом на державну службу, структуру дисциплінарної відповідальності; поняття дисциплінарного проступку; види дисциплінарних проступків, сутність дисциплінарної влади; види дисциплінарних стягнень і процедур, компетенцію дисциплінарних установ, принципи, стадії та структуру дисциплінарного процесу. Також учений розглянув питання структури права на непокору владі посадової особи і права на опір незаконним розпорядженням посадової особи.

І.В. Черепанова, досліджуючи державну службу Російської імперії ХІХ століття, вказує, що вченими дореволюційного періоду юридична природа державної служби розглядалася в межах теорії договору та теорії правовідносин. Договір державної служби визначався як складний публічно-правовий договір, в якому наявні елементи договору найму, договору поруки та посередництва, а також односторонні зобов'язання службовця та держави: присяга на вірність службі, публічна довіреність на здійснення юридичних і фактичних дій з управління державою від імені та за порукою останньої. У межах теорії правовідносин державна служба розглядалась як комплекс правовідносин державно-службового публічного представництва. Причому такі

правовідносини визначались як правовий зв'язок представника влади з державою, носієм верховної влади, у зв'язку з реалізацією якого представник наділяється повноваженням, контролюється державою та здійснює з нею обмін державно-службовою та управлінською інформацією, в межах делегуючих, наглядових та інформаційних правовідносин [9, с. 170].

Однак вказаний підхід зазнав критики у працях А.І. Єлістратова на початку ХХ століття, який вважав, що ідея делегації не може бути застосована до теорії служби у правовій державі. З призначенням або обранням службовців не пов'язана жодна делегація або передовіра повноважень, хоча б тому, що особа, яка призначає на посаду, або виборці самі можуть і не бути уповноважені здійснювати ті дії, які утворюють службову компетенцію призначуваного або обраного службовця. Про делегацію повноважень не можна вести мову і тому, що в правовій державі публічні права й обов'язки і державних службовців, і громадян засновані на законі. І призначення, і обрання на посаду не є будь-яким перенесенням цієї посади від того, хто призначає або обирає, на того, кого призначили або обрали, а являє собою встановлення, вказівку на того індивіда, який буде здійснювати визначену законом публічну функцію [17, с. 56].

Уявлення А.І. Єлістратова про правову природу державної служби зберігаються і до сьогодні. Так, частина статті 1 Закону України «Про державну службу» визначає, що державний службовець – це громадянин України, який займає посаду державної служби в державному органі та здійснює встановлені для цієї посади повноваження, безпосередньо пов'язані з виконанням завдань і функцій такого державного органу [18].

М.М. Коркунов характеризував державну службу як право на розпорядження у визначених відносинах владою, а також як особливе публічно-правове відношення службовця до держави, засноване на підпорядкуванні та яке має своїм змістом обов'язкову діяльність, спрямовану на здійснення визначеної задачі [19, с. 400 – 401].

Наукові праці початку ХХ століття були цікавими і у визначенні мети державної служби. Так, В.Ф. Дерюжинський вважав, що державна служба найбільш повно розкривається терміном «управління», під яким розуміється сукупність різноманітних проявів діяльності держави, спрямованої на здійснення завдань, характерних їй як правовому та культурному союзу. При цьому автор поділяв управління на п'ять складових: фінансове управління, управління зовнішніми справами, військове управління, організація правосуддя та внутрішнє управління. Лише внутрішнє управління, на думку вченого, спираючись на інститут державної служби, охоплює всі сфери державного життя. Завдання внутрішнього управління – всіляко сприяти населенню у розвитку його культурних інтересів і забезпечити найбільш сприятливі умови для найбільш повного задоволення потреб його духовного і матеріального існування [20, с. 88].

Привертають увагу і погляди вчених царської Росії щодо кола учасників державно-службових відносин. За суб'єктами державно-службові відносини поділяли на такі, що складаються між: 1) носієм верховної влади і керівними особами; 2) між керівними особами; 3) між керівними особами та посадовими особами; 4) між посадовими особами [9, с. 124 – 125].

Такий підхід доцільно використовувати і при сучасних дослідженнях державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування, обмежуючи коло їхніх учасників лише тими особами, які перебувають на державних посадах, про що буде зазначено у наступному підрозділі.

Революція 1917 року зумовила окремі зміни як у статусі державних службовців. Націоналізація засобів виробництва, система централізованого контролю над усім економічним життям і відсутність контролю суспільства над владою призвели до виникнення і зростання нової бюрократії, що перетворилася в радянську привілейовану еліту, яка була правлячим і експлуаторським класом радянського суспільства. Особливість цієї еліти полягала в її «власності на державу» і в контролі керівних органів над усіма – зверху донизу – призначеннями чиновників. Радянська бюрократична еліта

нерідко іменувалася «номенклатурою»: так називався перелік основних посад, призначення на які затверджувалося (фактично проводилося) вищими партійними органами, згодом цей термін був поширений і на групу осіб, яка заміняла ці посади [7, с. 123].

Необхідно зазначити, що якогось певного кодексу «державної служби» чи законодавчого акта про державну службу не було. Були лише законодавчі акти, які регулювали сполучення посад та спільну службу родичів у радянських установах. Згідно із радянською ідеологією вважалося недоцільним виділяти державних службовців у привілейований клас працівників [21, с. 75]. Хоча в короткочасний період існування Української держави 1918 року і було розроблено законодавство, яке передбачало систему посад державних службовців, спеціальний порядок для заміщення керівних посад, затверджувалась «обітниця» (присяга) державного службовця, яку він складав при вступі на службу [22, с. 73], однак це законодавство не набуло практичного застосування.

Єдиним законодавчим актом загального характеру в УСРР та СРСР були ухвалені Радою Народних Комісарів УСРР 7 лютого 1923 р. «Тимчасові правила про службу в державних установах і підприємствах» (далі – Тимчасові правила), що діяв понад 70 років (до здобуття Україною незалежності).

Загальне керівництво державною службою здійснювалося комуністичною партією Радянського Союзу [23, с. 45]. Програма діяльності КПРС визначала напрями діяльності державних службовців, їхні права та обов'язки [24, с. 37]. У підручниках з адміністративного права радянського періоду розвитку України зазначалося: «КПРС надає великого значення чіткому визначенню функцій, повноважень та відповідальності державних службовців» [25, с. 118].

Не було і спеціальних органів управління державною службою. Осіб на посади в апарат органів управління призначав, як правило, керівник, який очолював орган і здійснював одноособове керівництво, або його заступник. Умови вступу на державну службу поділялися на загальні і спеціальні. Загальними умовами були радянське громадянств, відсутність судимості,

відповідність певній посаді особистими, насамперед політичними якостями. [1, с. 110]. Спеціальні умови стосувались обов'язковості проходження претендентом на зайняття посади державної служби певних юридичних процедур: проходження спеціальних атестаційних комісій; складання іспитів; проходження конкурсу; наступне затвердження на посаді вищестоящою інстанцією; наявність спеціальних знань, ступенів і дипломів; наявність спеціальної освіти; наявність певного стажу тощо [1, с. 110].

Державно-правовий характер службових відносин зумовлював особливий порядок їхнього оформлення. Особа, яка вступала на радянську державну службу, укладала трудовий договір, що визначав початковий момент виникнення трудових відносин та встановлював права на відпустку, соціальне страхування і соціальне забезпечення, заробітну плату тощо [1, с. 110].

Проходження державної служби було пов'язане безпосередньо з питанням розстановки кадрів [1, с. 110]. Щодо заохочень, то право присвоєння почесних звань належало Президії Верховної Ради СРСР, президіям Верховних Рад союзних і автономних республік за представленням міністерств, відомств. Дисциплінарна відповідальність застосовувалась у порядку підлеглості.

«Тимчасовими правилами» не дозволялося перебувати на державній службі тим особам, яким це було заборонено судовим вироком. В одній установі або підприємстві не дозволялося працювати близьким родичам у разі, коли одночасне перебування їх на посаді пов'язано з підконтрольністю або підпорядкованістю одного з них іншому». Державним службовцям заборонялося бути «співучасниками» будь-якого приватного, торговельного або промислового підприємств і в будь-якій формі вступати з державними установами у відносини комерційного характеру. Заборонялося суміщення посад у приватних та державних установах, а також у державних установах, якщо ці установи, підприємства або суміщені посади перебувають: а) в контрольній залежності, б) в адміністративно-господарській залежності. Особливими були правила суміщення посад у фіскальних органах влади. Про це йшлося в п. 6 «Тимчасових правил», згідно з яким суміщення посад для

інспекторів і агентів Уповноваженого Наркомату фінансів по збору безпосередніх і посередніх податків допускається лише в межах свого відомства й тільки за спеціальним дозволом голови органу у кожному окремому випадку [26, с. 211 – 212].

Підставою припинення державно-службових відносин у радянському законодавстві були: а) ліквідація певної установи або підприємства; б) невиконання підприємством трудового договору, що був укладений у порядку організованого набору; в) не обрання під час чергових виборів, конкурсів тощо державного службовця на посаду, яку він займає; г) бажання державного службовця залишити службу; д) неодержання чергового звання; є) закінчення строку служби; є) скорочення штатів; ж) усунення службовця Комісією державного контролю; з) на вимогу спеціальних інспекцій; і) скоєння проступку; к) вирок суду; л) відмова державного службовця взяти на себе повну матеріальну відповідальність та ін. [1, с. 111].

За справедливим твердження науковців характерними рисами проходження державної служби в СРСР були централізація призначення і звільнення державних службовців, що забезпечує необхідну стабільність кадрів державного апарату [1, с. 110]. Державні службовці задовольняли швидше інтереси керівництва, ніж реалізовували інтереси публічні, виконували завдання не державного органу з визначеною компетенцією, а держави в особі КПРС [28, с. 8].

Наукова думка радянського періоду була скута марксистсько-ленінською ідеологією, що приводило до жорсткої, часом, несправедливої критики дореволюційного механізму державного управління. Визначальними при побудові системи правового регулювання державно-службових відносин були не принципи законності, не дотримання норм, що регулювали б прийняття на державну службу, а правильність, відданість справі побудови комунізму [27, с. 40].

За таких умов теоретичні проблеми державної служби у вітчизняній науковій літературі тривалий час не обговорювалися. У 20-і роки минулого

століття з'явилися лише окремі праці Г.А. Нефедова, С.А. Орджонікідзе, С. І. Сирцова, О.Ф. Євтіхєєва, В.Л. Кобалевського.

У 1924 – 1930 рр. О.Ф. Євтіхєєв опублікував ряд статей з теоретичних проблем адміністративного права, підручник «Основи адміністративного права» [29]. Професор В.Л. Кобалевський у 1924 р. видав «Нариси радянського адміністративного права» (1924), підручник «Радянське адміністративне право» (1925), а в 1929 р. під такою самою назвою ще один підручник [30, 31].

У наукових роботах 50-80-х років вказувалося на соціальну сутність державної служби, як на служіння народу, виконання всієї практичної роботи з управління державою в інтересах трудящих. Відповідно до цього досліджувалися принципи радянської державної служби, порядок проходження служби, зміцнення виконавської та службової дисципліни, матеріального і морального стимулювання праці службовців [9, с. 124]. Такий підхід характерний для наукових робіт І.І. Євтіхєєва, В.М. Манохіна, С.С. Студенікіна, І.М. Пахомова, М.І. Піскотіна, Д.М. Бахраха, Г.В. Атаманчука, І.Л. Бачило, В.Д. Попкова, Б.М. Лазарева, Ю.О. Розенбаума, І.М. Коніна та інших.

Серед монографічних досліджень, присвячених проблемам державно-службових відносин, особливе місце займають праці В.М. Манохіна, який вважав, що державна служба є однією із сторін (частин) діяльності держави з організації і правового регулювання особового складу державних органів та інших державних організацій, а також охоплює саму діяльність цього особового складу – державних службовців із практичного і безпосереднього здійснення завдань і функцій держави [32, с. 5–14]. Учений розглядав державну службу у двох аспектах: по-перше, як виконання державними органами та державними службовцями завдань і функцій держави; по-друге, як трудову діяльність державних службовців з виконання таких функцій та вирішення конкретних завдань [32, с. 5].

Український дослідник питань державної служби радянського періоду І. М. Пахомов визначав, що державна служба – це заснована на законі і оплачувана діяльність службового персоналу державних органів, яка полягає у

практичній реалізації державно-владних повноважень у різних сферах суспільного життя [23, с. 8].

Реалії суспільного життя радянської України, марксистсько-ленінська ідеологія зумовили формування уявлень про комплексність інституту державної служби, правова регламентація якого здійснюється нормами адміністративного та трудового права. Прийнятий у 1918 році Кодекс законів про працю (далі – КЗпП) стосувався всіх осіб, які працюють за винагороду, його норми регулювали трудові та службові відносини, які виникали як у державних (радянських), так і громадських та приватних підприємствах, установах та організаціях, а також відносини між фізичними особами та найманими працівниками. Аналогічні приписи містилися у КЗпП, прийнятому 30 жовтня 1922 року, норми якого поширювали дію на всіх осіб, які працюють за наймом, і були обов’язкові для всіх роботодавців, у тому числі державних та військових органів, установ та підприємств. Отже, радянське законодавство визнавало державних службовців суб’єктами трудового права, разом з тим були визначені і деякі особливості їх правового статусу порівняно із працівниками приватних та громадських організацій. Зокрема, «Тимчасові правила» 1923 року встановлювали певні обмеження для спільної праці близьких осіб, а також передбачали окремі пільги і переваги порівняно з іншими працівниками. Крім того, державними службовцями визнавалися всі працівники державних органів, установ та організацій, які отримують зарплату з бюджету, незалежно від того, чи була їхня діяльність пов’язана зі здійсненням державних управлінських функцій, чи ні [33, с. 16].

Розглянута модель нормативного регулювання державно-службових відносин була зумовлена особливостями системи радянського права, в якій дихотомія приватного та публічного права мала умовний характер. А після набуття на початку 1930-х рр. всіма підприємствами та установами статусу державних визначення особливого статусу державних службовців втратило сенс. Вважалося, що діяльність усіх трудящих спрямована на досягнення суспільного і державного блага. Прикладом такого право-розуміння може бути

вислів В.І. Леніна: «Ми нічого приватного не визнаємо, для нас усе в галузі господарства є публічно-правове» [34, с. 208].

Подальший розвиток теорії радянського адміністративного права зумовив диференціацію державно-службових відносини на три основні групи: організаційні правовідносини, які склалися під час підготовки, добору та розстановки кадрів державної служби, просування по службі; зовнішньоуправлінські, які склалися в процесі здійснення розпорядчої, організаційної діяльності та застосування засобів адміністративного примусу підвладних суб'єктів; внутрішньоорганізаційні правовідносини, що склалися у сфері внутрішньої організації державної служби (у процесі діяльності службовця усередині державного органу, де він займав посаду, в процесі забезпечення трудової дисципліни, оплати праці, визначення робочого часу та часу відпочинку, відпусток тощо). Проте, якщо перші дві групи більшість учених розглядали як предмет адміністративного права, то третю групу вони відносили до сфери дії трудового права [27, с. 46].

Саме в цей період зароджується дискусія щодо правової природи державно-службових відносин. Прихильниками адміністративно-правової природи державної служби у повоєнні роки виступають С.С. Студенікін та Ю.М. Козлов.

Розглядаючи предмет адміністративного права, С.С. Студенікін доводить доцільність його розгляду у широкому розумінні та вказує на необхідність включити до нього усі організаційні (управлінські) відносини, що виникають у державних органах. Визнаючи, що трудові відносини є сферою регулювання трудового права, вчений зауважує, що керівник будь-якої державної організації чи установи наділений правами і обов'язками у галузі організації праці державних службовців, їх добору, призначення на посаду та звільнення, застосування заходів заохочення, стягнення. Враховуючи те, що адміністрація державних органів здійснює покладені на неї завдання в порядку державного управління і її повноваження є предметом адміністративного права, то відносини, що виникають з питань регулювання

державно-службових відносин – це те, що дійсно відноситься до організуючої діяльності держави [35, с. 41]. Досліджуючи радянську державну службу, С.С. Студенікін визнавав, що державно-службові відносини – це трудові відносини особливого роду, сторонами яких є державний службовець та держава в цілому. Ця їхня особливість була пов'язана з рядом чинників, у тому числі: державний службовець, вступаючи у державно-службові відносини, наділяється правом діяти від імені держави, здійснювати виконавчо-розпорядчу діяльність, у тому числі застосовувати заходи державного примусу, що зумовлює особливі, відмінні від звичайних у трудових відносинах вимоги, до осіб, які вступають на державну службу, процедури призначення на посаду, проходження служби, оцінювання діяльності, встановлення відповідності займаній посаді, заохочення і службової відповідальності. Наведена аргументація дала можливість стверджувати про належність усього комплексу державно-службових відносин до предмета адміністративного права [36, с.42, 84].

Підставою виникнення державно-службових відносин С.С. Студенікін називав акт про призначення на посаду, який видається з волі відповідного державного органу чи його уповноваженої особи. Причому такі характеристики акта про призначення на посаду як односторонність і владність пов'язані з тим, що державний орган самостійно вирішує питання про доцільність та можливість доручення тій чи іншій особі виконання державних функцій відповідно до посади. У зв'язку з цим навряд чи доцільно розглядати погодження (двобічне виявлення) як основу виникнення державно-службових відносин [36, с. 79].

Подібну позицію займає Ю.М. Козлов, який відносить до предмета адміністративно-правового регулювання разом з управлінськими також і внутрішньоорганізаційні відносини. На думку ученого, прийняття на роботу – це типова функція управлінського характеру, а відповідно повноваження адміністрації, її представників у цій сфері, порядок оформлення на роботу визначаються нормами адміністративного права [37, с.30].

Учений підкреслює, що державно-службові відносини виникають на підставі юридично-владного розпорядження повноважного органу (посадової особи). Наприклад, на підставі наказу про зарахування на цю посаду. Виданню такого наказу (адміністративного акта) передують погодження сторін (попередня співбесіда для виявлення політичних та ділових якостей кандидата на посаду, а також умов роботи та оплати праці тощо). Однак вирішальне і право утворювальне значення має тільки адміністративний акт про призначення; з моменту його видання для службовця наступають усі необхідні правові наслідки [38, с. 109 – 110].

Інша група вчених обґрунтувала комплексний характер правового регулювання державно-службових відносин. Так, О.Є. Пашерстник вважав, що державна служба поєднує дві групи відносин: трудові та адміністративні, лінія розмежування між якими лежить у площині відмінностей між становищем державних службовців у трудовому процесі та їх становищем у зовнішньому середовищі. Як трудові, вчений визначав усі відносини, що виникають між державним службовцем та державою як його роботодавцем та наймачем. Відносини, що виникають за участю державного службовця при його взаємодії із населенням, установами, організаціями були віднесені до предмета адміністративного права. Загальним підсумком підходу вченого є висновок про те, що регулювання праці державних службовців відбувається за допомогою засобів трудового права з особливостями, що частково стосуються усіх службовців, частково – окремих їхніх груп. Такі особливості стосувалися: а) підстав виникнення і припинення трудових правовідносин; б) встановлення міри праці і міри винагородження за працю [39, с. 123–125]. Доцільно зазначити, що О.Є. Пашерстник визнавав допустимість та необхідність застосування для регулювання трудових правовідносин у державних установах і підприємствах імперативних методів впливу [39, с. 124]. Однак застосування загальних принципів трудового права до регулювання державно-службових відносин дозволяло розглядати трудовий договір, як підставу їх виникнення [39, с. 124]. З таким твердженням погоджувалась Є.Н. Стародубська, яка

вважала трудовий договір єдиним допустимим юридичним фактом виникнення державно-службових відносин [40, с. 11].

Комплексний характер державно-службових відносин визнавався і В.А. Юсуповим, який однак по-іншому підходив до проблеми їхнього розмежування, поділяючи на відносини, які виникають. Учений вважав, що адміністративні відносини відображають сутність державної служби і виникають у процесі її організації. До адміністративних зараховувалися відносини, що виникають під час підготовки, добору і розстановки кадрів; визначення статусу державної посади, проведення оцінки виконання державним службовцем своїх обов'язків і просування по службі, її припинення [41, с. 44]. Трудові правовідносини виникають у процесі здійснення державної служби, під час діяльності працівника всередині державного органу; у процесі організації робочого часу та відпочинку; з питань дисципліни й оплати праці; в процесі функціонування кадрів управління поза межами цих органів. Відповідно, цю групу відносин можна віднести до галузі трудового права [41, с. 44].

Окремі вчені відстоювали позицію, згідно з якою державно-службові відносини є видом трудових правовідносин і не підлягають адміністративно-правовому регулюванню. Таку позицію відстоював В. А. Воробйов, який визначав державно-службові відносини особливим різновидом трудових правовідносин, і пропонував визначати їх як службово-трудові [42, с. 27].

Потрібно вказати, що спір щодо видів та правової природи державно-службових відносин не знайшов остаточного вирішення у юридичній науці радянського періоду. Проте доцільно погодитись із Л.Р. Білою-Тіуною щодо того, що розвиток наукової думки щодо державної служби у радянський період зумовив: визнання публічної природи державної служби, нормативна регламентація якої відбувалася за допомогою норм як адміністративного, так і трудового права; створення науково-теоретичного підґрунтя формування поняття «посадова особа»; визнання державної служби окремим видом професійної діяльності осіб, що здійснюється виключно у державних органах і

полягає у реалізації особливих державно-владних повноважень; нормативну і наукову легітимізацію таких важливих понять, як державна служба і державний службовець; державна посада і посадова особа; принципи державної служби і державно-службові відносини; проходження державної служби і службова діяльність [6, с. 66].

Після проголошення незалежності України проводилися активні дослідження проблематики державної служби у філософському, соціальному, правовому, політичному, моральному (етичному) аспектах. У наукових статтях і монографіях став формуватися новий погляд на державну службу і її місце в структурі держави, який панував раніше в дореволюційному державознавстві і європейській науці адміністративного права, де інституту державної служби відводять центральне місце [43, с. 482; 44, с. 201 – 231].

Запропоновано різні підходи до розуміння державної служби, існують законодавчо встановлені поняття, проте продовжується дискусія щодо юридичної природи службових відносин у державних органах.

У кінці ХХ століття спостерігається тенденція до визначення окремими вченими службових відносин інститутом трудового права. С.Х. Ходжиев вказує, що родовою категорією при характеристиці статусу державного службовця є статус найманого працівника, а «вторгнення» норм інших галузей права у формування правового стану цих осіб не змінює їх базових правових установлень як учасників трудових відносин, виконуючих завдання у сфері державної служби [45, с.11, 15]. Подібну думку відстоюють і інші вчені, які визначають державну службу різновидом трудової діяльності [46, с. 117; 47, с. 289]. Підтримку науковців отримали доробки В.А. Воробйова щодо державно-службових відносин як особливого, специфічного виду трудових. Так, Н. Неумивайченко аргументує викладену тезу: «Якщо визнати, що трудові правовідносини державних службовців є настільки специфічними, що стають предметом адміністративного права, то й регламентація цих відносин повинна здійснюватися не на підставі галузевих принципів трудового права. На практиці це може призвести до необґрунтованого обмеження трудових прав

державних службовців, погіршення їх особистого правового статусу в процесі професійної діяльності» [48, с. 155–156].

Б.М. Лазарєв, у свою чергу, не вбачає перешкод у врегулюванні статусу державних службовців Кодексом законів про працю України подібно до працівників приватних підприємств, установ, організацій [49, с. 7–8]. Такий підхід підданий критичній оцінці у працях Ю.П. Битяк, зазначаючи: «Автор цієї роботи в свій час писав про певну єдність та однотипність правового регулювання службових відносин у державних та недержавних (громадських) організаціях. Це був радянський період, коли служба в громадських організаціях мало чим відрізнялась від служби в державних органах. У нинішніх умовах в Україні здається необхідним чітко виділити державну службу, службу в органах місцевого самоврядування, недержавних формуваннях (об'єднаннях громадян, приватних установах, організаціях)» [50, с. 19].

Перспектива вирішення вказаних суперечностей вбачається у визнанні комплексного характеру інституту державної служби, що починає формуватися у ХХІ столітті.

Дослідник загальнотеоретичних аспектів державної служби О.В. Петришин зазначає, що основний масив законодавчого інституту державної служби складають норми адміністративного права, але загальнотеоретичне тлумачення її змісту як практичного функціонування всіх підрозділів державного апарату передбачає віднесення до його складу нормативних комплексів інших галузей права конституційного, фінансового, процесуального та ін. [51, с. 24]. Інститут державної служби, на думку вченого, відрізняється від організації регулювання інших видів суспільних відносин, насамперед трудових, особливим методом правового регулювання – імперативним, який проявляється у встановленні специфічних правил, що визначають порядок виникнення, зміни і припинення як регулятивних, так і охоронних державно-службових відносин [51, с. 24].

Аналогічні висновки зробили і вчені-адміністративісти. Так, Ю.П. Битяком обґрунтовано доводить, що, незважаючи на комплексний характер законодавчого інституту державної служби, саме адміністративне право врегульовує найважливіші організаційні елементи державної служби: правовий статус посади в державних органах та їхньому апараті, статус державного службовця і посадової особи, категорії посад і ранги посадових осіб, вимоги до державних службовців, порядок проходження державної служби, організація управління державною службою, проведення оцінювання державних службовців, адміністративна і дисциплінарна відповідальність державних службовців та інші [50, с. 41 – 42].

Такий висновок вченого дає підстави виокремити ту частину державно-службових відносин, що складають предмет адміністративно-правового регулювання, та дозволяє відмежувати адміністративно-правові відносини у сфері державної служби від інших видів правовідносин, насамперед трудових.

Складний характер службових відносин визнається і фахівцями з трудового права. Так М.І. Іншин підкреслив, що предметом трудового права є не всі службово-трудова відносини, а лише ті з них, які можуть бути упорядковані його юридичними засобами і об'єктивно потребують такого упорядкування [52, с. 20].

У зв'язку з цим набули розвитку наукові положення В.А. Юсупова, В.М. Манохіна щодо існування двох груп службових відносин: державно-службових та службово-трудових.

О.Г. Мовчун, використовуючи підхід щодо існування зовнішніх і внутрішніх груп управлінських відносин, доводить, що державно-службові відносини опосередковують управлінську діяльність публічної адміністрації і можуть виникати як у зовнішньоуправлінській, так і внутрішньоуправлінській діяльності державних інституцій [33, с. 150]. Головне, що відрізняє службово-трудова відносини від державно-службових – реалізація в останніх державним службовцем владних управлінських функцій від імені держави. Відповідно, правове забезпечення державно-службових відносин буде складатися,

здебільшого, з норм адміністративного права, а службово-трудова відносин державних службовців з органами держави – переважно з норм трудового права [33, с. 150]. Наведені наукові положення щодо публічно-управлінського характеру виконуваних учасниками державно-службових відносин функцій, які, в свою чергу, зумовлюють і особливості їхнього змісту, можуть слугувати додатковим критерієм віднесення тієї чи іншої групи державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування до предмета адміністративно-правового регулювання, однак і з певними зауваженнями, які будуть викладені нами у наступних підрозділах.

У цілому, правова наука ХХІ століття відмовилася від віднесення державно-службових відносин до предмета конкретної галузі права, більшістю вчених визнано комплексний та міжгалузевий характер правового регулювання законодавчого інституту державної служби. Не викликає заперечень, що охоронні державно-службові відносини регулюються насамперед нормами адміністративного права, водночас актуальною залишається проблематика розмежування сфери впливу норм трудового та адміністративного права на регулятивні державно-службові відносини.

Підводячи підсумки дослідження генези наукової думки щодо сутності і змісту державно-службових відносин та адміністративно-правового регулювання їх, можемо виокремити такі етапи її формування: 1) дореволюційний період (кінець ХІХ – початок ХХ ст.), який пов'язаний з формуванням вчення про державного службовця та державну службу; 2) радянський період (20 – 90 рр. ХХ ст.), що характеризується значним впливом марксистсько-ленінської ідеології на формування уявлень про державно-службові відносини, створення єдиного правового підґрунтя для державно-службових та трудових правовідносин; 3) період незалежності України (90-і рр. – теперішній час) визначається формуванням уявлення про державну службу як комплексний інститут, який регулюється нормами як публічного, так і приватного права, що дає можливість та зумовлює необхідність визначити той

сегмент державно-службових відносин, який потребує адміністративно-правового регулювання.

Враховуючи викладене, в контексті нашого дослідження необхідно визначити поняття та зміст державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування з метою їхнього відмежування від інших видів службових відносин, що виникають у таких органах.

1.2. Сутність державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування

Виклики стабільності державно-службових відносин зумовлені подальшою демократизацією суспільних відносин, євроінтеграційними процесами, вимагають нового регулятивного впливу норм адміністративного права через формування моделей обов'язкової та дозволеної поведінки їх учасників, що досягається за рахунок різних правових засобів, серед яких одне з центральних місць займають правовідносини, що закріплюють конкретну поведінку суб'єктів права під час формування та реалізації державної політики у різних сферах суспільного життя, визначають коло осіб, на яких поширюється дія норм адміністративного права та антикорупційного законодавства, забезпечують приведення в дію юридичних засобів для реалізації суб'єктивних прав і юридичних обов'язків державних службовців. Такі правовідносини у літературі отримали назву державно-службових.

Незважаючи на постійні розвідки науковців у напрямів формування та вдосконалення інституту державної служби його центральне поняття – державно-службові відносини – залишилося без належної уваги. Визначення їх формулюється переважно в контексті інших досліджень або спеціальностей. Так, серед останніх робіт потрібно назвати дисертаційне дослідження М.П. Грай «Державно-службові відносини в Україні: стан та напрями розвитку», виконане в межах галузі державного управління.

Дослідниця визначає поняття державно-службових відносин в Україні як сукупність урегульованих нормами права суспільних відносин між державою, представленою державним органом або уповноваженою посадовою особою, та особою, що виникають і реалізуються для виконання завдань і функцій держави щодо виникнення і припинення державної служби та зміни статусу державного службовця [53, с. 5].

У цілому, погоджуючись із наведеним визначенням, зауважимо, що воно може бути використане як базове для формування поняття «державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування», однак вимагає уточнення з урахуванням предмета дослідження.

Визначення «контролюючі органи в сфері оподаткування» наведене у статті 41 ПК України [56], згідно з якою до системи названих органів віднесено Державну фіскальну службу України та її територіальні органи, на які покладено специфічні завдання: забезпечення формування та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [56].

Такий широкий спектр специфічних завдань і функцій зумовлює існування у структурі Державної фіскальної служби України окремих категорій державних службовців, уповноважених на їхнє виконання: посадових осіб митниць та митних постів, правовий статус яких врегульовано Розділом XX МК України, посадових осіб ДПІ, ГУ ДФС в областях, м. Києві та Севастополі, ДФС України, правовий статус яких врегульовано Розділом XVIII-1 ПК України, та працівників податкової міліції, загальні засади проходження служби якими визначено у Розділі XVIII-2 ПК України.

Відповідно, у першому наближенні, до учасників державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування потрібно відносити службовців усіх названих вище територіальних органів та підрозділів ДФС

України, в тому числі і працівників податкової міліції як мілітаризованих службовців спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних контролюючих органів у сфері оподаткування [56]. Такі положення розглядали у своїх доробках науковці. Так, В.Ю. Поплавський обґрунтовує поняття державно-службових відносин, виходячи із законодавчого тлумачення публічної служби, наведеного у Кодексі адміністративного судочинства України (далі – КАС України) [54]. Дослідник вказує, що, згідно з приписами чинного законодавства, державно-службові відносини – це правовідносини у сфері державної служби, якою охоплено не тільки державну службу, урегульовану Законом України «Про державну службу», але й службу в Збройних силах України, Національній гвардії України, прокуратури та інших формуваннях, служба в яких передбачає отримання спеціальних звань і пов'язана із реалізацією правоохоронної функції держави, а також функцію захисту національних інтересів від протиправних посягань [55, с. 136].

Наявність спеціальних мілітаризованих підрозділів по боротьбі із податковими правопорушеннями свого часу презентували науковці як особливість державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування. Зокрема, О.О Бандурка, досліджуючи організаційно-правові аспекти управління Державною податковою службою України, вказував, що суттєвою особливістю державно-службових відносин в її органах є те, що учасниками їх стають представники кількох принципово різних категорій працівників, які відрізняються спрямованістю та змістом покладених на них функцій, правовим регулюванням проходження ними служби, що зумовлює особливості державно-службових відносин, за участю кожної з категорії працівників [57, с. 268]. С.В. Островерх до особливостей служби в органах державної податкової служби також віднесено наявність у такої служби ознак як цивільної, так і мілітаризованої державної служби, оскільки одні її працівники є так званими «цивільними державними службовцями», інші — мілітаризованими (працівники податкової міліції), що насамперед зумовлено

наявністю спеціальних звань, форменого одягу, військової дисципліни, а також права зберігання, носіння та застосування вогнепальної зброї [58, с. 39 – 40].

Однак принципова відмінність у правовому регулюванні проходження державної служби цивільними та мілітаризованими державними службовцями в органах ДФС, що стосується насамперед вимог до державних службовців, службової дисципліни, підстав і видів відповідальності за порушення у службовій діяльності, особливостей припинення державної служби, зумовлюють більш детальний розгляд проблематики розмежування державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування та податкової міліції.

Останні тенденції законодавчої ініціативи свідчать про необхідність та доцільність такого підходу. Так, 15.03.2016 року у Верховній Раді було зареєстровано законопроект за № 4228 [59], яким передбачено створення на основі підрозділів податкової міліції окремого правоохоронного органу – фінансової поліції, на яку покладено обов'язок забезпечити запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття злочинів у сфері формування та використання фінансових ресурсів держави, економічної безпеки, що віднесені до його підслідності, відповідно до Кримінально-процесуального кодексу України. У 2014 році було зареєстровано законопроект № 4449а від 08.08.2014 «Про основи запобігання та боротьби з економічними правопорушеннями» [60], яким також передбачалося створення центрального органу виконавчої влади у сфері охорони економічної безпеки держави на заміну податкової міліції.

Формувалися пропозиції до законодавства в частині розширення компетенції податкової міліції і, відповідно, зміни її назви на службу фінансових розслідувань, однак з підпорядкування Голові ДФС України [61]. Зміни щодо статусу податкової міліції містилися у обох проектах податкових кодексів, зокрема у проекті Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації» зареєстрованому у Верховній Раді

України за № 3357 від 26.10.2015 [62], а також проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», зареєстрованому у Верховній Раді України за № 3688 від 22.12.2015 [63].

Намагання реформувати підрозділи податкової міліції зумовлені особливістю виконуваних ними завдань, а відповідно, і компетенції, що вимагає побудови якісно нових державно-службових відносин у новоствореному органі (чи підрозділі), що забезпечуватиме фінансову та економічну безпеку держави. Такі відносини повинні розглядатись як у науці, так і на практиці окремо, від так званих «цивільних» державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування. У зв'язку з цим предметом нашого дослідження доцільно назвати ті державно-службові відносини, що виникають у Державній фіскальній службі України (далі – ДФС України) та її територіальних органах як суб'єктах реалізації державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [64], за винятком підрозділів податкової міліції як суб'єктів правоохоронної діяльності держави, що здійснюють боротьбу з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Уточнивши предмет дослідження, детально дослідимо поняття та зміст державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування. По-перше, незважаючи на доведені у сучасній юридичній науці концепції комплексного правового регулювання державної служби, погодимось із тими вченими, які визнають переважну роль норм адміністративно права в упорядкуванні державно-службових відносин. Так, О.Ю. Оболенський вказує, що державно-службові відносини є державно-правовими, тобто вони більшою мірою регулюються нормами державного та адміністративного права [65, с. 43]. С.Є. Чанов підкреслював, що приватноправове регулювання використовується

у вказаній сфері субсидіарно і з часом повинно бути повністю виключене [66, с. 23]. До аналогічних висновків приходять і С.В. Ківалов та Л.Р. Біла-Тіунова. На думку цих учених у міру подальшого розвитку державної служби від правового інституту до «службового права», як галузі права, чіткого розмежування публічного і приватного права, норми трудового права перестануть відігравати суттєву роль у правовому регулюванні державно-службових відносин [67, с. 150]. На комплексному правовому характері державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування, однак з домінуючою роллю норм адміністративного права у їх виникненні, розвитку та функціонуванні, наголошує і О.О Бандурка [57, с. 267].

Підтверджує тези вчених аналіз Закону України «Про державну службу» (далі – Закон № 889), згідно з приписами якого виникнення, зміна та припинення державно-службових відносин регулюються цим законом та іншими актами адміністративного законодавства (наприклад, ПК України, МК України, Законом України «Про запобігання корупції»), дія ж норм трудового права поширюється на державних службовців у частині відносин ними не врегульованих [18]. ПК України, зокрема, пункт 342.6. статті 342 [56], також визначає переважну роль норм публічного права у регулюванні правового статусу посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування та відводить трудовому законодавству роль подолання прогалин у нормативному забезпеченні державно-службових відносин.

Отже, державно-службові відносини у контролюючих органах у сфері оподаткування мають комплексний правовий характер через поширення на них дії норм конституційного, адміністративного, податкового, митного та трудового законодавства, водночас перевагу мають норми адміністративного права.

Відповідно, державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування мають адміністративно-правовий характер, і володіють усіма ознаками адміністративних правовідносин, проте вони мають певні особливості, які можуть бути досліджені завдяки виділенню характерних рис

службових або державно-службових правовідносин. Поняття «адміністративні правовідносини», «службові правовідносини» та «державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування» перебувають у діалектичному зв'язку загального, спеціального та одиничного, і тому повинні мати ознаки більш широкого за обсягом поняття, що і зумовлює необхідність дослідити поняття та ознаки державно-службових відносин.

С.Є. Чанов пропонує ввести у науковий обіг поняття «службові правовідносини», під якими потрібно розуміти врегульовані нормами права і охоронювані примусовою силою держави вольові суспільні відносини, сторонами якого є державні або муніципальні службовці, з одного боку, і відповідні публічні утворення – з іншого, що виникають у процесі організації та функціонування державної і муніципальної служб як видів професійної діяльності, пов'язане із здійсненням владних повноважень, та характеризується стабільністю, ієрархічною підпорядкованістю і юридичною нерівністю сторін [66, с. 85]. Виключення прикметника «державні» зумовлене спробою вченого уніфікувати відносини, що виникають з приводу прийняття, проходження та припинення публічної служби (тобто як державної служби, так і служби в органах місцевого самоврядування), однак це не повинно перешкодити використанню наведених положень як спеціальних відносно одиничного поняття «державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування».

Учений підкреслює, що службові відносини можуть існувати лише у формі правовідносин, оскільки державні службовці не можуть здійснювати свою професійну діяльність, не будучи наділені на це повноваженнями в установленому порядку [66, с. 73]. На думку дослідника, вказана ознака додатково свідчить про адміністративно-правовий характер державно-службових правовідносин. Тобто, правова форма державно-службових відносин вказує не лише на їхню урегульованість правом, але і відображає правові зв'язки між державою та службовцями її апарату, які мають переважно імперативний, субординаційний характер. На формі правовідносин як єдино-можливій для

службових відносин, які виникають за участю держави в особі її органів, наголошують багато дослідників, а, на думку М.П. Грай, правовий характер державно-службових відносин дає змогу відокремити їхнє вузьке розуміння (як правовідносин) від широкого, яке охоплює сукупність усіх відносин на державній службі [53, с. 12]. Наведене положення дає методологічне підґрунтя для виділення у державно-службових відносинах, які можуть бути врегульовані одночасно нормами декількох галузей права, групи адміністративних правовідносин.

Із правовою формою державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування пов'язана і наступна їх ознака – владність, яка у працях різних вчених набуває різного смислового навантаження. Так, Л.Р. Біла-Тіунова вказує, що державно-службові відносини – це державно-правові «владовідносини», які характеризуються ієрархічною підлеглистю та юридичною нерівноправністю їхніх учасників [68, с. 180]. О.Ю. Оболенський пов'язує владність з таких відносин із повноваженнями державного службовця вживати організаційно-розпорядчі і адміністративні заходи, здійснювати адміністративно-юрисдикційні дії як у самому органі державної влади, так і щодо зовнішніх суб'єктів права [65, с. 145]. Однак вказана ознака характерна будь-яким адміністративним правовідносинам, а у державно-службових набуває особливого змісту – один з учасників завжди наділений державно-владними повноваженнями щодо іншої сторони, яка, у свою чергу, підпорядкована першій і зобов'язана виконувати всі її приписи і розпорядження [68, с. 180].

Юридичну нерівність сторін, як ознаку «владності» державно-службових відносин, С.Є. Чановим трактується в іншому аспекті, зокрема: найбільш важливі елементи службових правовідносин, які визначені законодавством в імперативному порядку і не можуть змінюватися на розсуд їх сторін, а права та обов'язки сторін службових правовідносин можуть бути предметом угоди тільки в дуже обмежених межах [66, с. 76].

Останнє зауваження дозволяє більш чітко окреслити суспільні відносини, що можуть бути визначені як державно-службові. Зокрема, О.М. Цалюк, досліджуючи державно-службові відносини в органах внутрішніх справ, визначає, що такі суспільні відносини складаються між державним службовцем органів внутрішніх справ та державним органом з приводу вступу на державну службу, її проходження і припинення, а також між державними службовцями або державним службовцем і зовнішнім суб'єктом у процесі здійснення першими їх професійної діяльності як усередині державного органу, так і за його межами [69, с. 23]. Із наведеним визначенням можна погодитися лише частково.

Необхідно зазначити, що в теорії адміністративного права детально розроблена класифікація державно-службових відносин на дві великі групи: зовнішні, тобто ті, які виникають у зв'язку із реалізацією державними службовцями своїх владних повноважень за межами органу влади у відносинах із фізичними та юридичними особами та внутрішньоорганізаційні, тобто ті, що виникають усередині цих органів. Учасниками останніх виступає держава (в особі спеціально уповноваженого на те органу або посадової особи) та особа, що перебуває на державній посаді (державний службовець). Такі відносини виникають у зв'язку із встановленням правового статусу державної посади, визначенням способу її заміщення, правил вступу на державну службу. До цієї групи також включаються відносини, що складаються у зв'язку із проходженням державної служби, в тому числі із просуванням та переміщенням державних службовців по службі, оцінкою їх праці, підготовкою, перепідготовкою та підвищенням кваліфікації, заохоченням та відповідальністю, а також відносини, що виникають у зв'язку із припиненням державної служби [70, с. 14].

Потреба у застосуванні способів і засобів адміністративно-правового впливу для регулювання вказаних відносин є очевидною і закріплена на законодавчому рівні, а саме у Законі № 889. Водночас недоцільно відносити до «службових» відносини між фізичною та юридичною особою та державним

службовцем з приводу реалізації компетенції останнього. Так, інспектор, визначаючи суми податкових зобов'язань платника податків, реалізує норми насамперед податкового права, здійснюючи митне оформлення – мито. Зовнішніх відносин дуже багато для користування інструментарієм лише однієї галузі права. У зв'язку з цим потрібно погодитись із С.Є. Чановим у тому, що службові відносини – це відносини, безпосередньо пов'язані із організацією і функціонуванням державної служби, тому службовими в буквальному розумінні можуть бути лише ті суспільні відносини, що виникають усередині апарату державного органу і мають на меті забезпечення його нормального функціонування [66, с. 71].

Імперативний характер, ієрархічність, субординаційні зв'язки між учасниками – ті основні риси, які відносять науковці до особливостей державно-службових відносин [66, с. 73; 68, с. 180; 71, с. 9]. У відносинах із громадянами віддається перевага «сервісній» побудові управлінських зв'язків. Відповідно державно-службові відносини у контролюючих органах у сфері оподаткування доцільно обмежувати такими зв'язками їхніх учасників: контролюючі органи – особа, яка претендує на зайняття посади державної служби; керівник – державний службовець; органи управління державною службою – державний службовець.

До ознак державно-службових відносин також відносять і наявність спеціальних процедур, передбачених законодавством, за якими відбувається набуття і припинення статусу службовця державної служби, а також проходження державної служби [71, с. 10].

Спеціальними ознаками власне державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування науковці називають: специфічну організаційну та функціональну структури державної служби в таких органах, відповідну ієрархію посад і назв державних службовців, а також специфічні завдання та повноваження службовців, які утворюють її апарат, вимоги, яким вони повинні відповідати, обмеження, яких вони повинні дотримуватися, тощо [58, с. 39 – 40]. Після оновлення законодавства про державну службу наведений

перелік необхідно уточнити і скоротити. Закони України № 855, «Про запобігання корупції» (далі – Закон № 1700) є обов'язковими для виконання всіма без винятку державними службовцями, відповідно обмеження, пов'язані з проходженням державної служби, не можуть бути віднесені до спеціальних ознак державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. Аналогічну думку можна висловити і щодо ієрархії посад, яка є іманентною рисою будь-яких державно-службових відносин. Виконання спеціальних завдань і функцій зумовлюють особливості вимог, що висуваються до державних службовців, визначення їхнього складу щодо службовців категорії «Б» і «В» віднесено до дискреційних повноважень суб'єктів призначення. Певні особливості існують і у присвоєнні посадовим особам контролюючих органів спеціальних звань [270]. Відповідно до спеціальних ознак державно-службових правовідносин у контролюючих органах у сфері оподаткування порівняно з іншими органами публічної адміністрації потрібно зараховувати: наявність спеціальних звань та особливих процедур їх присвоєння, специфічні вимоги, що висуваються до державних службовців контролюючих органів у сфері оподаткування, зумовлені завданнями і функціями, що ними виконуються.

Викладене дозволяє стверджувати, що державно-службові відносини у контролюючих органах у сфері оподаткування мають загальні ознаки, характерні будь-яким державно-службовим відносинам, та спеціальними, які визначають особливості виникнення, зміни та припинення державно-службових відносин саме у контролюючих органах у сфері оподаткування.

До загальних ознак потрібно відносити такі: 1) завжди існують у формі правовідносин, що відображає правові зв'язки між їхніми учасниками, гарантує дотримання та виконання взаємних зобов'язань держави, в особі уповноважених органів, та державних службовців; 2) їх учасниками є держава, в особі уповноважених на управління державною службою органів, структурних підрозділів та посадових осіб, у тому числі і у контролюючих органів у сфері оподаткування, та державний службовець, який обіймає державну посаду у

контролюючих органах у сфері оподаткування; 3) виникають під час формування, функціонування та припинення державної служби як особливого виду професійної діяльності у контролюючих органах в сфері оподаткування; 4) є «владо відносинами», що вказує на юридичну нерівність, асиметричний характер прав і обов'язків їхніх учасників та переважно субординаційні зв'язки між ними; 5) мають комплексний правовий характер, однак більшість із них урегульована нормами адміністративного права.

Наступним кроком у дослідженні державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування є з'ясування їх змісту, який доцільно розкривати через їхню внутрішню будову – елементи правовідносин, до яких традиційно відносять: учасників правовідносин, об'єкт правовідносин і зміст правовідносин.

До обов'язкових учасників державно-службових відносин належать публічні утворення – органи влади [66, с. 73]. Л.Р. Біла-Тіунова вказує, що обов'язковою стороною державно-службових відносин є фізична особа – державний службовець, наділена чітко визначеними державно-владними повноваженнями [68, с. 181]. В.Ю. Поплавський зазначає, що суб'єктами державно-службових відносин є службовці, які проходять державну службу в державних органах та їхньому апараті, а також державний орган чи його апарат [71, с. 10].

Отже, державно-службові відносини мають двох обов'язкових учасників – державний орган та державний службовець, у зв'язку з цим закономірно постає питання про правове положення осіб, які претендують на заняття посади державної служби. До таких осіб висувається ряд вимог (стаття 19 Закону України № 855 [18]), у тому числі не може претендувати на заняття посади державної служби особа, що не пройшла спеціальну перевірку або не надала згоду на її проведення. Тому є підстави вважати, що особа перебуває у відносинах з контролюючим органом уже з моменту подачі документів для участі у конкурсі, що однак, не дає підстав визначити такі відносини державно-службовими. Претендент на заняття посади державної служби має потенційну

здатність стати учасником державно-службових відносин, однак для набуття такого статусу він повинен володіти рядом особливих якостей – бути повнолітнім, мати відповідний посаді ступінь освіти, підтвердити володіння загальними та спеціальними професійними компетентностями.

Вивчення суб'єктного складу державно-службових правовідносин дозволило стверджувати, що їхніми учасниками не є виключно службовці контролюючих органів у сфері оподаткування. Такі відносини можуть виникати між працівниками контролюючих органів у сфері оподаткування та іншими органами публічної адміністрації.

Так, при призначенні керівника служби управління персоналом контролюючих органів у сфері оподаткування або його звільнення необхідно отримати висновок Національного агентства з питань державної служби (далі – Нацдержслужби) [167] щодо можливості таких кадрових призначень та змін. Учасником державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування Нацдержслужба стає і у зв'язку із реалізацією контрольних повноважень, розгляду скарг державних службовців категорій «Б» і «В» щодо порушення їхніх прав під час прийняття, проходження та припинення державної служби; захисту прав державних службовців під час зміни істотних умов служби [167].

Національне агентство з питань запобігання корупції стає учасником державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування для реалізації своїх контрольних повноважень щодо державного службовця, а саме під час перевірки декларації таких осіб або моніторингу способу їх життя [72].

Значна частина державно-службових відносин, пов'язаних із функціонування Голови Державної фіскальної служби, відбувається за участю Комісії з питань вищого корпусу державної служби, в тому числі: проведення конкурсу на зайняття вакантної посади Голови Державної фіскальної служби, припинення державної служби за ініціативою суб'єкта призначення, переведення на рівнозначну або нижчу посаду до іншого державного органу у

випадках, передбачених законом здійснення дисциплінарного провадження тощо [18].

Наступним елементом державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування було визначено об'єкт таких правовідносин, тобто те, на що спрямовані суб'єктивні права і юридичні обов'язки їхніх учасників.

З приводу об'єкта адміністративно-правових відносин у наукових колах існує кілька думок, сформованих ще у радянські часи. Більшість авторів вважають, що об'єктом відносин адміністративного права є дії, поведінка людей – учасників управлінських відносин [73, с.102 – 103]. Інші вчені поділяють об'єкт на два види: перший – це предмети і матеріальні речі, другий – немайнові відносини (дії, поведінка людей) [74, с 85 – 86].

Водночас, об'єктом державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування можуть виступати лише дії, поведінка їхніх учасників, що прямо випливає із законодавчого визначення державної служби та державного службовця. Так, відповідно до статті 1 Закону України про державну службу: «Державна служба – це публічна, професійна, політично неупереджена діяльність із практичного виконання завдань і функцій держави ...», а державний службовець: «... - це громадянин України, який ... здійснює встановлені для посади повноваження, безпосередньо пов'язані з виконанням завдань і функцій такого державного органу, а також дотримується принципів державної служби» [18]. У зв'язку з цим важливими є висновки Л.Р. Білої-Тіунової, яка зазначає, що, здійснюючи цю діяльність, державний службовець вступає у відповідні державно-службові відносини для реалізації публічних, а не власних інтересів. Тільки держава безпосередньо або опосередковано визначає статус державного службовця, його завдання і функції, його повноваження [68, с. 179].

Відповідно, насамперед більш чітко об'єкт державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування дозволять визначити завдання Державної фіскальної служби України, подані у пункті 3 Положення

про державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 [64], а також функції контролюючих органів, встановлені у статті 19-1 ПК України. [56]. Отже враховуючи отримані висновки про те, що державно-службові відносини виникають з приводу організації і функціонування державної служби у контролюючих органах у сфері оподаткування, забезпечення стабільності та законності діяльності державного службовця, об'єктом державно-службових відносин може виступати: формування персоналу контролюючих органів, проходження служби, просування по службі, переведення державних службовців, припинення державної служби, забезпечення службової дисципліни.

Змістом державно – службових відносин виступають взаємні права і обов'язки їхніх учасників. Як вказує Л.Р. Біла-Тіунова, зміст державно-службових відносин характеризується насамперед особливими публічними правами й обов'язками, якими наділені державні службовці, перелік яких передбачено як законами, так і підзаконними нормативними актами, у т.ч. і посадовими інструкціями [68, с. 181].

Вказане дає підстави виділити загальний та спеціальний правовий статуси державного службовця. Загальний правовий статус визначений Законом № 889, яким встановлено основні права та обов'язки державного службовця (статті 7 та 8), особливості службового підпорядкування державного службовця та виконання ним наказів, доручень, розпоряджень керівництва (стаття 9) [18]. Окремі зобов'язання покладено на державного службовця і Законом № 1700, яким, визначено правила етичної поведінки державного службовця (статті 37 – 44), обов'язок щодо подання декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування (статті 45), визначено порядок дій у разі надходження пропозиції щодо неправомірної вигоди або подарунка (стаття 24) тощо [72].

Спеціальний правовий статус визначено в інших нормативних актах та деталізовано в посадових інструкціях. Зокрема, для державних службовців

контролюючих органів у сфері оподаткування встановлено спеціальні звання [56], а також визначено вимоги та процедури присвоєння їх [75], передбачено застосування відомчих відзнак. Спеціальний правовий статус державного службовця контролюючих органів відображений і у спеціальних вимогах до осіб, які претендують на зайняття посад категорії «Б» та «В», що розробляються і затверджуються керівниками структурних підрозділів контролюючих органів у сфері оподаткування спільно із службами управління персоналом цих органів щодо кожної посади.

Державно-службові відносини – двосторонні, тобто праву одного з учасників повинен відповідати обов'язок іншого з реалізації наданого права, що вимагає визначення поведінки не тільки однієї сторони - державного службовця, але й суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування. Як обґрунтовано зазначає С.В. Шестаков, урегулюванню підлягають усі кореспондуючі юридичні зв'язки у правовідносинах: нормативна регламентація правомочності державного службовця тягне виникнення кореспондуючого обов'язку іншої сторони правовідносин. Водночас, дослідник вказує, що більшість із встановлених прав і обов'язків може виявитися діючими лише на папері [78, с. 169].

Визначеному обов'язку державного службовця виконувати доручення керівника (стаття 9) кореспондує обов'язок керівника державної служби створювати умови, необхідні для належного виконання державними службовцями своїх обов'язків (стаття 55) [18]. А частини 1, 3 статті 11 Закону України «Про державну службу» визначає, що праву державного службовця на оскарження дій або бездіяльності, якими порушуються надані цим Законом права або створюються перешкоди у їх реалізації, відповідає обов'язок керівника державної служби розглянути відповідну скаргу та у 20-денний строк надати державному службовцю обґрунтовану письмову відповідь (рішення) [18]. Проте на практиці так буває не в кожному випадку функціонування державного службовця, що буде детально розглянуто у наступних розділах

роботи. Крім того, необхідно враховувати, що виконання правового обов'язку повинно бути гарантовано заходом державного примусу, в тому числі юридичної відповідальності, в протилежному випадку правовідносини в цілому втрачають одну зі своїх найважливіших якостей – гарантованість силою державного примусу [78, с. 169].

Вивчаючи зміст державно-службових відносин, потрібно розглянути також підстави їх виникнення. Аналіз приписів частини 1 статті 21 Закону України «Про державну службу» [18] дозволяє стверджувати, що виникнення державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування можливе за умови одночасної наявності двох підстав – фактичної та процесуальної. Фактичною передумовою є перемога у конкурсі на зайняття посади державної служби (частина 1 статті 31 Закону України «Про державну службу»), процесуальною – акт про призначення на посаду.

Необхідність у розмежуванні цих двох підстав зумовлена встановленою Законом України «Про державну службу» дискретністю процедур конкурсного відбору, визначення переможця конкурсу, прийняття акта про призначення на посаду, а також, в окремих випадках, набуття статусу державного службовця. Так, рішення про призначення на посаду приймається не після винесення рішення конкурсною комісією, або оприлюднення інформації про переможця конкурсу, а після закінчення строку оскарження результатів конкурсу. Строк, який пройде від дати оприлюднення інформації про переможця конкурсу до дати винесення акта про призначення на посаду, може становити до 30 календарних днів [18]. А згідно з приписами частини 3 статті 21 Закону України № 889 особа, яка вперше вступає на державну службу, стає учасником державно-службових відносин не з дня оголошення результатів конкурсу або призначення на посаду, а з дня публічного складення нею Присяги державного службовця [18].

Крім того, статтею 29 Закону № 889 встановлено відкладене право другого за результатами конкурсу кандидата на зайняття вакантної посади державної служби, у випадку, якщо переможець конкурсу відмовився від

зайняття посади або йому відмовлено у призначенні на посаду за результатами спеціальної перевірки. Інформація про те, що відповідна посада стала вакантною, повідомляється другому за результатами конкурсу кандидату протягом п'яти календарних днів [18]. Зазначене свідчить на підтримку авторської позиції щодо наявності фактичної та процесуальної підстав виникнення державно-службових відносин.

Розглядаючи державно-службові відносини у контролюючих органах у сфері оподаткування, потрібно проаналізувати їх класифікацію.

Досить цікавою є думка Ю.М. Старілова з приводу класифікації державно-правових відносин. Зокрема, структура правового інституту державної служби як критерій класифікації вказаних правовідносин дозволяє виділити такі їхні види: у сфері кадрової політики; щодо формування державно-службових відносин; щодо практичного функціонування державної служби; щодо реалізації принципів державної служби; щодо формування і реалізації правового статусу державного службовця; проходження державної служби; припинення державної служби; щодо управління державною службою; суспільні відносини щодо реформування державної служби [79, с. 164].

Проте, як було встановлено вище, предметом адміністративно-правового регулювання виступають не всі державно-службові відносини, а лише ті, що пов'язані із організацією та функціонуванням державної служби у контролюючих органах у сфері оподаткування. У зв'язку з цим виникає необхідність використати інший критерій, який застосовують науковці – мета виникнення, створення і регулювання державно-службових відносин, за яким виділяють:

– відносини, пов'язані з організацією державної служби. Такі відносини виникають у зв'язку з: закріпленням правового статусу державних посад; встановленням вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби; визначенням процедур заміщення державних посад, просування по службі та її припинення, веденням особових справ; встановленням спеціальних

звань та рангів державних службовців, визначенням обмежень, пов'язаних із проходженням державної служби тощо. Іноді до першої категорії відносять відносини, що виникають у зв'язку із вступом на державну службу [66, с. 88].

– відносини, які виникають у процесі практичного здійснення державної служби. До них потрібно віднести відносини, які пов'язані з: вступом громадянина на державну службу і призначенням на державну посаду; реалізацією державним службовцем своїх прав і обов'язків; присвоєнням державному службовцю категорій, рангів, звань; проходженням державної служби; припиненням державно-службових відносин тощо [80, с. 24; 69, с. 187; 81, с. 109; 57, с. 268].

Погоджуючись із наведеним групуванням державно-службових відносин, зауважимо, що, враховуючи теоретичні уявлення щодо змісту поняття «об'єкт державно-службових відносин» та для дотримання принципу юридичної визначеності критерій мети виникнення державно-службових відносин потрібно замінити критерієм об'єкта державно-службових відносин, під яким, як вказувалося вище, розуміють дії, поведінку учасників, з приводу якої виникають державно-службові відносини.

Найбільш розгорнуту класифікацію державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування другої групи було наведено О.О. Бандуркою [57, с. 268 – 289]. На його думку, її складають такі види: відносини щодо підбору кадрів; відносини щодо оцінки ефективності діяльності конкретних службовців, їх професіоналізму та компетентності; відносини, що виникають під час професійної підготовки працівників контролюючих органів у сфері оподаткування; відносини, пов'язані з присвоєнням спеціальних звань, рангів державних службовців; відносини щодо переміщення, перерозподілу та ротації кадрів або, іншими словами, розстановка працівників зазначеної системи органів; відносини, що виникають у зв'язку із заохоченнями працівників контролюючих органів у сфері оподаткування та притягненням їх до дисциплінарної відповідальності; відносини, пов'язані з припинення служби працівниками контролюючих

органів у сфері оподаткування [57, с. 268 – 289].

Щодо першої групи державно-службових відносин, пов'язаних з організацією державної служби у контролюючих органах у сфері оподаткування, необхідно внести окремі зауваження, що зумовлені оновленням чинного законодавства про державну службу. Зазначена група відносин пов'язана із нормативним забезпеченням державної служби у контролюючих органах в сфері оподаткування. До таких відносин беззаперечно повинно бути віднесено встановлення статусу державних службовців, у тому числі затвердження положень про відповідний структурний підрозділ, а також посадових інструкцій працівників, затвердження правил етичної поведінки державних службовців, затвердження типових вимог до професійної компетентності державних службовців, які займають посади державної служби категорії «А», що здійснюється Комісією з питань вищого корпусу державної служби, визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В», що здійснюється суб'єктом призначення з урахуванням вимог спеціальних законів, що регулюють діяльність відповідних контролюючих органів в сфері оподаткування, оголошення і проведення конкурсу, оприлюднення його результатів, ведення і зберігання особової справи державного службовця, розробка і затвердження правил внутрішнього службового розпорядку, створення дисциплінарних комісій.

Враховуючи те, що учасниками державно-службових відносин, пов'язаних як з організацією, так і з функціонуванням державної служби у контролюючих органах в сфері оподаткування, можуть бути і органи, не підпорядковані ДФС України, зокрема Національне агентство з питань державної служби, Національне агентство з питань запобігання корупції, державно-службові відносини за критерієм їх учасників доцільно поділяти на: 1) ті, що складаються у середині контролюючих органів в сфері оподаткування (внутрішньоорганізаційні); 2) ті, що складаються між посадовими особами

контролюючих органів та іншими органами виконавчої влади (зовнішньо-управлінські).

Останні напрацювання вчених-адміністративістів щодо видів управлінських зв'язків між учасниками адміністративних правовідносин дають можливість за вказаним критерієм виділяти: 1) субординаційні; 2) координаційні; 3) реординаційні державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування. Субординаційні відносини виникають у зв'язках «керівник-підлеглий» яскравим прикладом другої групи відносин є затвердження правил внутрішнього службового розпорядку, що здійснюється загальними зборами (конференцією) державних службовців державного органу за поданням керівника державної служби і виборного органу первинної профспілкової організації (за наявності) на основі типових правил. Можливість виникнення реординаційних відносин передбачена статтею 55 Закону України «Про державну службу», згідно з якою керівник державної служби вживає заходів для: 1) надання державним службовцям необхідної для виконання посадових обов'язків інформації; 2) облаштування приміщення, пристосованого для виконання посадових обов'язків; 3) належного облаштування робочих місць; 4) забезпечення державних службовців необхідним обладнанням [18].

Наведена класифікація державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, основою якої є критерії об'єкта, учасників і зв'язків між ними, має не лише теоретичне, але й практичне значення, оскільки дозволяє більш чітко уявити предмет адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування, а також застосовувати засоби адміністративного права відповідно до змісту конкретного виду державно-службових відносин.

1.3. Поняття адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування

Європейський вибір України, демократизація основ публічного адміністрування, «сервісна» орієнтація діяльності ДФС України та її територіальних підрозділів зумовлюють необхідність переосмислити підстави виникнення, зміни, припинення, суб'єктного складу державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, а також зв'язків між учасниками, які виникають унаслідок їх функціонування. Більшість із вказаних питань є предметом адміністративно-правового регулювання, що вимагає дослідження його мети, завдань, принципів і функцій з урахуванням специфіки діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування.

Вказаній проблематиці було присвячено багато праць, серед яких потрібно виокремити дослідження фахівців з теорії держави і права М.Г. Александрова, С.С. Алексеєва, В.В. Копейчикова, С.Л. Лисенкова, В.М. Горшенєва, М.С. Кельмана, П.М. Рабіновича, В.С. Нерсисянца, О.Ф. Скакун, В.М. Сирих, М.В. Цвіка, О.В. Петришина, К.В. Бабенко, О.В. Малько, вчених-адміністративістів – О.І. Баїк, Ю.П. Битяка, В.В. Галунька, І.П. Голосніченка, Т.О. Коломоєць, В.І. Олефіра, Ю.В. Пирожкової, О.П. Рябченко, О.А. Савостіна, В.І. Теремецького, Ю.О. Тихомірова, Х.П. Ярмакі та ін.

Незважаючи на опрацювання дослідниками адміністративно-правового регулювання тих чи інших адміністративних правовідносин, вивчення специфіки його здійснення стосовно державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування не проводилося.

Відсутність єдиного підходу до розуміння адміністративно-правового регулювання, його цілей та механізму у науці адміністративного права зумовлює розгляд сутності та особливостей поняття «адміністративно-правове регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері

оподаткування» через семантику категорій «регулювання» «правове регулювання» та «адміністративно-правове регулювання».

Термін «регулювання» походить від латинського слова «regulo» – «правило» та означає упорядкування, приведення чогось у відповідність до чогось [82, с. 154]. Дефініція «регулювання» у довідковій літературі тлумачиться через дію (регулювати) і розуміється, як «впорядковувати щонебудь, керувати чимось, підкоряючи його відповідним правилам, певній системі» [83, с. 1020 – 1021].

Термін «правове регулювання» в юридичній науці трактується по-різному. Так, В.В. Копейчиков та С.Л. Лисенков під правовим регулюванням розуміють дію права на суспільні відносини за допомогою використання певних юридичних засобів [84, с. 290], насамперед норм права [85, с. 217].

У радянський час вважали, що правове регулювання є формою регулювання суспільних відносин, за допомогою якої поведінка їхніх учасників приводиться у відповідність до вимог і дозволів, що містяться в нормах права [86, с. 277]. На думку В. Горшенєва, правове регулювання є функцією органів держави, оскільки є вираженням особливих повноважень державних органів щодо регулювання суспільних відносин за допомогою здійснення певних правових актів: нормативних чи актів застосування норм права [87, с. 37].

М.С. Кельман конкретизує визначення правового регулювання, вказуючи на мету такої державної діяльності – упорядкування, закріплення і забезпечення урегульованих суспільних відносин [88, с. 370], а Л.М. Шестопалова вважає, що через систему юридичних засобів забезпечується розвиток суспільних відносин у межах і напрямках, визначених нормами права [89, с. 152]. Схоже визначення наводить П.М. Рабінович, на думку якого правове регулювання – це здійснюваний державою за допомогою всіх юридичних засобів владний вплив на суспільні відносини для їхнього упорядкування, закріплення, охорони і розвитку [90, с. 153]. На дещо іншу мету правового регулювання вказується у енциклопедичних юридичних виданнях, де поняття «правове регулювання» визначено як один з основних засобів державного впливу на суспільні

відносини з метою їх упорядкування в інтересах людини, суспільства і держави [91, с. 40 – 41].

М.В. Цвік та О.В. Петришин зробили спробу окреслити межі правового регулювання, вбачаючи його сутність у цілеспрямованому визначенні на нормативному та індивідуальному рівнях відповідно до завдань такого регулювання форм і меж дозволеної та необхідної поведінки соціальних суб'єктів у певних життєвих ситуаціях, а також у стимулюванні фактичного додержання ними цих установлень [92, с. 207]. Учені розглядають два рівні правового регулювання: нормативний та індивідуальний, що в цілому відображає обраний законодавцем підхід до регулювання державно-службових відносин. Уключивши до нового Закону України «Про державну службу» окремі норми які раніше мали підзаконний характер (наприклад, щодо дисциплінарного провадження), законодавець значну частину державно-службових відносин переводить на рівень індивідуального регулювання керівниками державної служби, що, разом із перевагами, створює і певні ризики, а тому потребує встановлення додаткових гарантій дотримання принципів законності та верховенства права у діяльності суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Привертає увагу визначення правового регулювання В.М. Сирих, який стверджує, що правове регулювання – це діяльність не лише держави, а і суспільства, що здійснюється в процесі підготовки й прийняття норм права, їх реалізації в конкретних відносинах та застосування державного примусу до правопорушників з метою досягнення стабільного правопорядку в суспільстві [93, с.148]. Позиція щодо розширеного тлумачення складу суб'єктів правового регулювання підтримана і українськими вченими. Так, М.В. Цвік та О.В. Петришин зазначають, що у відповідних межах та формах у правовому регулюванні беруть участь й інші суб'єкти, зокрема, органи місцевого самоврядування, громадські об'єднання, комерційні організації, трудові

колективи, третейські суди, комісії з трудових спорів на підприємствах і навіть окремі громадяни [92, с. 208 – 209].

Вказане визначення дозволяє віднести до суб'єктів правового регулювання не лише державу, але й інститути громадянського суспільства, що є особливо актуальним на сучасному етапі розвитку українського суспільства, а також конкретизувати юридичні засоби, що вживають уповноважені суб'єкти – встановлення норм права, реалізація їх в конкретних суспільних відносинах, застосування державного примусу.

О.А. Савостін зазначає, що правове регулювання являє собою різновид правового впливу і наголошує, що такому регулюванню характерні певні особливості, що дозволяють виокремити його регулювання зі змісту феномену правового впливу, до яких потрібно відносити: 1) наявність мети; 2) упорядковуючий характер; 3) системність; 4) взаємозв'язок із діяльністю держави [94, с. 20]. В.В. Лазарев розглядав правове регулювання як частину (аспект) дії права, яка характеризує спеціально-юридичний вплив права на поведінку людей та діяльність його адресатів. При цьому, вчений розрізняв два аспекти цієї діяльності: діяльність держави, пов'язана з встановленням правил поведінки і визначенням юридичних засобів забезпечення дієвості їх та діяльність безпосередніх учасників суспільних відносин, що спрямована на пошук та залучення засобів юридичного регулювання для узгодження своєї поведінки з правом [95, с. 106 – 107].

Незважаючи на окремі відмінності у наведених визначення, усі дослідники погоджуються з тим, що правове регулювання є специфічною діяльністю, яка являє собою засіб упорядкування та регламентації суспільних відносин за допомогою певних юридичних засобів, під якими С.С. Алексєєв розуміє об'єктивовані субстанціональні правові явища, які мають фіксовані властивості, дозволяють реалізувати потенціал права, розкрити його соціальну силу [96, с. 349 – 350]. До таких засобів ученим віднесено: позитивні зобов'язання, дозволи та заборони.

Вказаний підхід залишається актуальним і на сьогодні Так, К.В. Бабенко запропоновано визначення правового регулювання публічно-владних відносин як зумовленого соціальним призначенням права цілеспрямованого впливу. Суть його полягає у встановленні порядку взаємовідносин, що виникають у суспільстві і пов'язані зі здійсненням публічної влади, які виражаються в позитивних правилах поведінки суб'єктів цих відносин, наданні прав та покладанні правових обов'язків суб'єктам публічно-владних відносин [97, с. 11-12].

Зважаючи на наведене вище, вважаємо, що правове регулювання державно-службових відносин в Україні здійснюють її державні органи із залученням інститутів громадянського суспільства, застосовуючи законодавчо визначений перелік юридичних засобів, таких як: встановлення норм права, реалізація їх у конкретних суспільних відносинах, застосування державного примусу для упорядкування й закріплення існуючих державно-службових відносин, а також сприяння їхньому розвитку відповідно до публічно-сервісної концепції державного управління.

Наступною категорією, що дозволить визначити поняття та зміст адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування, було названо «адміністративно-правове регулювання». Під ним розуміють цілеспрямований вплив норм адміністративного права на суспільні відносини з метою забезпечення за допомогою адміністративно-правових заходів прав, свобод і публічних законних інтересів фізичних та юридичних осіб, нормального функціонування громадянського суспільства й держави [98, с. 88 – 89; 99, с. 323 – 324], а також організації ефективного управління публічно-правовими відносинами [100, с. 107].

Ю.О. Тихомиров визначає адміністративно-правове регулювання дещо ширше, визначаючи його як механізм імперативно-нормативного упорядкування організації та діяльності суб'єктів і об'єктів управління та

формування стійкого правового порядку функціонування їх, що поширюється на багато сфер державного і суспільного життя [101, с. 314].

Ю.П. Битяк зауважує, що адміністративно-правове регулювання управлінських суспільних відносин фактично є формою юридичного опосередковування зв'язків між суб'єктом і об'єктом управління, правовим засобом цілеспрямованого керуючого (управлінського) впливу [102, с. 22].

Адміністративно-правове регулювання, на думку О.А. Савостін, являє собою цілеспрямований вплив на суспільні відносини в сфері державного управління системи адміністративно-правових засобів регулювання, закріплених у нормах діючого законодавства [94, с. 18].

Отже, теорія адміністративного права визначає особливості адміністративно-правового регулювання, виходячи із предметної області: відносини у сфері державного управління, нормального функціонування громадянського суспільства й держави, організації ефективного управління публічно-правовими відносинами. Проте науковці зробили спроби виокремити ті специфічні ознаки адміністративно-правового регулювання, які дозволяють вести мову про її галузеву приналежність. До таких ознак відносять: 1) регулювання, розраховане переважно на такі суспільні відносини, які виключають юридичну рівність їхніх учасників, що в цілому відображає одну з основних ознак адміністративних правовідносин – владність та односторонність [104, с. 59 – 60; 105, с. 443], що не виключає використання у разі потреби дозвільних засобів, завдяки яким можуть виникати управлінські відносини рівності) [107, с. 36 – 37]; 2) суб'єкт, наділений владними повноваженнями, зобов'язаний діяти згідно з приписами чинного законодавства [106, с. 9]; 3) передбачає наявність офіційної державної інстанції, яка має право вирішувати в односторонньому порядку, відповідно до вимог законів та адміністративно-правових норм, питання, що виникають у межах управлінських відносин, які вони регулюють [107, с. 36 – 37]; 4) основною метою адміністративно-правового регулювання є забезпечення прав, свобод і публічних законних інтересів фізичних і юридичних осіб, належного

функціонування громадянського суспільства та держави; 5) здійснюється внаслідок поетапної реалізації основних та додаткових елементів адміністративно-правового регулювання [100, с. 106].

Узагальнюючи підходи вчених, можемо стверджувати, що адміністративно-правове регулювання являє собою цілеспрямований вплив норм адміністративного права на визначену групу суспільних відносин, що виникають у сфері публічного управління для їх систематизації та упорядкування внаслідок застосування переважно імперативних засобів правового впливу уповноваженими державними інституціями.

Предметом адміністративно-правового регулювання власне державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування виступатимуть виділені у п. 1.2. державно-службові відносини, що виникають у зв'язку із організацією та функціонуванням державної служби, в тому числі відносини, що виникають у зв'язку із: встановленням правового статусу державної посади, визначенням способу її заміщення, правил вступу на державну службу, проходженням державної служби, просуванням та переміщенням державних службовців по службі, оцінкою їхньої діяльності, підготовкою, перепідготовкою та підвищенням кваліфікації, заохоченням та відповідальністю, а також відносини, що виникають у зв'язку із припиненням державної служби.

Адміністративно-правове регулювання як цілеспрямований вплив норм адміністративного права на державно-службові відносини у контролюючих органах у сфері оподаткування вимагає визначення мети такого регулюючого впливу, якою потрібно визнати створення нормативного підґрунтя для ефективної реалізації учасниками таких відносин суб'єктивних прав і юридичних обов'язків на основі та на виконання Конституції та законів України.

Мета реалізується за допомогою завдань, які розглядають як конкретизацію мети, основні етапи її здійснення, до яких відносять обов'язок публічної адміністрації засобами адміністративного права: 1) попередити

протиправне посягання на права свободи та публічні законні інтереси фізичних і юридичних осіб; 2) не допустити порушення фізичними та юридичними особами прав свобод і публічних законних інтересів третіх осіб; 3) прискікти порушення прав, свобод і публічних законних інтересів фізичних та юридичних осіб; 4) прийняти всі передбачені компетенцією заходи щодо поновлення прав, свобод і публічних законних інтересів фізичних і юридичних осіб; 5) забезпечити притягнення винних осіб до адміністративної чи іншого типу юридичної відповідальності [108, с. 237 – 242]. Проте така характеристика завдань адміністративно-правового регулювання не відповідає загальнотеоретичній характеристиці змісту правового регулювання, який, на думку С.С. Алексєєва, полягає у двох основних напрямках: а) упорядкуванні й закріпленні панівних суспільних відносин; б) сприянні розвитку нових суспільних відносин [109, с. 11]. Останнім видом відносин потрібно визнати публічно-сервісні, концепція яких була презентована В.Б. Авер'яновим, як відносини у межах яких і завдяки яким держава обслуговує правомірні потреби й інтереси приватних осіб. Доцільно вказати, що вченим ця концепція була позиціонована як складова нової доктрини адміністративного права, у зв'язку з чим виникає теоретичне підґрунтя для запровадження такої моделі для всіх регулятивних адміністративних правовідносин.

Отже, до завдань адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування доцільно віднести: 1) закріплення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, що відбувається за допомогою визначення службової правосуб'єктності та адміністративно-правового статусу державного службовця; 2) упорядкування державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, шляхом визначення процедур прийняття на державну службу, її проходження та припинення; 3) розвиток державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування відповідно до сервісної концепції публічного управління, що відбувається за рахунок впровадження європейських стандартів державної служби, в тому

числі і антикорупційних програм; 4) охорона державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування, що забезпечується: по-перше, попередженням протиправних посягань на права, свободи та законні інтереси державних службовців у контролюючих органах у сфері оподаткування; по-друге, не допущенням порушень (а у разі їх вчинення – негайне припинення) державними службовцями контролюючих органів вимог законодавства, прав, свобод та інтересів платників податків; по-третє, притягненням винних осіб до адміністративної чи іншого типу юридичної відповідальності.

Упорядкування державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування не можливе без визначення напрямів цілеспрямованого впливу норм адміністративного права, які утворюють функції адміністративно-правового регулювання. Під функціями (від лат. *functio* - здійснення, виконання) розуміють обов'язки, коло діяльності, здатність виконувати певну роль у системі суспільних відносин, головні напрями реалізації законодавства про державну службу [1, с. 140]. Враховуючи визначення адміністративно-правового регулювання, а також законодавчі приписи щодо виділення суб'єктів правового регулювання державної служби (стаття 5 Закону № 889) та суб'єктів управління державною службою (стаття 12 Закону України № 889) у системі функцій адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин варто розрізняти функції нормотворення та управління.

Нормотворча функція утворює «ядро» адміністративно-правового регулювання, саме за допомогою визначення правил поведінки та їх закріплення у відповідних нормах забезпечується регулююча дія засобів адміністративного права на державно-службові відносини.

Щодо управлінських функцій, то потрібно вказати на наукові положення, сформульовані О. Бандуркою. Учений залежно від змісту і спрямованості виділяє функції цільові (прогнозування і планування) та організаційні (загальноорганізаційні, матеріально-технічного забезпечення, економіко-фінансового розвитку, обліку і контролю тощо) [110, с. 19].

В.Ю. Томіна [112, с. 74], аналізуючи праці фахівців з державного управління [111, с. 148], екстраполює отримані ними висновки щодо мети (забезпечення практично значущих потреб керованих об'єктів) і напрямів державно-управлінського впливу на відповідні функції адміністративно-правового регулювання суспільних відносин. Отримані положення можна покласти в основу систематизації функцій адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування. Зазначене дає підстави визначити такі їхні групи, спрямовані на забезпечення учасників державно-службових відносин: 1) цілепокладальною інформацією (функції прогнозування, планування тощо); 2) упорядкованістю, узгодженістю їхньої діяльності (керівництво, координація, організація, регулювання, контроль тощо); 3) створенням підстав для їхнього формування та подальшого удосконалення [111, с. 148].

Викладені позиції вчених дозволяють більш детально і послідовно охарактеризувати функції адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Група «цілепокладальні функції» (прогнозування і планування) є першоосновою будь-якої діяльності, і у зв'язку із нормативним забезпечення діяльності посадових осіб контролюючих органів набуває особливого значення. Так, прогнозування передбачає науково обґрунтоване конкретне передбачення про стан системи в майбутньому, про цілі розвитку системи і засоби, необхідні для досягнення їх [112, с. 74]. О. Німко вказує, що результатом виконання цієї функції є пропозиція здійснювати конкретний вид діяльності, необхідний для успішного виконання інших функцій адміністративно-правового забезпечення (планування, організації, регулювання, контролю тощо) [113, с. 106]. Адміністративно-правове регулювання державно-службових відносин повинно бути зорієнтоване на досягнення міжнародних стандартів такої діяльності, а саме – досягнення базових показників SIGMA – програми для оцінки ефективності сфери державного управління країн-кандидатів на вступ в ЄС, яка

була започаткована спільно Європейським Союзом та Організацією економічного співробітництва та розвитку OECD.

Функція планування передбачає розробку рішення про те, якими мають бути учасники управлінського процесу, стан справ, бажані результати, шляхи їх досягнення. Плановість у регулюванні державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування охоплює весь процес кількісно-якісних змін суб'єкта і об'єкта, відносини між ними, передбачає безпосередній зв'язок зі строками відповідних заходів впливу, прогнозний план очікуваних результатів тощо [112, с. 76]. Своє зовнішнє вираження вказана функція знаходить у актах-планах, якими визначаються перелік заходів, необхідних для досягнення мети адміністративно-правового регулювання, строки та відповідальні за виконання їх. Щодо державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування такими актами є Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020», затверджена Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 [114], Стратегія реформування державної служби та служби в органах місцевого самоврядування в Україні на період до 2017 року та затверджений план заходів щодо її реалізації [115], Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015 – 2018 роки, затверджений Наказом ДФС України від 12.02.2015 № 80 [116].

Організаційна функція адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування полягає у створенні системи державної служби та підтримання в ній порядку й законності, забезпеченні взаємодії суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин під час виникнення їх, зміни і припинення у контролюючих органах в сфері оподаткування. Організаційна функція безпосередньо пов'язана із нормативним регулюванням державно-службових відносин, конкретизацією положень Закону України № 889, а здійснення її покладено на Кабінет Міністрів України, Національне агентство з питань державної служби, керівників державної служби у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Контрольна функція адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування полягає у визначенні відповідності отриманих результатів із запланованими, виявлення відхилень та встановлення їх причин і умов, усунення недоліків, встановлених за результатами контролю. Ю.О. Томіна розширює розуміння контрольної функції, включаючи до неї встановлення стандартів, визначення досягнутого за відповідний період, порівняння досягнутого з очікуваним результатом [112, с. 74]. У діяльності суб'єктів адміністративно-правового регулювання така функція проявляється у здійсненні контролю за дотримання законодавства про державну службу, а також вимог за обмежень передбачених Законом України «Про запобігання корупції», що покладено на керівників державної служби, Національне агентство з питань державної служби та Національне агентство з питань запобігання корупції. Важливо зауважити, що до здійснення контрольної функції повинні бути долучені і представники громадськості.

Інформаційна функція адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування передбачає: 1) збір та аналіз інформації, необхідної для вдосконалення нормативного забезпечення таких відносин; 2) надання роз'яснень щодо застосування законодавства з питань державної служби; 3) розширення доступу до інформації щодо виникнення, зміни і припинення державно-службових відносин; 4) своєчасне оприлюднення достовірної інформації щодо результатів виконання функції прогнозування, планування, організаційної функції та функції контролю суб'єктами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин.

Здійснення адміністративно-правового регулювання неможливе без визначення принципів такої діяльності, які на думку С.В Ківалова, потрібно визначати як основоположні ідеї, наукові положення цього виду державної діяльності [117, с. 165]. В.Я. Малиновський розглядає принципи як фундаментальні істини, позитивні закономірності, керівні ідеї, основні положення, норми поведінки, що відображають закони розвитку відносин,

сформульовані у вигляді певного наукового положення, переважно в правовій формі, на основі яких будується і функціонує апарат державного регулювання [118, с. 192]. Ю.В. Пирожкова справедливо зауважує, що поняття принципів адміністративно-правового регулювання покликане відобразити закономірності, що об'єктивно існують у регулюванні та мають особливе значення для його організації та здійснення [119, с. 76].

В.К. Колпаков трактує принципи адміністративно-правового регулювання як його позитивні закономірності, які пізнані наукою і практикою, а також охарактеризовані (зафіксовані, закріплені) у відповідних поняттях [120, с. 21 – 22]. Ю.Р. Мірошніченко зауважує, що принципи формулює законодавець, керуючись правом як об'єктивно-суб'єктивною конструкцією, виходячи з конкретного правового досвіду, стану правової культури в країні, досягнутого рівня розвитку галузевого законодавства [121, с. 651].

Викладені загальні положення дозволяють використати як основу для визначення та характеристики принципів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування принципи державної служби, закріплені у статті 4 Закону № 889, враховуючи те, що вони: по-перше, відображають закономірності функціонування державної служби як комплексного правового інституту, по-друге, закріплені як поняття у законодавстві. Відповідно, принципами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування доцільно визнати: 1) верховенство права; 2) законність; 3) ефективність; 4) забезпечення рівного доступу до державної служби; 5) прозорості; 6) стабільності [18]. Оскільки адміністративно-правове регулювання здійснюють насамперед органи виконавчої влади, певний інтерес становлять принципи діяльності центральних органів виконавчої влади, викладені у статті 2 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», в тому числі: верховенства права; забезпечення дотримання прав і свобод людини і громадянина, безперервності, законності,

забезпечення єдності державної політики, відкритості та прозорості, відповідальності [176].

Кожен із вказаних принципів детально описаний у Законі № 855 і досить повно відображає їх зміст, однак потребує наведення окремих авторських уточнень. Так, принципи верховенства права та законності в цілому зберігатимуть свій зміст як обов'язки забезпечення пріоритету прав і свобод людини і громадянина, відповідно до Конституції України, та діяльності лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачені Конституцією та законами України [18]. Додамо також, що принцип законності повинен означати і заборону визначення підзаконними актами (наприклад, положеннями про Головні управління ДФС в областях, положеннями про відділи, посадовими інструкціями) не встановлених законодавчими актами функцій державних службовців, покладення на них обов'язків, не передбачених законом. Позитивним є визначення у Законі № 885 повноважень керівника органу виконавчої влади, та керівників територіальних органів у державно-службових відносинах (стаття 17). Водночас несистематизовано повноваження безпосередніх керівників (начальників відділів, відділень тощо) щодо підлеглих їм державних службовців. Доповнення Закону № 885 відповідною статтею значно підвищило б гарантії реалізації принципу законності у діяльності суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, у тому числі і у контролюючих органах у сфері оподаткування. Принцип ефективності адміністративно-правового регулювання пов'язуємо насамперед із визначенням процедури реалізації матеріальних норм адміністративного права, саме на законодавчому рівні, із встановлення конкретних строків та послідовності дій при реалізації повноважень суб'єктів адміністративно-правового регулювання у державно-службових відносинах. Крім того, як зазначалося у попередньому розділі, реалізація обов'язків керуючої сторони стосовно підлеглої повинна бути забезпечена заходами примусу, серед яких найбільш ефективним уявляється застосування заходів адміністративної відповідальності. Принцип прозорості, визначений у

законодавстві про державну службу як відкритість інформації про діяльність державного службовця, крім випадків, визначених Конституцією та законами України [18], також потребує уточнення. По-перше, офіційному опублікуванню та розміщенню на офіційному веб-сайті повинні підлягати всі підзаконні нормативні акти, що приймаються ДФС України з питань державної служби, в тому числі і спеціальні вимоги професійної компетентності державних службовців, критерії оцінки якості виконання державним службовцем покладених на нього обов'язків. По-друге, розміщення у відкритому доступі результатів реалізації охоронних повноважень суб'єктами адміністративно-правового регулювання державних службовців у контролюючих органах в сфері оподаткування, в тому числі про кількість: проведених спеціальних перевірок, їхніх результати; проведених службових розслідувань, підстави їхнього призначення; накладених дисциплінарних стягнень тощо.

Принципи стабільності та забезпечення рівного доступу до державної служби зберігатимуть зміст, визначений у законодавстві про державну службу.

Основа адміністративно-правового регулювання, на думку О.П. Рябченко, становить сукупність заходів і засобів правового впливу, спрямованого на організацію, упорядкування певних суспільних відносин [122; с. 158 – 159; 123], до яких належать; 1) норми адміністративного права; 2) адміністративно-правові відносини; 3) акти тлумачення норм адміністративного права; 4) акти реалізації адміністративно-правових норм і відносин [124, с. 14; 125, с. 23; 126, с. 36; 127, с. 49].

Науковці у своїх розробках подають розширений перелік засобів адміністративно-правового регулювання, що включає: 1) норми адміністративного права, 2) юридичні факти, 3) правові відносини, 4) акти реалізації норм адміністративного права, 5) акти тлумачення норм адміністративного права, 6) акти застосування норм адміністративного права, 7) законність 8) правову свідомість та правову культуру [128, с. 23; 129, с. 26].

Іноді до засобів адміністративно-правового регулювання відносять такі: публічну адміністрацію та принципи її діяльності; методи та форми

адміністративного права; процедури реалізації адміністративно-правових норм [108, с. 67], державно-владні повноваження суб'єктів адміністративно-правового регулювання [130, с. 148]; первинні адміністративно-правові веління, адміністративно-правові заходи захисту, заходи адміністративної і дисциплінарної юридичної відповідальності [131, с. 55].

Така кількість елементів механізму адміністративно-правового регулювання потребує їхньої систематизації.

Так, С.Г. Стеценко поділяє елементи адміністративно-правового регулювання на органічні (норми права; акти реалізації норм права; правові відносини) та функціональні (юридичні факти (фактичні склади), правова свідомість та правова культура, законність, акти тлумачення норм права, акти застосування норм права) [132, с. 33]. Вказаний підхід поділяє і Т.О. Коломоєць [133, с. 28]. Органічні складові, на відміну від функціональних, визначають суть самого механізму, без нього не може відбуватися процес адміністративно-правового регулювання. Функціональні складові значною мірою впливають на вираженість та ефективність адміністративно-правового регулювання, однак не є обов'язковими елементами [132, с. 33].

Враховуючи викладене вище пропонуємо розглянути більш детально органічні частини адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, серед яких обов'язковим елементом, на думку С.В. Ківалова, виступають адміністративно-правові норми [135, с. 14], тобто встановлені, санкціоновані або ратифіковані державою, формально визначені, юридично обов'язкові, охоронювані засобами державного примусу правила поведінки учасників суспільних відносин у сфері реалізації виконавчої влади та управлінської діяльності органів публічної адміністрації, які забезпечують умови реалізації цими учасниками своїх прав та виконання покладених на них обов'язків [136, с. 108].

Правове регулювання державно-службових відносин, відповідно до статті 5 Закону № 885, здійснюється Конституцією України, законами України,

міжнародними договорами, постановами Верховної Ради України, указами Президента України, актами Кабінету Міністрів України та Національного агентства з питань державної служби [18]. Зазначені нормативні акти відрізняються один від одного за багатьма ознаками – суб'єктами правотворчості, юридичною чинністю, порядком прийняття, назвою, порядком набрання чинності, що вимагає їхнього групування. Найбільш доцільним видається критерій юридичної сили нормативного акта, за яким їх потрібно поділяти на: конституційні, законодавчі та підзаконні акти. Серед останніх доцільно виокремлювати акти відомчого характеру.

Підґрунтям для формування першої групи є положення Конституції України, яку вважають правовою основою регулювання будь-яких відносин, у тому числі і державно-службових. Нею встановлено основні принципи, вихідні положення, на яких будується державна політика у сфері державної служби, законодавство про державну службу і загальні засади діяльності всіх органів державної влади.

Зазначене насамперед стосується нормативного визначення спеціально-дозвільного типу правового регулювання державно-службових відносин, який передбачає дію учасників державно-службових відносин виключно на підставі, в межах та у спосіб, визначені Конституцією та законами України (стаття 6, частина 2 статті 19 Конституції України) [137]. Відповідно, наділення учасників державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування правомочностями, а також визначення процедур їхньої реалізації, відбувається виключно закріпленням їх у законах України. Видання підзаконних актів регулювання державно-службових відносин можливе лише у випадку наявності прямої вказівки про таку можливість конкретним органом публічного адміністрування у законодавстві про державну службу.

Конституція України визначає і основні засади вступу приватних осіб у державно-службові відносини. Так, стаття 38 Конституції України передбачає право громадян брати участь в управлінні державними справами, гарантує рівне для всіх громадян право доступу до державної служби [137].

Права державних службовців як складова спеціального адміністративно-правового їх статусу є похідними від прав, що входять до структури загального правового статусу громадян, визначеного і гарантованого Конституцією України [65, с. 99], якою встановлено: право на повагу до його гідності (ст. 27); право на свободу та особисту недоторканність (ст. 29); гарантія на недоторканність житла (ст. 30); інші права і гарантії, визначені статтями: 31 – 35, 43, 45 – 49, 53, 59 [137]. Крім того, потрібно вказати на конституційний припис статті 60, згідно з якою ніхто не зобов'язаний виконувати явно злочинні розпорядження чи накази. За віддання і виконання явно злочинного розпорядження чи наказу настає юридична відповідальність [137].

Конституція України передбачає можливість деякого обмеження прав і свобод людини й громадянина (стаття 64). Проте, на думку О.Ю. Оболенського, доцільно було доповнити її вказівкою на можливість визначення обмежень прав і свобод громадянина конкретними конституційними законами не лише в умовах надзвичайного стану [65, с. 100]. Так, Законом України № 1700 визначено ряд обмежень загального правового статусу людини і громадянина, що становлять органічну частину спеціального адміністративного-правового статусу державного службовця, в тому числі встановлено заборони щодо: використання службових повноважень в особистих інтересах або з метою одержання неправомірної вигоди (стаття 22), одержання подарунків, крім тих, що відповідають загальним уявленням про гостинність (стаття 23), сумісництва та суміщення з іншими видами діяльності (стаття 25); роботи близьких осіб (стаття 27) та інші [72]. Проте конституційні положення щодо обмеження прав і свобод людини і громадянина повинні сформулюватися з достатнім ступенем обачності й передбачати мінімальне звуження правового статусу особи у зв'язку із вступом на державну службу.

У основі державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування лежить дія адміністративно-правових норм, серед яких провідна роль належить законам, за допомогою яких здійснюється правове регулювання державно-службових відносин.

О.О. Бандурка, досліджуючи нормативне регулювання функціонування державної служби в податкових органах, вказує, що таке регулювання здійснюється через систему адміністративно-правових актів як загального (наприклад, Закон України «Про державну службу»), так і спеціального характеру [57, с. 266].

До актів загального характеру, що регулюють державно-службові відносини, потрібно віднести Закон України № 889 [18], який визначає загальні засади державної служби, такі як: поняття державного службовця і державної служби, принципи державної служби, засади та суб'єктів її правового регулювання, категорії посад державної служби, правовий статус державного службовця, систему органів управління державною службою, порядок вступу, проходження і звільнення з державної служби, оплату праці, заохочення і соціальні гарантії державних службовців, підстави та процедури застосування дисциплінарної та матеріальної відповідальності державних службовців.

Закон України № 1700-VII [72] визначає обмеженнями правового статусу особи як учасника державно-службових відносин, вимоги до її етичної поведінки, види відповідальності за корупційні або пов'язані з корупцією правопорушення, так і види та правовий статус суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, уповноважених вживати засоби та механізми запобігання корупції.

До законодавчих актів спеціального характеру, потрібно віднести ті, що визначають особливості суб'єктного складу, об'єкта та змісту державно-службових відносин саме в контролюючих органах у сфері оподаткування.

Серед них насамперед доцільно вказати на ПК України, стаття 20 якого визначає права органів державної податкової служби, а стаття 21 – обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів. Необхідно зауважити, що назви неузгоджені згаданих статей, через намагання відмежувати перелік прав контролюючих органів у сфері оподаткування і митних підрозділів Державної фіскальної служби та її територіальних органів [56]. Крім того норми статті 20 ПК України визначають саме такі права контролюючих органів,

що вимагає уточнення назви статті 20 ПК України для уникнення згадування ліквідованого органу виконавчої влади. Розділ XVIII-1 ПК України «Посадові особи контролюючих органів та їх правовий і соціальний захист» визначає поняття служби в контролюючих органах та посадової особи контролюючих органів, види їх спеціальних звань, а також засади їх пенсійного забезпечення, захисту особистих і майнових прав, відшкодування державою шкоди, завданої посадовій особі контролюючого органу.

Окремі норми, що регулюють державно-службові відносини в контролюючих органах у сфері оподаткування, містять посилання на законодавчі акти, що втратили чинність, зокрема, Закон України від 07.04.2011р. № 3206-VI «Про засади запобігання та протидії корупції», окремі положення якого продовжують діяти відповідно до Закону № 1700-VII [72]. Вказане стосується організаційних заходів фінансового контролю, які продовжують діяти до запровадження електронної системи подання та оприлюднення декларацій державних службовців. Однак законність застосування усіх інших антикорупційних заходів, передбачених Законом України «Про запобігання корупції» № 1700-VII від 14.10.2014 може бути поставлена під сумнів. У зв'язку з цим нагальним стає питання внесення змін до ПК України в частині формування посилань на чинні законодавчі акти.

До підзаконного рівня адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування належать нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, Президента України, Національного агентства з питань державної служби, якими деталізовано законодавчі положення в частині визначення порядку: проведення конкурсу на зайняття посад державної служби» [143], підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації та стажування державних службовців [142; 148], проведення спеціальної перевірки стосовно осіб, які претендують на зайняття посад державної служби [141; 146], присвоєння рангів державних службовців та співвідношення між рангами державних службовців і рангами посадових осіб місцевого самоврядування, військовими званнями,

дипломатичними рангами та іншими спеціальними званнями» [145], визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В» [76].

Серед підзаконних актів, окремо потрібно розглянути відомчі накази ДФС, які стосуються своєю виключно державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування і відображають їхню специфіку [149], в тому числі: засади управління персоналом та проходження державної служби, порядок дострокового зняття заходів дисциплінарного стягнення (впливу), оформлення службових відряджень.

Проте вивчення лише норм адміністративного права, як зовнішнього вираження юридичних засобів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, не може повністю відобразити зміст такої діяльності. Як зазначають науковці, державна служба лише тоді стає повноцінним явищем суспільного і державного життя, коли послідовно характеризується цілями, принципами, функціями, структурою, формами і методами здійснення [1, с. 17], що вимагає дослідження як системи суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, так і форм, методів його здійснення.

Висновки до розділу 1

Методологія дослідження адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування вимагала вивчення ряду питань, у тому числі щодо сутності і змісту державно-службових відносин у цих органах, а також поняття та елементів їхнього адміністративно-правового регулювання, що дозволило зробити такі висновки та узагальнення:

1. Наукова думка щодо сутності і змісту державно-службових відносин та їхнього адміністративно-правового регулювання пройшла такі етапи становлення і розвитку: 1) дореволюційний період (кінець XIX – початок XX ст.), сформульовано вчення про державного службовця та державну службу у юридичній науці. Вчені цього періоду розглянули юридичні та політичні підстави державної служби, визначили межі влади службової особи, межі його розсуду в управлінні, коло справ, прав і обов'язків. Зроблено перші кроки в осмисленні дисциплінарної відповідальності. У працях окремих вчених подано визначення державної служби як особливого публічно-правового відношення особи до держави, змістом якого є виконання особливих публічно-правових функцій (М.М. Коркунов), дано критичну оцінку і теорії делегації владних повноважень (А.І. Єлістратов). Показовим є те, що на початку XX століття постало питання про право на непокору владі посадової особи і права на опір незаконним розпорядженням посадової особи. Обґрунтовано, що об'єктом державно-службових відносин виступає будь-яке сприяння населенню у розвитку його культурних інтересів і забезпечення найбільш сприятливих умов для найбільш повного задоволення потреб його духовного і матеріального існування. До кола учасників державно-службових відносин було включено носія верховної влади, керівних осіб, посадових осіб; 2) радянський період (20-90 рр. XX ст.) – відбувся регрес у дослідженнях державно-службових відносин. Відсутність приватної власності, а відповідно і працівників приватних установ, призвело до «змішування» статусів державних службовців та працівників підприємств, установ, організацій. Проте, для державних службовців було встановлено певні обмеження, наприклад, не дозволялося перебувати на державній службі тим особам, яким це було заборонено судовим вироком, а також працювати близьким родичам у разі, коли одночасне перебування їх на посаді пов'язано з підконтрольністю або підпорядкованістю одного з них іншому, існували особливі правила суміщення посад у працівників фіскального відомства, що дозволялося лише в межах свого відомства, і тільки за спеціальним дозволом голови органу у кожному окремому випадкові. Наукова

думка радянського періоду було побудовано з урахуванням марксистсько-ленінської ідеології, що приводило до жорсткої, часом, несправедливої критики дореволюційного механізму державного управління. Визначальним при побудові системи правового регулювання державно-службових відносин були правильність, відданість справі побудови комунізму. Саме в цей період виникає спір про правову природу відносин державної служби: приватно- чи публічно-правову, який, з одного боку, стримував дослідження інших аспектів державної служби, а з іншого – призвів до активних пошуків у напрямі диференціації та класифікації державно-службових відносин; 3) період незалежності України (90-і рр. – теперішній час) – сформовано уявлення про державну службу як комплексний інститут, який регулюється нормами як публічного, так і приватного права, що дає можливість та викликає необхідність визначити такий сегмент державно-службових відносин, який потребує адміністративно-правового регулювання. Спираючись на наукові доробки Ю.П. Битяка, такими відносинами потрібно назвати: 1) регулятивні відносини, в яких реалізуються права і обов'язки державного службовця, в тому числі право на вступ до державної служби, просування по службі та звільнення із державної служби; 2) охоронні, що виникають під час притягнення державного службовця до адміністративної чи дисциплінарної відповідальності.

2. Державно-службові відносини у контролюючих органах у сфері оподаткування – це врегульовані переважно нормами адміністративного права суспільні відносини, що виникають між державним службовцем та контролюючим органом, а також державним службовцем та іншими органами виконавчої влади з приводу організації і функціонування державної служби у контролюючих органах у сфері оподаткування.

3. Ознаками державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування запропоновано назвати такі: 1) завжди існують як правовідносини; 2) їхніми учасниками є держава в особі уповноважених на управління державною службою органів, структурних підрозділів та посадових осіб, в тому числі і у контролюючих органів у сфері оподаткування, та

державний службовець, який обіймає державну посаду у контролюючих органах у сфері оподаткування; 3) виникають під час формування та функціонування державної служби як виду професійної діяльності у контролюючих органах в сфері оподаткування; 4) є «владо відносинами», в яких має місце юридична нерівність сторін та переважно субординаційні зв'язки між учасниками; 5) мають комплексний правовий характер, однак більшість їх урегульована нормами адміністративного права.

4. Виникнення державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування можливе за умови одночасної наявності двох підстав – фактичної та процесуальної. Фактичною передумовою є перемога у конкурсі на зайняття посади державної служби, процесуальною – акт про призначення на посаду. Необхідність розмежування цих двох підстав зумовлена встановленою Законом України «Про державну службу» дискретністю процедур конкурсного відбору, визначення переможця конкурсу, прийняття акта про призначення на посаду, а також, в окремих випадках, набуття статусу державного службовця.

5. Класифікацію державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування доцільно проводити за кількома критеріями: 1) за об'єктом: відносини пов'язані з організацією державної служби; відносини, які виникають у процесі практичного здійснення державної служби; 2) за колом учасників: ті, що складаються у середині контролюючих органів в сфері оподаткування; ті що виникають між посадовими особами контролюючих органів та іншими органами виконавчої влади; 3) за зв'язком між учасниками державно-службових відносин: 1) субординаційні; 2) координаційні; 3) реординаційні.

6. Адміністративно-правове регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування являє собою цілеспрямований вплив норм адміністративного права, закріплених у нормативних актах різної юридичної сили, на визначену групу державно-службових відносин з метою їх упорядкування, охорони і розвитку шляхом

застосуванням переважно імперативних засобів правового впливу уповноваженими державними інституціями із залученням інститутів громадянського суспільства.

7. Предметом адміністративно-правового регулювання виступають державно-службові відносин, що виникають у зв'язку із: встановленням правового статусу державної посади, визначенням способу її заміщення, правил вступу на державну службу, проходженням державної служби, просуванням та переміщенням державних службовців по службі, оцінкою їхньої діяльності, підготовкою, перепідготовкою та підвищенням кваліфікації, заохоченням та відповідальністю, а також відносини, що виникають у зв'язку із припиненням державної служби.

8. Метою адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування є забезпечення ефективного функціонування державної служби у цих органах та її стабільного прогресивного розвитку внаслідок створення надійного нормативного підґрунтя та вдосконалення практики його реалізації. Мета адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування реалізується за допомогою завдань такої діяльності, до яких віднесено: 1) закріплення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, що відбувається за допомогою визначення службової правосуб'єктності та адміністративно-правового статусу державного службовця; 2) упорядкування державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, внаслідок визначення процедур прийняття на державну службу, її проходження та припинення; 3) розвиток державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування відповідно до сервісної концепції публічного управління, що відбувається за рахунок впровадження європейських стандартів державної служби, в тому числі і антикорупційних програм; 4) охорона державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, що забезпечується: по-перше, попередженням протиправних посягань на права,

свободи та законні інтереси державних службовців у контролюючих органах в сфері оподаткування; по-друге, не допущенням порушень (а у разі їх вчинення – негайне припинення) державними службовцями контролюючих органів вимог законодавства, прав, свобод та інтересів платників податків; по-третє, притягненням винних осіб до адміністративної чи іншого типу юридичної відповідальності.

9. До функцій адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування доцільно відносити: прогнозування, планування, організаційну, контролю, інформаційну.

10. Принципами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування названо: верховенства права; законності; ефективності; забезпечення рівного доступу до державної служби; прозорості; стабільності.

РОЗДІЛ 2

ЗМІСТ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНО-СЛУЖБОВИХ ВІДНОСИН У КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Суб'єкти адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування

Питання суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування є ключовим для розуміння його змісту. Саме суб'єкт адміністративно-правового регулювання обирає у законодавчо встановлених межах засоби, способи регулювання таких відносин, об'єктивує їх у формах управлінської діяльності. Визначення суб'єкта адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування повинно відбуватися з урахуванням здобутків науки адміністративного права щодо розуміння сутності та співвідношення таких категорій, як «суб'єкт адміністративного права», «суб'єкт адміністративних правовідносин».

Традиційно суб'єкта адміністративного права визначають як юридичну чи фізичну особу, що є носієм прав і обов'язків у сфері державного управління, передбачених адміністративно-правовими нормами та має здатність надати права реалізовувати, а покладені обов'язки виконувати [133, с. 78; 151, с. 73; 132, с. 91].

В.Б. Авер'янов акцентував увагу на тому, що, на відміну від суб'єкта адміністративних правовідносин, суб'єкт адміністративного права має лише потенційну здатність вступати в правовідносини. Він вважав, що суб'єкт адміністративних правовідносин – це фактичний носій правових зв'язків, тобто

він обов'язково в них бере реальну участь, а суб'єкт адміністративного права є претендентом на цю участь [152, с. 95].

Аналогічної думки дотримуються і В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, Т.О. Мацелик, що дає підстави стверджувати, що суб'єкт адміністративно-правового регулювання завжди є учасником державно-службових відносин, тією із сторін, що виступає носієм юридично-владних повноважень щодо інших суб'єктів. Його участь у державно-службових відносинах, власне, і дозволяє вести мову про їхню адміністративно-правову природу [107, с. 66; 153, с. 81].

В.К. Шкарупа, Ю.А. Ведерніков вказували, що суб'єкт адміністративного права стає учасником адміністративних правовідносин за певних умов, в тому числі: наявність адміністративно-правових норм, що передбачають права і обов'язки суб'єкта у цих відносинах, адміністративну правоздатність і дієздатність суб'єкта, підстави виникнення, зміни й припинення правовідносин [154, с. 40 – 41]. В.К. Колпаков звертає увагу на те, що суб'єкт адміністративного права повинен володіти певними властивостями, що дозволяють наділити його суб'єктивними правами та юридичними обов'язками. До таких особливостей (соціальних передумов) належать: а) зовнішня відокремленість, яка характеризується наявністю системоутворюючих ознак; б) персоніфікація в суспільних відносинах управлінського типу, тобто виступ у вигляді єдиної особи – персони; в) здатність виражати і здійснювати персоніфіковану волю у відносинах з державою, або державну волю у процесі адміністративно-правового регулювання суспільних відносин [104, с. 544]. Перша ознака набуває особливого значення для колективних суб'єктів адміністративного права, якими в більшості випадків є суб'єкти адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин. Суб'єкти адміністративного права повинні мати свою особливу правову форму, щоб бути «видимими», сприйматися іншими, бути особою в праві [155, с. 224]. Такою формою щодо органів влади виступає, як правило, юридична особа публічного права щодо внутрішніх інституційних утворень контролюючих органів – структурний підрозділ або тимчасово утворена комісія.

Персоніфікація суб'єкта адміністративно-правового регулювання є обов'язковою і повинна відбуватися саме у державно-службових відносинах. Наприклад, структурні підрозділи контролюючих органів у зовнішньоуправлінських відносинах не виступають самостійним суб'єктом. Управлінські рішення у відносинах з надання адміністративних послуг, реалізації контрольних повноважень, притягнення до відповідальності юридичних та фізичних осіб, приймаються одноособово керівником контролюючого органу, а виконання їх здійснюється від імені контролюючого органу. У внутрішньоорганізаційних відносинах структурні підрозділи контролюючого органу завдяки тому, що наділені владними повноваженнями (наприклад, проводити перевірки, відбирати пояснення) та правом вимагати виконання їхніх розпоряджень та приписів, можуть виступати суб'єктами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин.

Необхідно зосередити увагу і на тимчасових інституційних утвореннях, заснування яких передбачено Законом № 889 для виконання окремих функцій адміністративно-правового регулювання. Мова йде про створені за рішенням керівників контролюючих органів: конкурсні комісії, для відбору кандидатів на зайняття посад державної служби; дисциплінарні комісії, які засновуються строком на три роки для формування і розгляду дисциплінарних справ, проведення службового розслідування. Незважаючи на тимчасовий характер своєї діяльності, названі одиниці наділені окремими розпорядчими повноваженнями як щодо посадових осіб контролюючих органів, так і щодо інших суб'єктів. Так, пункт 7 статті 71 Закону № 889-VIII уповноважує осіб, що входять до складу дисциплінарної комісії, під час проведення службового розслідування запитувати необхідні документи або їхні копії в інших державних, а також одержувати консультації спеціалістів з питань, що стосуються службового розслідування [18]. Діяльність таких утворень можлива, враховуючи властивості їхньої третьої ознаки суб'єкта адміністративного права [104, с. 544], яку стосовно державно-службових відносин у контролюючих органах необхідно уточнити. Зовнішнє вираження

державної волі відбувається і за допомогою відповідних форм: видання актів-документів, що мають юридичне значення, складення актів-документів, що мають рекомендаційний характер, здійснення юридично-значущих дій.

Отже, суб'єкт адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування повинен володіти такими ознаками: а) зовнішня відокремленість, існування у відповідній формі юридичної особи публічного права, структурного підрозділу, комісії; б) персоніфікованим у державно-службових відносинах; в) здатним виражати і здійснювати у відповідних формах державну волю у процесі адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин; г) наділеним адміністративно-правовими нормами правами і обов'язками з регулювання відносин державної служби.

Наступним кроком у дослідженні суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування є вивчення сутності поняття «суб'єкт регулювання», оскільки немає такого поняття у законодавстві. Так, Закон № 889-VIII, як і Закон України від 16.12.1993р. № 3723-XII «Про державну службу» вживає термін «орган управління державною службою», однак, як правильно зазначають автори підручника «Адміністративне право України. Академічний курс», «...державне регулювання є більш широким поняттям, ніж «державне управління», оскільки охоплює ширшу сферу діяльності держави. Державне регулювання застосовується не тільки у межах виконавчої влади і передбачає не тільки вплив на об'єкти управління, а й на суспільне середовище цих об'єктів. Державне регулювання створює умови для діяльності суб'єктів та об'єктів управління в напрямі, який є бажаним для держави і за яким відбуватиметься розвиток системи управління у цілому. Причому державне регулювання передбачає декілька варіантів майбутньої діяльності керованих об'єктів, створюючи можливість діяти найбільш ефективно [152, с. 83].

Як зазначає Ю.В. Пирожкова, сутність категорії «суб'єкт регулювання» немає однозначного трактування [156, с. 85]. У тлумачному словнику

юридичних термінів це поняття визначено так: «Суб'єкт регулювання – це особа або організація, що виступає носієм певних прав та обов'язків» [157, с. 289]. Ряд учених застосовує широке тлумачення категорії суб'єкт регулювання, розуміючи під ним людей (А. Годунов) [158, с. 33], або їх спеціальні групи, які за допомогою різних форм організаційної практики здійснюють необхідні рухи об'єкта (А. Петров) [159, с. 69]. Інша група фахівців акцентує увагу на державно-владній природі суб'єктів регулювання. Так, В. Бакуненко вважає, що таким суб'єктом є система державної влади у вигляді спеціально утворених органів влади, що взаємодіють, між якими розподілені певні функції державного регулювання [160, с. 13], а В. Малиновський – система, наділена певною компетенцією й державно-владними повноваженнями, що дозволяють їй втілювати свою волю у форму команд чи рішень, обов'язкових для виконання [119, с. 161], Ю. Пирожкова – система спеціально утворених зовнішньо відокремлених органів державної влади, що взаємодіють між собою, між якими розподілені певні державно-владні повноваження щодо державного регулювання в автомобілебудівній промисловості [156, с. 86]. Також науковці до суб'єктів регулювання, крім власне державних органів, відносять і недержавні організації (В. Афанасьєв, С. Ненько) [161, с. 160; 162, с.73] та органи місцевого самоврядування (З. Гладун) [163, с. 26].

Г.Б. Желеф [164, с. 115] вважає, що тотожним за своєю сутністю поняттю «суб'єкт регулювання» є поняття «суб'єкт владних повноважень», визначення якого наведено у статті 3 КАС України як органу публічної адміністрації, його посадової чи службової особи, або іншого суб'єкта при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства [54].

Погоджуючись із наведеними визначеннями, вкажемо, що особливості державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування вимагають урахування при визначенні суб'єктів їх адміністративно-правового регулювання внутрішньоорганізаційного аспекту таких відносин. Як підкреслює С.Д. Дубенко, державно-службові відносини виникають між державною в особі органу або посадової особи (уповноваженої призначати на

відповідну посаду) і державними службовцями як суб'єктами юридично-владних відносин [165, с. 67]. Вказаний підхід підтримано і законодавцем. Так, стаття 12 Закону України № 889-VIII наділяє повноваженнями з управління державною службою керівників відповідних органів виконавчої влади (як центральних органів виконавчої влади, так і їхніх територіальних підрозділів) і служби управління персоналом [18].

Необхідність віднести до суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин підтверджується і дослідниками проблем управління державною службою. Так, Д.В. Балух, суб'єктів управління державною службою поділяє на органи управління державною службою та органи управління персоналом державної служби, серед яких називає і кадрові служби [3, с. 184].

Враховуючи викладене, вважаємо, що під суб'єктами адміністративно-правового регулювання потрібно розуміти систему органів державної влади загальної та спеціальної компетенції, керівників різних рівнів та спеціально уповноважених підрозділів контролюючих органів в сфері оподаткування, які відповідно до закону виконують завдання та здійснюють функції адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Науковці до суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин відносять різне коло державних інституцій [79, с. 22; 50, с. 22-26; 166, с. 11], велика кількість суб'єктів адміністративно-правового регулювання державної служби згадується і у законодавстві. Так, частина 1 статті 5 Закону України від 10.12.2015р. № 889-VIII визначає суб'єктами правового регулювання Верховну Раду України, Президента України, Кабінет Міністрів України та Національне агентство з питань державної служби [18 ;167], а до суб'єктів управління державною службою, крім останніх двох, і Комісію з питань вищого корпусу державної служби та відповідні конкурсні комісії; керівників державної служби; служби управління персоналом.

Закон № 1700 наділяє окремими повноваженнями з адміністративно-правового регулювання державної служби Національне агентство з питань запобігання корупції [72].

Така кількість суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин зумовлює необхідність їхньої систематизації. Так, О.О. Бандурка, аналізуючи суб'єктів управління державною податковою службою, зазначає, що на неї здійснюється насамперед зовнішній вплив – з боку Верховної Ради України, а також Президента та Кабінету Міністрів України. Цей вплив нічим не відрізняється від управління іншими державними структурами [57, с. 207]. Про вказаних суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування доцільно вести мову як про суб'єктів загальної компетенції.

Верховна Рада України як вищий законодавчий орган держави визначає основні засади державної служби. Так, відповідно до пункту 12 частини 1 статті 92 Конституції України виключно законами України визначаються основи державної служби, а, відповідно до пункту 6 частини 2 вказаної статті, законами України встановлюються військові звання, дипломатичні ранги та інші спеціальні звання [137]. Згідно зі статтею 85 Конституції України до повноважень Верховної Ради належить прийняття законів, у тому числі і у сфері державної служби, зокрема, у 2015 році було прийнято Закон України № 889-VIII, у 2014 – Закон України № 1700-VII, у 2012 році – Закон України 05.07.2012 № 5083-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні», яким ПК України було доповнено розділом XVIII-1, що визначає поняття та правовий статус посадових осіб контролюючих органів, правові та соціальні гарантії його реалізації.

Кабінет Міністрів України як вищий орган виконавчої влади реалізує як нормотворчі, так і управлінські функції адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин.

Закон України № 899 наділяє вищий орган виконавчої влади повноваженнями з прийняття таких нормативних актів у сфері державної служби: щодо визначення порядку присвоєння рангів державних службовців та співвідношення між рангами державних службовців і рангами посадових осіб місцевого самоврядування, військовими званнями, дипломатичними рангами та іншими спеціальними званнями [145], затвердження порядку проведення конкурсу на зайняття посад державної служби [143], порядку відкликання державного службовця із щорічної відпустки [144], положення про систему підготовки, перепідготовки, спеціалізації та підвищення кваліфікації державних службовців, що розробляється Нацдержслужбою.

Кабінет Міністрів України володіє значними повноваженнями щодо регулювання оплати праці державних службовців. Так, щороку Кабінетом Міністрів України під час підготовки проекту закону про Державний бюджет України на наступний рік визначається схема посадових окладів на посадах державної служби з урахуванням юрисдикції державних органів, а також розмір надбавки за ранг державного службовця [169], затверджується Порядок відшкодування непередбачуваних витрат державного службовця у зв'язку з його відкликанням із щорічної основної або додаткової відпустки [170].

Управлінські функції Кабінету Міністрів України у сфері державної служби стосуються здебільшого кадрового забезпечення органів виконавчої влади, вжиття організаційних заходів щодо впровадження єдиної державної політики в сфері державної служби, визначення граничної чисельності органів виконавчої влади, нормотворчої діяльності з питань державної служби. Кабінет Міністрів України, за поданням Прем'єр-міністра, призначає на посаду та звільняє з посади Голову ДФС України, його заступників, застосовує до них у межах повноважень і відповідно до закону заходи заохочення та дисциплінарної відповідальності.

Автори монографічного дослідження з питань державно-управлінських відносин вказують, що, на відміну від інших суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, повноваження

Президента України, крім загальних засад здійснення ним своїх функцій, через які він впливає і на державну службу, не отримали належного нормативного закріплення. Разом з тим Президент України активно впливає на всі процеси організації державної служби, а його акти займають і займатимуть значне місце в системі нормативно-правових актів, що регулюють державно-службові відносини [171, с. 23]. Зазначене насамперед стосується розробки актів-планів, які є зовнішнім вираженням функції планування адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Серед суб'єктів, які здійснюють зовнішній вплив на державно-службові відносини, потрібно виділяти і органи галузевої компетенції, якими необхідно визнати спеціально утворені для реалізації державної політики у сфері державної служби, запобігання корупції органи влади, в тому числі Національне агентство з питань державної служби, Національне агентство з питань запобігання корупції, Комісія з питань вищого корпусу державної служби. Водночас потрібно зауважити, що Національне агентство з питань державної служби є єдиним з центральних органів виконавчої влади, який наділено функціями нормо творення у сфері державної служби. Усі інші центральні органи виконавчої влади та їхні структурні підрозділи наділені лише управлінськими функціями і не мають права приймати нормативні акти з питань державної служби.

Національне агентство України з питань державної служби (Нацдержслужба) є центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державної служби, здійснює функціональне управління державною службою [167].

Нацдержслужбу наділено повноваженнями як регулятивного, так і охоронного характеру. До першої групи повноважень потрібно відносити: нормативно-правове регулювання у сфері державної служби; здійснення методичного та консультативного забезпечення діяльності кадрових служб органів виконавчої влади з питань служби в таких органах. Так,

Нацдержслужби було прийнято: Порядок розгляду питань щодо погодження призначення на посади та звільнення з посад керівників кадрових служб центральних та місцевих органів виконавчої влади [172], Загальні правила поведінки державного службовця [173], Методичні рекомендації щодо застосування Положення про проведення атестації державних службовців [174], Порядок визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В» [76], Типові правила внутрішнього службового розпорядку [77], Порядок стажування державних службовців [148], Порядок обліку та роботи з дисциплінарними справами [175].

До інших регулятивних повноважень Нацдержслужби доцільно віднести: здійснення заходів щодо стимулювання державних службовців; надання роз'яснень щодо застосування законодавства з питань державної служби; ведення обліку кількісного та якісного складу державних службовців органів виконавчої влади, проведення аналізу такого складу, за результатами якого готуються пропозиції щодо підвищення ефективності роботи з кадрами; внесення в установленому порядку Кабінетові Міністрів України пропозиції щодо віднесення посад державних службовців, що не визначені такими у Законі № 889-VIII, а також нових посад державних службовців до відповідних категорій посад; надання керівникам органів виконавчої влади висновку щодо призначення на посаду та звільнення з посади керівника кадрової служби відповідного органу [167].

Охоронні повноваження Нацдержслужби пов'язані насамперед із контролем за виконанням вимог Закону України «Про державну службу» № 889-VIII, у тому числі за додержанням визначених законодавством про державну службу умов реалізації громадянами права на державну службу; станом дотримання вимог законодавства про державну службу. На виконання вказаних повноважень Нацдержслужба наділена правом проведення перевірок та службових розслідувань, при чому останні здійснюються на підставі доручення вищих посадових осіб України та Першого віце-прем'єр-міністра України [140]. Так, протягом 2014 року Нацдержслужбою було проведено 18

службових розслідувань, 27 перевірок стану дотримання державними органами законодавства про державну службу та антикорупційного законодавства, зокрема за дорученнями Президента України, Прем'єр-міністра України, Кабінету Міністрів України, Генеральної прокуратури, за зверненнями народних депутатів України.

Нацдержслужба також здійснює контроль за додержанням окремих положень Закону № 1700, а саме організовує у випадках та порядку, передбачених законом, проведення спеціальної перевірки у новоутворених державних органах (до моменту утворення у таких органах відповідального структурного підрозділу). Так, за 2014 рік у порядку спеціальної перевірки було проведено узагальнено та надіслано до Адміністрації Президента України та Секретаріату Кабінету Міністрів України інформацію про результати спеціальної перевірки відомостей щодо 1003 кандидатів, які претендують на зайняття посад державних службовців, призначення на які здійснюється Президентом України або Кабінетом Міністрів України, в тому числі 241 кандидат на посади державної служби до центральних органів виконавчої влади.

Наступним суб'єктом адміністративно-правового регулювання було названо Національне агентство з питань запобігання корупції (далі – Національне агентство), яке, відповідно до статті 4 Закону № 1700, є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, який забезпечує формування та реалізує державну антикорупційну політику [72].

Національне агентство реалізує функції контролю за дотриманням законодавства з питань запобігання корупції, а також забезпечує ведення Єдиного державного реєстру декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави, та Єдиного державного реєстру осіб, які вчинили корупційні або пов'язані з корупцією правопорушення, реалізуючи тим самим організаційну функцію адміністративно-правового регулювання та забезпечуючи реалізацію принципів законності та прозорості.

Цікавим є те, що Національне агентство наділено рядом нормотворчих повноважень, у тому числі і щодо регулювання державної служби. До його компетенції належить затвердження правил етичної поведінки державних службовців, однак цей орган виконавчої влади Законом № 889-VIII «не визнається суб'єктом правового регулювання державної служби». У зв'язку з цим пропонуємо викласти частину 1 статті 5 Закону № 889-VIII у такій редакції: «Правове регулювання державної служби здійснюється Конституцією України, цим та іншими законами України, міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України, актами Кабінету Міністрів України, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державної служби, центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом, який забезпечує формування та реалізує державну антикорупційну політику».

Закон № 889-VIII передбачає створення нового органу управління державною службою – Комісії з питань вищого корпусу державної служби (далі – Комісія). Відповідно до частини 1 статті 14 Закону № 889-VIII Комісія є постійно діючим колегіальним органом і працює на громадських засадах. До складу Комісії входять, крім представників державних інституцій, по одному представнику від спільного представницького органу репрезентативних всеукраїнських об'єднань профспілок на національному рівні та спільного представницького органу репрезентативних всеукраїнських об'єднань організацій роботодавців на національному рівні, а також чотири представники – громадських об'єднань, наукових установ, навчальних закладів, експертів відповідної кваліфікації, обрані відповідно до порядку, що затверджується Кабінетом Міністрів України [18].

Отже, в Україні вперше до адміністративно-правового регулювання державної служби, хоча і опосередковано, залучено представників громадськості, що вимагає уточнення як визначення адміністративно-

правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування, так і суб'єктів його здійснення.

Комісія має широкі повноваження в частині регулювання державно-службових відносин, що виникають за участю Голови ДФС України та його заступників. Фактично, на Комісію покладено функції служби управління персоналом, які вона здійснює стосовно керівників органів виконавчої влади та їхніх заступників. Повноваження Комісії мають як регулятивний (проведення конкурсу на заняття посади керівника центрального органу виконавчої влади), так і охоронний характер (здійснення дисциплінарного провадження та внесення суб'єкту призначення пропозиції за наслідками дисциплінарного провадження) [18].

Безпосереднє регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування здійснюється суб'єктами, відмінними за своїм складом, функціями, характером утворення і прийняття рішень, строком повноважень. Закон № 889-VIII наділяє розпорядчими повноваженнями керівників контролюючих органів різних рівнів, служби управління персоналом, конкурсні та дисциплінарні комісії, а підзаконні акти [180] – уповноважені підрозділи з питань запобігання та виявлення корупції. Враховуючи поширення їх повноважень виключно на службовців контролюючих органів, таких суб'єктів доцільно розглядати, як таких, що здійснюють внутрішній вплив на державно-службові відносини у контролюючих органах у сфері оподаткування.

Закон № 889-VIII вживає поняття «керівник державної служби в державному органі» і дає таке його тлумачення: «...керівник державної служби в державному органі (далі – керівник державної служби) – посадова особа, яка займає вищу посаду державної служби в державному органі, до посадових обов'язків якої належить здійснення повноважень з питань державної служби та організації роботи інших працівників у цьому органі» (пункт 3 частини 1 статті 2 Закону № 889-VIII) [18]. А пункт 3 частини 1 статті 17 Закону України № 889-VIII вказує, що керівником державної служби в центральному органі

виконавчої влади (крім міністерства) є керівник відповідного органу [18]. Відповідно, за логікою законодавця, керівником державної служби у контролюючих органах в сфері оподаткування є Голова державної фіскальної служби, що в цілому справедливо для Державної фіскальної служби України, однак не для її територіальних органів.

Так, відповідно до частини 2 статті 17 Закону № 889-VIII керівник державної служби призначає громадян України, які пройшли конкурсний відбір, на вакантні посади державної служби категорій «Б» і «В», звільняє з таких посад, присвоює ранги, розглядає скарги на дії або бездіяльність державних службовців; приймає у межах наданих повноважень рішення про заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності. Вказані повноваження є типовими для керівників контролюючих органів в сфері оподаткування усіх рівнів, що зумовлює недоцільність їх віднесення до виключних повноважень Голови державної фіскальної служби, особливо враховуючи приписи статті 19 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», згідно з пунктами 12, 13 частини 1 якої Голова ДФС України призначає на посади та звільняє з посад державних службовців, приймає на роботу та звільняє з роботи працівників апарату ДФС (якщо інше не передбачено законом), а відповідно до пункту 22 частини 1 зазначеної статті вирішує в установленому порядку питання щодо заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності, державних службовців та працівників апарату ДФС України, та керівників територіальних контролюючих органів у сфері оподаткування, присвоює їм ранги державних службовців [176].

Отже, Голова ДФС України наділений повноваженнями щодо призначення та звільнення з посад державної служби, заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності, присвоєння рангів стосовно державних службовців апарату ДФС та керівників територіальних контролюючих органів, а також їх заступників.

Вказане вимагає уточнення змісту частини 1 статті 17 Закону № 889-VIII, яку пропонуємо доповнити пунктом 3-1 такого змісту: «3-1) в територіальних

органах міністерств, центральних органів виконавчої влади – керівник відповідного територіального органу».

До повноважень керівника державної служби крім вказаних, вище відповідно до частини 2 статті 17 Закону № 889-VIII віднесено [18]:

– вирішення кадрових питань, у тому числі проведення конкурсів на зайняття вакантних посад державної служби категорій «Б» і «В», прийняття рішення про призначення на посаду державної служби; забезпечення своєчасного оприлюднення та передачі Нацдержслужбі інформації про вакантні посади державної служби для формування єдиного переліку вакантних посад державної служби, який оприлюднюється [18];

– організацію роботи з персоналом державного органу, (забезпечення планування службової кар'єри, у тому числі прийняття рішення про переведення державного службовця на рівнозначну або нижчу вакантну посаду у тому самому або іншому державному органі, вирішення питань щодо відрадження державного службовця;

– організацію підвищення кваліфікації та професійного навчання державних службовців;

– здійснення контролю за дотриманням виконавської та службової дисципліни в державному органі;

– створення належних для роботи умови та їх матеріально-технічне забезпечення, в тому числі 1) надання державним службовцям необхідної для виконання посадових обов'язків інформації; 2) облаштування приміщення, пристосованого для виконання посадових обов'язків; 3) належного облаштування робочих місць; 4) забезпечення державних службовців необхідним обладнанням.

Також пункти 16, 17, 23 частини 1 статті 19 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» наділяють Голову ДФС повноваженнями по: призначенню на посади за погодженням із відповідним міністром та головами відповідних місцевих державних адміністрацій, звільненню з посад керівників територіальних контролюючих органів у сфері оподаткування;

призначенню на посади за погодженням з міністром, звільненню з посад заступників керівників територіальних контролюючих органів у сфері оподаткування; внесенню подання щодо представлення державних службовців як апарату ДФС, так і його територіальних органів до відзначення державними нагородами України [176].

Функції керівника державної служби на місцях виконують відповідні керівники територіальних органах ДФС, які, крім визначених частиною 2 статті 17 Закону № 889-VIII повноважень, наділені Типовим положення про територіальні органи міністерства та іншого центрального органу виконавчої влади від 25 травня 2011 р. № 563 такими правами: призначати на посади та звільняти з посад керівників структурних підрозділів, інших державних службовців та працівників територіального органу, присвоювати їм ранги державних службовців, приймають рішення щодо їх заохочення та притягнення до дисциплінарної відповідальності (крім своїх заступників); порушувати перед Головою ДФС питання про присвоєння рангів державних службовців своїм заступникам, а також щодо заохочення та притягнення їх до відповідальності [177]. Ряд повноважень адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин покладено на керівників і Законом № 1700-VII, відповідно до частини 2 статті 56 якого на керівника (заступника керівника) державного органу, на зайняття посади в якому претендує особа, покладається обов'язок з організації проведення спеціальної перевірки, а також вжиття заходів щодо врегулювання конфлікту інтересів [72].

Безпосередній керівник державного службовця уповноважений: оцінювати результати службової діяльності державних службовців, які займають посади державної служби категорій «Б» і «В»; визначати за результатами такого оцінювання необхідність професійного навчання державного службовця; вносити клопотання керівнику державної служби про притягнення державного службовця до дисциплінарної відповідальності за вчинення дисциплінарного проступку [18]. Безпосередній керівник також, відповідно до приписів частини 2 статті 56 Закону № 1700-VII, наділений

повноваженнями по врегулюванню конфлікту інтересів одним із таких способів: 1) усунення особи від виконання завдання, вчинення дій, прийняття рішення чи участі в його прийнятті в умовах реального чи потенційного конфлікту інтересів; 2) застосування зовнішнього контролю за виконанням особою відповідного завдання, вчиненням нею певних дій чи прийняття рішень; 3) обмеження доступу особи до певної інформації; 4) перегляду обсягу службових повноважень особи [72].

Так, на керівника державної служби у контролюючому органі в сфері оподаткування покладено здійснення функції з організації та контролю за виникненням, зміною та припиненням державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. До завдань вказаного суб'єкта віднесено і охорону державно-службових відносин унаслідок застосування заходів дисциплінарної відповідальності за невиконання або неналежне виконання державними службовцями посадових обов'язків, вжиття заходів щодо запобігання корупції у підпорядкованому контролюючому органі або підрозділі.

Стаття 18 Закону № 889-VIII передбачає створення у державних органах структурного підрозділу з питань персоналу (далі – служба управління персоналом) [18], який, на думку Д.В. Балуха, доцільно відносити до суб'єктів управління державної службою, що здійснюють організацію її функціонування у конкретному органі публічної адміністрації [3, с. 98]. Важливість функцій служб управління персоналом може бути підтверджена і законодавчим приписом (стаття 18 Закону № 889-VIII) про необхідність прийняти типові положення про службу управління персоналом, метою якого є уніфікація виконуваних завдань і функцій незалежно від конкретного органу.

Служба управління персоналом, на думку Д.В. Балуха, виконує такі основні завдання: 1) реалізація державної політики у сфері державної служби та з питань кадрової роботи; 2) здійснення аналітичної та організаційної роботи з кадрового менеджменту; 3) задоволення потреб у кваліфікованих кадрах та їх ефективне використання; 4) прогнозування розвитку персоналу, заохочення

працівників до службової кар'єри, (забезпечення їх безперервного навчання); 5) документальне оформлення проходження державної служби та трудових відносин [3, с. 98]. У цілому позиція дослідника відповідає існуючим законодавчим положенням щодо завдань служб управління персоналом, викладених у пункті 1 Розділу II Типового положення про службу управління персоналом [179], статті 18 Закону № 889-VIII, однак вимагає уточнення в частині віднесення до функцій служб управління персоналом контрольних функцій, у тому числі контролю за додержанням: вимог законодавства про державну службу, про працю; станом управління персоналом у територіальних органах; правил внутрішнього службового розпорядку в державному органі.

Необхідно зазначити, що служба управління персоналом виконує всі з виділених управлінських функцій адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин: планування, в тому числі прогнозування розвитку персоналу; організаційну, яка передбачає здійснення аналітичної та організаційної роботи з кадрового менеджменту; організаційно-методичного керівництва роботою з персоналом у підпорядкованих територіальних органах; інформаційну, виконання якої включає: ознайомлення державних службовців з правилами внутрішнього службового розпорядку державного органу, посадовими інструкціями та іншими документами з проставленням ними підписів і дати ознайомлення; надання консультативної допомоги з питань управління персоналом керівникам структурних підрозділів контролюючих органів; повідомлення кандидатом на зайняття вакантних посад державної служби категорій «Б» та «В» про результати конкурсу; контрольну.

Доцільно вказати, що у контролюючих органах в сфері оподаткування вже створено відповідні підрозділи. Так, у структурі ДФС відповідно до наказу Голови ДФС 09 липня 2014 р. №1 «Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України» [178] діє Департамент персоналу, який складається із управлінь та відділів, що спеціалізуються на управлінні персоналом: апарату ДФС України; головних управлінь ДФС України в областях та державних податкових інспекцій; митниць; підрозділів

податкової міліції. Також передбачено окремі структурні підрозділи, відповідальні за такі напрями кадрової роботи, як професійна підготовка та забезпечення службовими посвідченнями працівників контролюючих органів. На регіональному та місцевому рівнях функціонують відповідні відділи персоналу. Наведені положення додатково свідчать на користь авторської позиції щодо розмежування державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, як суб'єктах публічного адміністрування у сфері податків та митної та державно-службових відносин у підрозділах податкової міліції, як суб'єктах правоохоронної діяльності держави.

Серед суб'єктів внутрішнього впливу у контролюючих органах у сфері оподаткування Потрібно окремо виділити Головне управління внутрішньої безпеки та його територіальні підрозділи (відділи внутрішньої безпеки), що утворюються у Головних управліннях ДФС в областях відповідно до Типового положення про уповноважений підрозділ (особу) з питань запобігання та виявлення корупції [180]

На відміну від служб управління персоналом, підрозділи внутрішньої безпеки наділені правом отримувати необхідні для виконання покладених на них завдань інформацію і матеріали з обмеженим доступом або таку, що містить державну таємницю, а також ініціювати перед керівником контролюючого органу питання щодо надсилання запитів до інших державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій незалежно від форми власності для отримання від них відповідної інформації та матеріалів, необхідних для виконання покладених на уповноважений підрозділ завдань [180].

Аналізуючи права служб управління персоналом ДФС та підрозділів внутрішньої безпеки, необхідно звернути увагу на їх спеціальне уповноваження на проведення, організаційне та документальне забезпечення службових розслідувань підзаконними нормативними актами. Так, пункти 7, 8 Типового положення про уповноважений підрозділ (особу) з питань запобігання та виявлення корупції, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 4

вересня 2013 р. № 706 [180] передбачають право посадових осіб підрозділів внутрішньої безпеки на: участь та проведення службового розслідування (перевірки) в контролюючому органі з метою виявлення причин та умов, що призвели до вчинення корупційного або пов'язаного з корупцією правопорушення чи невиконання вимог антикорупційного законодавства, безперешкодний доступ до приміщень і територій контролюючого органу, документів та матеріалів, що стосуються предмета службового розслідування.

Підзаконне регулювання юрисдикційних повноважень є неприпустимим через конституційні приписи, а також кількість службових розслідувань та перевірок, що проводяться для виявлення передумов і обставин можливих протиправних дій держаних службовців у контролюючих органах в сфері оподаткування. Так, за 2013 рік підрозділами внутрішньої безпеки було проведено близько 3,5 тис. службових перевірок та розслідувань. За їх результатами, до дисциплінарної відповідальності притягнуто 1045 та звільнено 162 особи. У 2014 році – 3,8 тис. службових розслідувань і перевірок, що перевищує показник попереднього року на 8 %, за результатами яких винесено 760 офіційних застережень, до дисциплінарної відповідальності притягнуто 1125 осіб, звільнено із займаних посад – 92. У 2015 році – понад 4 тис. службових розслідувань і перевірок, що перевищує показник попереднього року 5, 2 %, а 2013 – на 14 %. За їх результатами, до дисциплінарної відповідальності притягнуто 636 посадових осіб, крім того, звільнено із займаних посад – 218.

Враховуючи закріплення на законодавчому рівні, а саме у статті 69 Закону № 889-VIII складу дисциплінарної комісії, а також її повноважень під час проведення службового розслідування, динаміку зростання кількості службових перевірок та розслідувань, що проводяться підрозділами внутрішньої безпеки контролюючих органів у сфері оподаткування, пропонуємо викласти частину 3 статті 69 вказаного закону у такій редакції:

«3. Дисциплінарна комісія діє у складі не менше шести членів. До складу дисциплінарної комісії включаються державні службовці державного органу, в

тому числі служби управління персоналом, уповноваженого підрозділу з питань запобігання та виявлення корупції, представники виборного органу первинної профспілкової організації з – поміж державних службовців, а в разі відсутності профспілкової організації – представники державних службовців, обрані на загальних зборах (конференції) державних службовців державного органу, а також можуть включатися представники громадських об'єднань, які мають досвід роботи у сфері державного управління, державної служби або за юридичним фахом».

До суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах у сфері оподаткування нами було віднесено і конкурсні та дисциплінарні комісії. Конкурсна комісія здійснює відбір кандидатів на зайняття посад державної служби, її рішення щодо переможця конкурсу та особи, яка зайняла друге місце у рейтингу претендентів, є обов'язковими для суб'єкта призначення та можуть бути оскаржені учасниками конкурсу до суду або Нацдержслужби. До складу конкурсної комісії входять не менше п'яти державних службовців контролюючого органу, в якому оголошено конкурс на зайняття посад державної служби, а до її роботи можуть бути залучені державні службовці інших органів, науковці та експерти, члени профспілки. Рішення про її утворення приймається Головою ДФС – для відбору кандидатів на зайняття посади категорії «Б» в ГУ ДФС в областях, містах Києві та Севастополі, керівниками відповідних контролюючих органів – щодо всіх інших посад.

Дисциплінарна комісія є колегіальним органом строкової дії, на який покладено функції щодо здійснення дисциплінарного провадження, проведення службового розслідування. Вона утворюється за наказом керівника у кожному контролюючому органі в сфері оподаткування у кількості не менше шести членів з-поміж державних службовців, представників профспілок. До її роботи можуть бути залучені представники громадських об'єднань. Строк повноважень становить 3 роки. Незважаючи на те що рішення дисциплінарної комісії мають рекомендаційний характер, відповідно до приписів п. 11 статті 69

Закону № 889-VIII, вони мають значення юридичного факту, оскільки суб'єкт призначення, по-перше, зобов'язаний розглянути подання комісії протягом встановленого строку (10 календарних днів), по-друге, зобов'язаний прийняти розглянути таке подання; по-третє у разі незгоди з висновками комісії – надати вмотивовану відмову у визначений строк.

Після набуття чинності Типового порядку оцінювання результатів службової діяльності державних службовців, буде встановлено можливість утворення Комісії з оцінювання, на яку покладаються завдання забезпечити об'єктивність, прозорість, неупередженість щорічного оцінювання державних службовців, виконувати функції із розгляду письмових заяв (скарг) державних службовців, розгляду спірних питань щодо результатів оцінювання.

Водночас зауважимо, що тимчасові колегіальні органи можуть утворюватися і за ініціативою державного службовця. Зокрема, стаття 11 Закону № 889-VIII закріплює право державного службовця вимагати, утворення комісії для перевірки фактів, які ним оскаржуються, виклавши відповідну вимогу у письмовій скарзі [18].

З викладеного видно, що суб'єкти адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин відрізняються за багатьма характеристиками, однак мають спільну ознаку – є структурними одиницями контролюючих органів у сфері оподаткування, що дає підстави для їх класифікації. За складом учасників таких суб'єктів доцільно поділяти на: індивідуальні (керівник державної служби в контролюючому органі) та колективні (служби управління персоналом, конкурсна комісія). За способом прийняття рішень – єдиноначальні (підрозділи власної безпеки, керівники державної служби) та колегіальні (відповідні комісії); за строком дії повноважень – постійні (структурні підрозділи), тимчасові (дисциплінарні комісії) та разові (комісії з перевірки фактів, викладених у скарзі державного службовця).

Підсумовуючи розглянуте вище щодо суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих

органах в сфері оподаткування, необхідно наголосити на зростаючій ролі інститутів громадянського суспільства у прийнятті рішень, що виступають юридичними фактами для виникнення, зміни і припинення таких відносин. Так, як згадувалося вище, до складу Комісії з питань вищого корпусу державної служби, яка бере участь у процедурах добору кандидатів на посаду Голови ДФС України, надає згоду на дострокове звільнення Голови ДФС, здійснює щодо нього дисциплінарне провадження та вносить суб'єкту призначення пропозиції за наслідками дисциплінарного провадження, входять представники спільного представницького органу репрезентативних всеукраїнських об'єднань профспілок на національному рівні, спільного представницького органу репрезентативних всеукраїнських об'єднань організацій роботодавців на національному рівні, громадських об'єднань, наукових установ, навчальних закладів, експертів відповідної кваліфікації, а представники громадських об'єднань, які мають досвід роботи у сфері державного управління, державної служби або за юридичним фахом можуть включатися до складу дисциплінарної комісії. Однак вести мову про представників громадських організацій та профспілок як суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин на даний час не доцільно, враховуючи неможливість їх самостійно брати участь у регулюванні таких відносин. Вони завжди діють у складі спеціально утворених, постійних або тимчасових, колегіальних органів. Відповідно, у вказаних учасників суспільних відносин у сфері державної служби відсутні 2 з трьох соціальних передумов для участі у регулюванні державно-службових відносин: зовнішня відокремленість та персоніфікація. Як зазначає С.І. Архіпов, для визнання особи суб'єктом права недостатньо наявності у нього своєї особливої мети, необхідно відокремлення його правової волі від волі інших осіб, правових зв'язків, відносин, правових дій, вчинків тощо [155, с. 224].

Тобто представники інститутів громадянського суспільства є суб'єктами адміністративного права, однак не суб'єктами адміністративних правовідносин,

що виникають у зв'язку із необхідністю упорядкування відносин державної служби у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Отже, можемо стверджувати, що суб'єктами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування є спеціально утворені, зовнішньо відокремлені, персоніфіковані в адміністративному праві інституційні утворення, органи публічної адміністрації, керівники, а також спеціально уповноважені підрозділи з питань управління персоналом, а також забезпечення внутрішньої безпеки у контролюючих органах у сфері оподаткування, що взаємодіють між собою та між якими розподілені функції та завдання адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування доцільно поділяти на суб'єктів зовнішнього і внутрішнього впливу залежно від спрямованості їх повноважень. У свою чергу, суб'єктів зовнішнього впливу за характером компетенції потрібно поділяти на державні органи загальної компетенції (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України) та галузевої компетенції (Національне агентство України з питань державної служби, Національне агентство з питань запобігання корупції, Комісія з питань вищого корпусу державної служби).

2.2. Методи адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування

Основною регулюючого впливу суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування виступають методи такої діяльності, які формуються відповідно до реалій історичного періоду їх застосування.

Так, наслідком радянської доктрини адміністративного права стало уявлення про переконання та примус як універсальні методи будь-якої діяльності [182, с. 75]. Проте лібералізація економіки, усвідомлення необхідності запровадити «людиноцентристську» ідеологію публічного адміністрування як служіння держави інтересам людини, зумовлює відхід від традиційних уявлень про методи адміністративно-правового регулювання суспільних відносин, у тому числі і державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Необхідність та важливість досліджень методів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування зумовлена їх значенням для ефективності системи адміністративно-правового регулювання – як вказується у дослідженнях: у методах впливу на суспільні відносини криється сутність правового регулювання. Метод правового регулювання несе основне навантаження в динаміці, у «роботі» права, показує, як регулюються суспільні відносини, якими засобами і способами, допомагає установити межі правового втручання, поділити права і обов'язки між суб'єктами права за принципом субординації і координації та ін. [183, с. 434].

Наукове осмислення способів та засобів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування є наступним кроком у з'ясуванні змісту такого регулювання. Складність досліджень таких методів зумовлена, по-перше, відсутністю у вітчизняній науці концепцій методу адміністративно-правового регулювання в умовах трансформації предмета адміністративного права, зміни вектора діяльності публічної адміністрації, по-друге, безпідставним ототожненням у більшості наукових праць присвячених адміністративно-правовому регулюванню суспільних відносин, методів адміністративно-правового регулювання та методів державного управління (або у сучасному трактуванні – методів публічного адміністрування).

Подолання вказаних труднощів можливе за рахунок вивчення семантики терміна «метод», обсягу та змісту понять «метод правового регулювання», «метод адміністративно-правового регулювання», які перебувають у діалектичному взаємозв'язку загального, особливого та одиничного, і, відповідно, повинні мати ознаки більш загального поняття.

Термін «метод» походить від грецького «methodos» — шлях до чого-небудь, простежування, дослідження, а у тлумачних словниках визначається як шлях, спосіб, прийом ... практичного здійснення чого-небудь [184, с. 200], свідомі систематичні й послідовні дії, що ведуть до досягнення якої-небудь мети [185, с. 344], спосіб досягнення мети, сукупність прийомів та операцій теоретичного або практичного освоєння дійсності, а також людської діяльності, організованої певним чином [186, с. 499].

Отже, метод – це спосіб, прийом, використання якого дозволяє досягнути мети діяльності. Такий висновок покладено в основу більшості визначень поняття «метод правового регулювання», як сукупності засобів і способів впливу правових норм і правил на суспільні відносини [183, с. 434], діяльність людей [187, с. 351], або як прийомів юридичного впливу (точніше сполучення цих прийомів), якими визначається становище сторін у правовідносинах [107, с. 34].

Сутнісна характеристика методу як способу здійснення певної діяльності зберігається і в його галузевих дослідженнях. Так, в узагальненому вигляді метод правового регулювання вчені-адміністративісти визначають як способи дії на людей, засоби, прийоми досягнення якої-небудь мети, виконання поставленого завдання [188, с. 286], сукупність правових засобів, за допомогою яких здійснюється правове регулювання суспільних відносин у галузі публічного управління [125, с. 134], спосіб здійснення владно-організуючого впливу керуючих суб'єктів на керовані об'єкти [189, с. 297; 190, с. 86], сукупність способів, засобів, прийомів, що використовуються законодавцем для забезпечення регулюючої дії норм адміністративного права [133, с. 6].

Однак змістовно метод адміністративно-правового регулювання повинен розглядатись як спосіб впливу держави за допомогою певної сукупності норм права (інститутів адміністративного права), оскільки визначальною формою вираження приписів є норма права як така [94, с. 11].

Більш конкретні формулювання стосуються методу адміністративного права, де основна увага зосереджена на меті його застосування, в тому числі: встановлення юридично владного і юридично підвладного становища сторін у правовідносинах [107, с. 34], створення належних умов для реалізації і захисту прав громадян, нормального функціонування громадянського суспільства й держави [191, с. 27].

На відміну від традиційного підходу до проблеми методів адміністративного права, що сформувався на теренах країн пострадянського простору, в країнах західної Європи під методами адміністративного права розуміється практичне застосування права, яке дає можливість зрозуміти минуле, сьогодення та майбутнє в системі публічного управління в масштабі права (на рівні адміністративного права) [187, с. 351]. Поширеною є думка про те, що вивчення методів адміністративного права дозволяє відповісти на питання, як здійснює управління (управлінську діяльність) право. Оскільки застосування права являє собою не звичайну формальну технічну процедуру: воно має на меті забезпечення існування цінностей і структури правової системи [187, с. 351].

Такий висновок є важливим для пізнання сутності методів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, основною метою застосування яких повинно стати не визначення субординаційного положення сторін у правовідносинах, здійснення владно-організуючого впливу, а забезпечення функціонування в інтересах держави і суспільства публічної, професійної, політично неупередженої, ефективної, орієнтованої на громадян державної служби.

Закріплення субординаційних зв'язків між учасниками державно-службових відносин, імперативних засад повсякденної діяльності державного службовця – це лише засоби досягнення такої мети, які застосовують із урахуванням особливостей публічно-управлінської діяльності.

Розглядаючи засоби, які дозволяють досягти мети адміністративно-правового регулювання, потрібно погодитися з О.А. Савостіним, що основний вплив методів адміністративно-правового регулювання на ефективність механізму адміністративно-правового регулювання проявляється на етапі виникнення правовідносин. У цьому аспекті важливо, наскільки суспільні відносини, що виникають у сфер державного управління, сприяють виникненню юридичного факту (складу), параметри якого і визначаються адміністративно-правовими нормам [94, с. 12].

Визначення юридичного факту у нормах адміністративного права відбувається за допомогою встановлення приписів, заборон, дозволів, які, на думку С.С. Алексєєва, є глибинними елементами правової матерії, які дають про себе знати переважно в процесі дії права, в правовому регулюванні. Учений підкреслює обґрунтованість розгляду їх способів правового регулювання, тобто шляхів юридичного впливу, виражених в юридичних нормах, інших елементах правової системи [96, с. 352]. На іншому рівні правової системи вчений виокремлює правові засоби – норми права, індивідуальні приписи і веління, договори, засоби юридичної техніки, всі інші інструменти регулювання, що розглядаються у єдності характерного для них змісту і форми [192, с. 12].

В.Д. Сорокін презентує концепцію єдиного методу правового регулювання, особливості якого, на думку вченого, потрібно шукати не на рівні галузі права, а в основі системи права – на рівні правової норми. Якщо метод правового регулювання «розміщений» на рівні правової норми, то, відповідно, його практична реалізація може проявлятися лише в трьох первинних варіантах соціального регулювання – приписах, заборонах, дозволах. Ці первинні способи впливу на поведінку людей набувають юридичного змісту за допомогою трьох

видів правових норм – забороняючих, зобов'язуючих, уповноважуючих [193, с. 40].

Загальновизнаним є таке визначення цих елементів: приписи являють собою юридичні зобов'язання чинити ті чи інші дії за умов, передбачених нормою, заборони – юридичні обов'язки не чинити тих чи інших дій за умов, передбачених правовою нормою; дозволи – правомочність за умов, передбачених нормою на вчинення тих чи інших дій, або утримання від їх вчинення за своїм бажанням [107, с. 36].

І приписи, і заборони, і дозволи можуть бути виявлені у різних галузях права, однак вирішальне значення в одних (наприклад, приватних галузях права) має дозвіл, в інших – заборона (наприклад, у кримінальному праві) [187, с. 351]. В адміністративному праві перевагу надають приписам [187, с. 351], що однак не виключає застосування для регулювання адміністративних правовідносин заборон та дозволів, що є важливою властивістю методу правового регулювання, виявленою В.Д. Сорокіним: метод правового регулювання як системне явище поєднує в органічне ціле всі три названі способи, первинні компоненти (заборони, приписи, дозволи) і реально існує лише як їх поєднання [193, с. 38]. Тому вчений, вказує на те, що коли іде мова про вираження методу правового регулювання за допомогою юридичних приписів, заборон і дозволів, то мається на увазі їх сукупний прояв з переважанням у певних ситуаціях якогось одного елемента, ефективності дії якого покликані сприяти два інші [193, с. 38].

Р.Г. Нурмагаметов зауважує, що правові дозволи, правові заборони та обмеження є різними способами правового регулювання, однак всі вони у визначених межах співвідносяться між собою. Таке співвідношення між ними характеризується рухливістю, різноманітністю варіантів, однак зумовлене особливостями тієї групи суспільних відносин, які підлягають їхньому юридичному впливу [194, с. 71].

У публічно-правових відносинах застосовують дві форми поєднання приписів, заборон і дозволів, які отримали відповідні назви: загально-дозвільний та спеціально-дозвільний типи правового регулювання.

Загально-дозвільний тип правового регулювання передбачає дію принципу: «дозволено все, крім прямо забороненого законом», у межах якого закон установлює заборони на здійснення конкретних дій, вчинення прямо незаборонених дій, або утримання від їх вчинення віддається на розсуд суб'єктів права [82, с. 156; 183, с. 320].

Спеціально-дозвільний тип правового регулювання встановлює загальну заборону на вчинення будь-яких дій, крім прямо дозволених законом. Спеціальне уповноваження на вчинення конкретної дії забезпечує чітке впорядкування суспільних відносин, послідовну реалізацію принципів законності, а тому отримало широке використання у адміністративному праві [82, с. 156].

Використання спеціально-дозвільного типу правового регулювання державно-службових відносин, закріплено на рівні Конституції України, частина 2 статті 19 якої зобов'язує органи публічної адміністрації та їх посадових осіб діяти на підставі та в межах повноважень, встановлених Конституцією та законами України із дотримання законодавчо-встановленої процедури їхньої реалізації. [137]. Аналогічний приписи міститься у частині 1 статті 9 Закону № 889-VIII, згідно з якою державний службовець під час виконання посадових обов'язків діє у межах повноважень, визначених законом [18], а стосовно посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування конкретизовані у частині 1 статті 21 ПК України [56], та пункті 342.6 статті 342 ПК України, якими встановлено обов'язок діяти виключно відповідно до ПК України [56], Законом № 889-VIII [18], іншими законами та нормативно-правовими актами, що уточнюють правовий статус, встановлено додаткові повноваження посадових осіб контролюючих органів, а також процедури їх реалізації [56].

Отже, законодавцем обрано спеціально-дозвільний тип правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, який передбачає законодавче уповноваження на вчинення будь-яких дій, все інше перебуває під заборонаю. Важливо зауважити, що такий тип правового регулювання передбачає можливість діяти не лише так, як це дозволено законом, а й узгоджується правом, тобто дотримуватися та виконувати легітимні норми права з метою реалізації своїх прав та виконання обов'язків, покладених на державних службовців легітимним законом [195, с. 45 – 46]. Реалізація вказаної вимоги досягається за рахунок покладення на державного службовця прямого обов'язку вимагати письмового підтвердження наказів і доручень керівника, щодо законності яких виникли сумніви. У свою чергу, обов'язок з виконання такого наказу виникає у посадовій особі виключно після отримання відповідного письмового підтвердження. Державний службовець звільняється від відповідальності за виконання незаконного наказу, доручення, розпорядження лише у випадку виконання ним зазначених вище обов'язків, за інших умов – несе відповідальність за своє діяння відповідно до закону [18].

Як бачимо, для регулювання складних соціальних явищ, до яких безумовно відносяться і державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування, не достатньо використовувати лише дозволи або заборони. Як зазначається у фаховій літературі, необхідно вдало поєднувати усі три способи адміністративно-правового регулювання, що складають сутність методу адміністративно-правового регулювання [133, с. 7 – 8; 187, с. 357-358; 107, с. 37]: приписів, заборон, дозволів у формі надання можливості вибору одного з варіантів належної поведінки, передбачених адміністративно-правовою нормою та надання можливості діяти (чи не діяти) за своїм бажанням, тобто чинити чи не чинити передбачені адміністративно-правовою нормою дії за визначених нею умов.

Розглянемо ці правові засоби більш детально, що надасть можливість встановити особливості їх застосування як регуляторів державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Приписи як засоби впливу зобов'язують учасників правовідносин діяти відповідно до заданого варіанта [181] Припис являє собою встановлення певного порядку дій, або зобов'язання до дій за відповідних умов і належним чином, передбаченим адміністративно-правовою нормою. Недодержання такого порядку не тягне за собою юридичних наслідків, на досягнення яких орієнтується норма [187, с. 357 – 358]. Проте В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко вважають, що приписи – це засоби розпорядчого типу, сутність яких полягає у тому, що одному з учасників правовідносин надано визначений обсяг юридично-владних повноважень, а щодо іншого встановлено обов'язок виконання приписів, які виходять від носія розпорядчих прав. Такі повноваження не можуть бути в розпорядженні обох сторін – в протилежному випадку вони перетворилися б на рівноправних суб'єктів [107, с. 37].

Справедливість обох думок можна підтвердити змістом правил поведінки державних службовців у контролюючих органах в сфері оподаткування, закріплених у нормах адміністративного права.

Так, стаття 9 Закону № 889-VIII встановлює обов'язок державного службовця підпорядковуватися своєму безпосередньому керівнику виконанням його законних наказів, розпорядження, доручення [18].

Прикладом припису як правила поведінки, яке потрібно виконати за певних умов та належним чином, можуть бути норми статті 35 Закону № 889-VIII, згідно з частинами 1 та 2 якої встановлення випробування при призначенні на посаду державної служби віднесено на розсуд суб'єкта призначення і фіксується в акті про призначення на посаду, однак є обов'язковим при призначенні особи на посаду вперше [18].

Припис як порядок безальтернативної поведінки застосовують при запобіганні корупції. Зокрема, стаття 24 Закону № 1700 визначає перелік і послідовність дій державного службовця і у разі надходження пропозиції щодо

неправомірної вигоди або подарунка, в тому числі: 1) відмовитися від пропозиції; 2) ідентифікувати особу, яка зробила пропозицію; 3) залучити свідків; 4) письмово повідомити про пропозицію безпосереднього керівника або керівника відповідного органу, спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції [72].

Вказане свідчить про наявність двох видів приписів як способів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, що залежить від рівня правового регулювання: на законодавчому рівні припис – це правило поведінки, яке потрібно виконати за певних умов та належним чином. Не виконання припису насамперед тягне за собою відсутність правових наслідків, передбачених нормою права. Юридична відповідальність за його невиконання може бути або відсутня взагалі, або має дисциплінарний характер.

Так, не виконання приписів Закону № 1700 тягне скасування нормативно-правових актів, рішень, виданих (прийнятих) з порушенням його вимог (стаття 67 Закону) [72], а стаття 64 Закону № 889-VIII передбачає, що невиконання або неналежне виконання приписів, визначених законодавством з питань державної служби, посадовою інструкцією має наслідком застосування дисциплінарної відповідальності [18].

На рівні підзаконних нормативних актів припис являє собою законну вимогу однієї сторони, наділеної розпорядчими повноваженнями, якою, як правило, виступає керівник або інший суб'єкт адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, про вчинення певних дій іншою стороною, яка відповідно до закону зобов'язана такі дії вчити. Такою стороною виступає державний службовець або підлеглий. Не виконання такого припису тягне за собою настання дисциплінарної або адміністративної відповідальності.

Так, пункт 5 частини 2 статті 65 серед Закону № 889-VIII серед підстав дисциплінарної відповідальності державного службовця називає невиконання або неналежне виконання приписів нормативних актів, які він зобов'язаний виконувати відповідно до займаної посади, в тому числі тих, що видані керівником [18]. Можливість застосування юридичної відповідальності за

невиконання приписів встановлено і у пункті 21.2 статті 21 ПК України [56]. Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) також містить ряд норм, які передбачають відповідальність за невиконання законних вимог (приписів) окремих суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. Зокрема, мова йде про невиконання приписів Національного агентства з питань запобігання корупції щодо усунення порушень законодавства про запобігання і протидію корупції (стаття 188-46 КУпАП) [196].

Ще одним правовим засобом адміністративно-правового регулювання виступає заборона певних дій під страхом застосування відповідних юридичних засобів впливу (наприклад, дисциплінарної або адміністративної відповідальності). Науковці у своїх розробках вказують на важливе місце адміністративних заборон у механізмі адміністративно-правового регулювання суспільних відносин, що складаються в сфері публічного управління. Так, М.С. Малєїн зауважує, що правові заборони можуть здаватися недемократичною формою регулювання, однак вони є правовим засобом здійснення свободи поведінки, оскільки надають повну і рівну для всіх свободу за межами заборони [197, с. 23]. С.С. Алексєєв, досліджуючи природу правових заборон, вказує на здатність їх забезпечувати правопорядок, визначати найважливіші сторони державної дисципліни, мінімум моральних вимог, межі дозволеного та недозволеного у поведінці громадян, а також діях державних органів [198, с. 48]. Адміністративні заборони забезпечують нормальне функціонування державно-службових відносин [181].

Однак встановлення заборон повинне відбуватись із достатнім ступенем обачності. Так, В. Гумбольт, досліджуючи межі діяльності держави, вказував, що для забезпечення безпеки громадян держава повинна забороняти або обмежувати дії уповноважених осіб, наслідки яких завдають шкоди правам інших осіб, без або проти волі цих осіб зменшують їх свободу та майновий стан, а також дії, які потенційно можуть привести до вказаних наслідків, однак завжди одночасно необхідно брати до уваги як обсяг потенційної шкоди, так і важливість обмеження свободи, як наслідку обмежувального закону. Будь-яке подальше або

ж на інших підставах встановлене обмеження приватної свободи виходить за межі державної діяльності [199, с. 144].

Встановлення заборони повинне відбуватись із дотриманням певних правил, до яких М.К. Юковим віднесено: 1) відсутність суперечності у співвідношенні між загальними заборонами та загальними дозволами; 2) відсутність суперечності між конкретними заборонами та дозволами; 3) **корелят** конкретної заборони загальному дозволу і відповідно конкретного дозволу загальній забороні; 4) чітке формулювання конкретних заборон і дозволів, як винятків із загального правила [200, с. 118].

Виходячи із свого функціонального призначення, правові заборони можуть виконувати попередження та припинення правопорушень у різних сферах адміністративно-правового регулювання, а також виконувати інформативну роль.

О.В. Трегубовою виділено такі ознаки адміністративно-правової заборони: її «убудованість» у механізм адміністративно-правового регулювання як самостійний елемент; соціальне значення – охорона публічних інтересів; визначеність заборонених дій; закріплення в нормах адміністративного права обов'язку утриматися від вчинення заборонених дій; встановлення заходів адміністративного примусу за порушення встановленої заборони; виконання регулятивної, охоронної та інформативної функції в адміністративно-правовому регулюванні [181]. У цілому погоджуючись з наведеними ознаками, зауважимо, що заборона як спосіб адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування має ряд особливостей.

Такі заборони стосуються як державного службовця, так і суб'єктів адміністративно-правового регулювання. Підтвердженням такої думки є пункт 342.8 статті 342 ПК України, згідно з яким заборонено покладення на державних службовців контролюючих органів обов'язків, не передбачених законом [56].

Заборони віднесено до заходів запобігання корупції законодавцем, зокрема Розділ IV Закону України «Про запобігання корупції» [72] до заходів запобігання корупційним та пов'язаним з корупцією правопорушенням відносить заборону:

використовувати свої службові повноваження з метою одержання неправомірної вигоди, а також будь-яке державне чи комунальне майно або кошти в приватних інтересах; вимагати або одержувати подарунки у зв'язку із своєю службовою діяльністю, або від підлеглих осіб; мати у прямому підпорядкуванні близьких їм осіб або бути прямо підпорядкованими у зв'язку з виконанням повноважень близьким їм особам; займатися іншою оплачуваною (за деякими виключеннями) або підприємницькою діяльністю, входити до органів управління суб'єктів підприємницької діяльності; протягом року з дня припинення державної служби вступати у трудові, цивільно-правові, господарсько-правові відносини з юридичними особами приватного права або фізичними особами – підприємцями, щодо яких протягом року до дня припинення державної служби посадова особа реалізовувала владні управлінські функції.

Спільною характеристикою всіх видів правових заборон є те, що вони стримують поведінку, яка має антисоціальний та протиправний характер. Охоронна функція адміністративно-правових заборон зумовлена соціальною потребою захисту інтересів особистості, суспільства і держави від небажаних діянь. Така функція реалізується внаслідок застосування за вчинення заборонених дій заходів юридичної відповідальності [181], у зв'язку з чим має своє основне вираження у диспозиціях захисних (відбудовних) адміністративно-правових норм.

О. Э. Лейст правильно зауважував, що заборона часто сформульована як опис правопорушення [201, с. 35], а тому їх перелік потрібно шукати серед підстав дисциплінарної відповідальності державного службовця (стаття 65 Закону України «Про державну службу») [18], а також у складах адміністративних правопорушень, пов'язаних з корупцією (глава 13-А КУпАП). Серед заборон, що не ставали предметом аналізу, доцільно виокремити такі: подавати під час вступу на державну службу та її проходження недостовірну інформацію про обставини, що перешкоджають реалізації права на державну службу, в тому числі наявність непогашеної судимості, набуття громадянства іншої держави і, відповідно, втрату громадянства України, попередню трудову

діяльність в органах публічної адміністрації, що зумовлює заборону обіймати посади державної служби у зв'язку із приписами Закону України «Про очищення влади» тощо. Ряд адміністративних заборон забезпечують дотримання трудової дисципліни та етичних норм поведінки державних службовців, з чого в тому числі йдеться про заборону прогулу без поважних причин, а також заборону появи на службі в нетверезому стані, у стані наркотичного або токсичного сп'яніння [18].

На сучасному етапі розвитку публічного адміністрування потрібно зазначити про зростаючу роль дозволів у механізмі адміністративно-правового регулювання. Теоретик права С.С. Алексєєв ще у 1989 році визначив, що дозвіл – це ключовий елемент правового регулювання, покликаний забезпечити здійснення реальних прав людини, дієве самоврядування, творчу діяльність людей. На думку вченого дозволи в праві – це суб'єктивні юридичні права, яким характерні якості таких прав [202, с. 54]. М.К. Юков вказує, що дозвіл – це установлений нормами права варіант поведінки, відповідно до якого особі надається право на позитивні дії [200, с. 118]. О.В. Трегубова уточнює вказаний підхід, зазначаючи, що дозволи в праві – це не тільки права, а й можливість діяти певним чином у рамках наданого права [181]. А. К.Є. Ігнатенкова веде мову про дозвіл як надання у вказаних законом межах свободи вибору варіанта поведінки [203, с. 9].

Доктрина адміністративного права використовує два аспекти розуміння дозволу як засобів адміністративно-правового регулювання: 1) надання можливості вибору одного з варіантів належної поведінки, передбачених адміністративно-правовою нормою; 2) надання можливості діяти (чи не діяти) за своїм бажанням, тобто чинити чи не чинити передбачені адміністративно-правовою нормою дії за визначених нею умов [187, с. 357 – 358; 133, с. 7 – 8; 107, с. 37]. Однак дозвіл як метод правового регулювання, крім названих вище аспектів, також передбачає можливість учасникам правовідносин самостійно визначати взаємні права і обов'язки. Враховуючи адміністративно-правову природу державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері

оподаткування, самостійне визначення їх учасниками взаємних прав і обов'язків може відбуватися лише у випадках прямо визначених у законі.

Дозвіл як надання можливості вибору одного з варіантів належної поведінки, передбачених адміністративно-правовою нормою, як правило, розрахований на регулювання поведінки посадових осіб, причому останні не мають права уникати такого вибору. Це «жорсткий» варіант дозволу, що дозволяє виявити самостійність при вирішенні, наприклад, питання щодо застосування до особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, того чи іншого заходу адміністративного впливу (стягнення), чи звільнення її від відповідальності [107, с. 37].

Такий вид дозволу в адміністративній діяльності суб'єктів регулювання державно-службових відносин проявляється у так званих дискреційних повноваженнях, під якими, згідно з Рекомендаціями Комітету Міністрів Ради Європи № R(80)2 щодо здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень, прийнятими Комітетом Міністрів 11.03.1980 року на 316-й нараді, необхідно розуміти можливість органу публічної адміністрації обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає кращим за даних обставин. В українському законодавстві дискреційні повноваження визначаються як сукупність прав та обов'язків органів публічної адміністрації, їх посадових осіб, що надають можливість на власний розсуд визначити повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, яке приймається, або можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів управлінських рішень, передбачених нормативно-правовим актом, проектом нормативно-правового акта [204].

Щодо розуміння дискреційних повноважень важливе зауваження робить О. С. Лагода, зазначаючи, що переклад дискреційності, як діяльності на власний розсуд, за власним переконанням, суперечить її сутності у публічних відносинах і вимагає уточнення. Дискрецію не потрібно розуміти як безконтрольне, безвідповідальне застосування владних повноважень, а, навпаки, як реалізацію повноважень у межах, визначених законом [205, с. 88].

М.К. Закурін зазначає, що дискреційні повноваження в більш звуженому розумінні – це можливість діяти в межах закону за власним розсудом, можливість застосувати норми закону та обирати варіант дії серед інших, кожна з яких окремо є відносно правильними (законними) [206], а відповідно перелік таких дій (варіантів вибору) повинен бути встановлений у законі. У деяких випадках нормативному визначенню підлягають і критерії такого вибору.

Так, стаття 53 Закону № 889-VIII передбачає розсуд керівника у застосуванні до державного службовця заохочень, перелік яких чітко обмежений законом [18]. Приклад нормативного визначення критеріїв прийняття управлінського рішення у державно-службових відносинах міститься у Положенні про відомчі заохочувальні відзнаки Міністерства доходів і зборів України, затвердженому Наказом Міністерства доходів і зборів України від 16.07.2013р. № 275. У ньому визначено вимоги щодо займаних посад, виконуваних функцій, службових досягнень, стажу державної служби осіб, що можуть бути представлені до нагородження відомчими відзнаками.

Дозвіл як надання можливості діяти (чи не діяти) за своїм бажанням, тобто чинити чи не чинити передбачені адміністративно-правовою нормою дії за визначених нею умов, має місце при реалізації суб'єктивних прав [187, с. 358; 107, с. 8], і застосовується, як правило, для забезпечення прав державних службовців як підвладної сторони державно-службових відносин, зокрема, охоронних. Так, норми статей 71 та 76 Закону № 889-VIII надають державному службовцю, стосовно якого проводиться службове розслідування, ряд прав, що гарантують його захист у дисциплінарно-деліктних відносинах, а саме, не лише надавати пояснення, знайомитись з матеріалами дисциплінарної справи, а й подавати докази, порушувати клопотання про їх одержання і залучення до матеріалів дисциплінарної справи, вжиття додаткових заходів для встановлення обставин, які мають значення для справи; не лише бути присутнім під час збирання та дослідження матеріалів службового розслідування, а й оскаржувати дії осіб, які проводять службове розслідування; тощо. [18].

Дозвіл як можливість діяти (чи не діяти) за своїм бажанням застосовується при визначенні права на оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, у тому числі такий дозвіл державному службовцю надано в частині оскарження рішення про накладення дисциплінарного стягнення до Нацдержслужби або до суду.

Дозвіл як можливість здійснювати дії за своїм бажанням не може бути методом регулювання діяльності суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, незважаючи на його використання в окремих нормах Закону № 889-VIII, де він відображений за допомогою лексичної конструкції «може бути», що є не допустимим при визначенні прав суб'єктів владних повноважень, оскільки якість закону пов'язана з достатньою чіткістю встановлення ним тих чи інших обставин, на підставі яких діють державні органи [207].

Так, частина 2 статті 79 Закону № 889-VIII надає суб'єкту призначення, що застосував до державного службовця дисциплінарне стягнення, право зняти таке стягнення до закінчення року, протягом якого воно було накладено, але не раніше ніж через шість місяців з дня накладення дисциплінарного стягнення у разі якщо державний службовець не вчинив нового порушення нормативно-правових актів у сфері державної служби і виявив себе сумлінним службовцем [18]. Зміст указаної норми свідчить, що таке рішення приймається на розсуд суб'єкта призначення, однак, як було доведено вище, норми, що визначають правовий статус суб'єктів адміністративно-правового регулювання не повинні мати дискреційний характер.

Дозвіл як можливість учасникам правовідносин самостійно визначати взаємні права і обов'язки знаходить свій прояв у відносинах організації державної служби, в тому числі щодо визначення спеціальних компетентностей, якими повинен володіти претендент на зайняття посади державної служби. Такий вид дозволу застосовується при визначенні права керівника на видання наказів та доручень.

Отже, дозвіл як спосіб адміністративно-правового регулювання доцільно розглядати у трьох аспектах: 1) надання можливості вибору одного з варіантів належної поведінки, передбачених адміністративно-правовою нормою; 2) надання можливості діяти (чи не діяти) за своїм бажанням, тобто чинити чи не чинити передбачені адміністративно-правовою нормою дії за визначених нею умов; 3) надання можливості керівнику самостійно визначати обсяг прав і обов'язків підлеглих у визначених законом межах.

Підсумовуючи дослідження методів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, наголосимо, що мети адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування можливо досягти лише за умови вдалого поєднання усіх трьох первинних елементів правової матерії: приписів, заборон і дозволів. Враховуючи те, що своє відображення вказані елементи знаходять у нормах права під час практичного їх застосування необхідно вивчити форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, як зовнішнього вираження методів такого регулювання.

2.3. Форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування

Адміністративно-правове регулювання, яке здебільшого застосовують у діяльності органів виконавчої влади та їх посадових осіб, виражається у певних формах, які з погляду лексики, є зовнішнім виявом будь-якого явища, пов'язаного з його сутністю та змістом [83, с. 1328].

Науковці для позначення вказаних форм застосовують різні за обсягом, але майже тотожні за змістом визначення. Так, автори підручника «Адміністративне право України. Академічний курс» ведуть мову про «форми державного управління», «форми управління», «форми управлінської

діяльності», «форми реалізації компетенції органів», розуміючи під ними відмінні за своїм характером та наслідками способи зовнішнього вираження діяльності органів виконавчої влади [189, с. 272 – 273]. С.Г. Стеценко уточнює зміст форм державного управління шляхом вказуючи на реалізацію у них компетенції посадових осіб органів виконавчої влади [132, с. 169].

Д.М. Бахрах, Б.В. Російський, Ю.М. Старілов вживають поняття «форми управління» як зовнішнього вираження змісту управління, меж управлінських дій, які вчиняються безпосередньо державними органами та органами місцевого самоврядування. Форма управління, на думку вчених, це певна частина управлінської діяльності органу, його структурних підрозділів та посадових осіб. Кожна форма управління містить у собі здійснення конкретними суб'єктами певних дій, які специфічно розкривають зміст управлінської діяльності, власне управлінського впливу [188, с. 301].

О.О. Бандурка вказує, що під формою управління в державній податковій службі необхідно розуміти визначені в нормативно-правових актах способи зовнішнього оформлення змісту управлінської діяльності, це групи однорідних дій, за допомогою яких досягаються цілі управління [57, с. 188].

Форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування обираються не довільно – їх перелік та можливість застосування конкретним суб'єктом адміністративно-правового регулювання визначено нормативно-правовими актами, що закріплюють правовий статус таких суб'єктів.

Ряд дослідників вживають термін «форми діяльності публічної адміністрації», проте його визначення збігається із сутністю зазначених понять. Під цим терміном вчені розуміють способи зовнішнього вираження діяльності суб'єктів публічної влади, зовнішньо виражену дію органів публічної адміністрації або їх посадових осіб, здійснену в межах їхньої компетенції для досягнення поставлених перед ними мети та завдань [208, с. 13; 209; 210].

Автори «Курсу адміністративного права» застосовують поняття «форма публічного адміністрування» і визначають, як «...той чи інший спосіб

зовнішнього вираження (оформлення) змісту цієї діяльності» [151, с. 356]. Таке визначення дозволяє погодитись із Л.В. Сенченко у тому, що форма управлінської діяльності є завжди зовнішнім виявом певних дій, а не самі дії суб'єктів управління, що дозволяє розмежувати зміст управлінської діяльності та її зовнішнє вираження [211, с. 114].

Поняття «форма державного управління», «форми реалізації компетенції органів» та «форма діяльності публічної адміністрації», «форма публічного адміністрування» тотожні за змістом, однак не за обсягом: перше поняття, як правило, пов'язується із зовнішнім вираженням змісту діяльності органів виконавчої влади, друге – органів публічної адміністрації, до яких, як відомо, відносять і недержавні організації, в тому числі органи місцевого самоврядування.

Автори монографічного дослідження «Адміністративне право України в сучасних умовах (виклики початку XXI століття)» вказують про таку категорію як «форма адміністративного права», визначаючи її як зовнішнє вираження однорідних за своїм характером і правовою природою груп адміністративних дій публічної адміністрації, здійснене у рамках режиму законності та компетенції для досягнення адміністративно-правової мети – публічного забезпечення прав і свобод людини і громадянина, нормального функціонування суспільства та держави [212, с. 211].

І.В. Патерило обґрунтовує доцільність заміни категорії «форми управління» поняттям «інструменти діяльності публічної адміністрації», під яким пропонує розуміти усю сукупність засобів (прийомів), які використовують суб'єкти публічної адміністрації для регулювання суспільних відносин, що виникають у сфері публічного управління [213, с. 5]. Погоджуючись із необхідністю оновлення категоріального апарату науки адміністративного права, вкажемо, що сукупність засобів та прийомів об'єднується категорією «метод». Проте проаналізуємо більш детально призначення форм адміністративно-правового регулювання – регулювання суспільних відносин.

У галузевих дослідженнях були спроби відмежувати форми адміністративно-правового регулювання та правові форми, під якими, здебільшого розуміють нормативно-правові акти різних видів, що приймають різні органи держави. Форма адміністративно-правового регулювання є певне поєднання засобів впливу на конкретні регульовані відносини, яке об'єднане загальним порядком їх застосування [214, с. 36 – 37]. Основною формою адміністративно-правового регулювання, у якій виявляються вираженими засоби непрямого впливу, називають адміністративно-правовий режим. Однак, враховуючи висловлені раніше зауваження вважаємо більш прийнятною позицію Д.М. Лук'янця, який вказує на метод правових режимів як один із видів методів правового регулювання. Сутність цього методу полягає у встановленні правил здійснення тих чи інших видів діяльності без надання їм чітко визначеної процесуальної форми [215, с. 289].

Відповідно застосування конструкції правового режиму доцільне в межах розгляду способів та засобів здійснення регулювання, тобто внутрішньої сторони адміністративно-правового регулювання. Форма адміністративно-правового регулювання – це завжди зовнішнє вираження регулюючої дії норми адміністративного права на державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування. Враховуючи, що таке регулювання здійснюється насамперед суб'єктами публічної адміністрації, коректним та методологічно правильними є використання категорії «форма публічного адміністрування» як базової для формування поняття форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, під якою пропонуємо розуміти формалізоване зовнішнє вираження змісту діяльності суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, що здійснюється у законодавчо визначених межах та порядку з метою реалізації поставлених перед ними завдань з формування та державної політики у сфері державної служби.

Доцільно зауважити відмітити, що на сьогодні вчені не створили єдиних, загально визнаних критеріїв класифікації форм адміністративно-правового

регулювання, що зумовлює наявність великої кількості їх авторських варіантів, хоча у більшості джерел як базовий критерій використовують здатність форми викликати юридичні наслідки, за яким виділяють правові та неправові форми адміністративно-правового регулювання. Стосовно останніх погодимося з думкою тих вчених, які вважають використання терміну «неправова форма управління» не зовсім коректним поняттям, оскільки воно несе у собі негативне смислове (зовнішнє) навантаження та може, за певних обставин, асоціюватися з такими категоріями як «незаконна», «протизаконна» [216, с. 166; 217, с. 34; 211б с. 132]. У зв'язку з цим більш доцільно, на нашу думку, вжити термін «організаційна форма адміністративно-правового регулювання».

До правових належать форми, використання яких спричиняє виникнення юридичних наслідків. Це, наприклад, прийняття нормативних та індивідуальних актів перебування правових норм, укладання адміністративних договорів, здійснення реєстраційних та інших юридично значущих дій. До організаційних належать форми, які безпосередньо юридичного значення не мають. Це, наприклад, проведення ревізії, наради, консультації тощо [218, с. 46].

Враховуючи неодноразово підтриманий у літературі висновок про те, що організаційні форми, які не призводять до настання юридичних наслідків, мають стати насамперед предметом дослідження науки державного управління, а адміністративне право має зосередити свої зусилля на правових формах. [212, с. 212], перейдемо до розгляду їх видів та особливостей під час адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Традиційно до правових форм адміністративно-правового регулювання відносять: видання правових актів управління (нормативного або індивідуального характеру); застосування норм права (видання ненормативних актів публічного адміністрування, актів застосування норм права); укладання адміністративних договорів; здійснення реєстраційних та інших юридично значущих дій.

Правовий акт управління, тобто акт, який тягне за собою настання певних правових наслідків, або спрямований на виникнення, зміну чи припинення конкретних правовідносин [219], як вважає більшість авторів, становить основну юридичну (правову) форму здійснення повноважень суб'єктів управління [111, с. 138; 220, с. 100 – 101; 57, с. 189]. Як справедливо зазначає В. Стефанюк, зазначена група актів є нічим іншим як головною нормативною передумовою для організації ефективної управлінської роботи у відповідних органах управління [221, с. 5].

Правовий акт управління – це офіційно оформлений результат волевиявлення органів виконавчої влади (та інших суб'єктів державного управління), здійснюваний в односторонньому порядку з дотриманням встановленої процедури і спрямований на виникнення певних юридичних наслідків [152, с. 278].

За юридичними властивостями правові акти управління поділяються на: нормативні, індивідуальні та змішані [152, с. 278; 191, с. 247].

Нормативні акти встановлюють загальні правила поведінки, норми права. Вони регламентують однотипні суспільні відносини в певних галузях. Ці акти здебільшого призначено для довгострокового та багаторазового їх застосування [191, с. 247]. За справедливим твердженням Л.Л. Попова, нормативні правові акти є традиційними формами адміністративно-правового регулювання в його юридичному аспекті [105, с. 11]. Нормативні акти управління державно-службовими відносинами доцільно поділяти за видавниками на: укази Президента України (наприклад, Указ Президента України від 25.01.12 р. №33/2012 «Про Порядок проведення спеціальної перевірки відомостей щодо осіб, які претендують на зайняття посад, пов'язаних із виконанням функцій держави або місцевого самоврядування» [146]), постанови Кабінету Міністрів України (наприклад, постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2016 р. № 246 «Про затвердження Порядку проведення конкурсу на зайняття посад державної служби» [143], постанова КМУ від 11.02.2016 р. № 65 «Про затвердження Правил етичної поведінки державних службовців» [222]), накази

Нацдержслужби (наприклад, наказ Національного агентства з питань державної служби від 03.03.2016 р. № 48 «Про затвердження Порядку стажування державних службовців»), накази ДФС (наприклад, наказ ДФС України «Про службові посвідчення працівників органів Державної фіскальної служби» від 23.10.2014 р. № 207, яким затверджено порядок зберігання, видачі і знищення службових посвідчень працівників органів ДФС [223]).

Особливим різновидом нормативних актів управління потрібно назвати акти-плани, що застосовуються публічною адміністрацією для задоволення певних публічних інтересів визначенням комплексу необхідних для здійснення заходів на майбутній період, реалізація яких спричиняє (може спричиняти) настання правових наслідків для приватних осіб [213, с. 6]. До вказаних актів доцільно відносити: План заходів з імплементації Угоди про асоціацію між Україною і Європейським Союзом на 2014 – 2017 роки, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 вересня 2014 року № 847-р [224], яким передбачено розроблення та здійснення комплексу заходів, зокрема, внесення змін до законодавства про державну службу з метою приведення його у відповідність до європейських вимог, забезпечення функціонування нової моделі державної служби, що забезпечить ефективне врядування та запобігання проявам корупції; розроблення Стратегії підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців у сфері європейської інтеграції; План законодавчого забезпечення реформ в Україні, схвалений Постановою Верховної Ради України від 4 червня 2015 року № 509-VIII [225], Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020», затверджену Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 [114], в якій серед векторів розвитку названо реформу державної служби, Стратегію реформування державної служби та служби в органах місцевого самоврядування в Україні на період до 2017 року та затверджено план заходів щодо її реалізації (далі – Стратегія 2015) [115], Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015 – 2018 роки, затверджений Наказом ДФС України від 12.02.2015 р. № 80 [116].

Результатом виконання вказаних актів стало прийняття нової редакції Закону № 889-VIII, який набув чинності 01.01.2016 року.

Аналізуючи нормативні акти управління державно-службовими відносинами, потрібно врахувати пропозицію В.В. Галунька, розподілити критерії для класифікації нормативних актів органів публічного адміністративного апарату на внутрішньоорганізаційні та зовнішні. Зовнішні акти в будь-яких аспектах виходять за відомчі межі публічного апарату, адресовані фізичним і юридичним особам, які не перебувають у їхньому підпорядкуванні [212, с. 156]. Стосовно державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування така позиція вимагає уточнення. Під зовнішніми запропоновано розуміти ті акти, дія яких поширюється на державно-службові відносини у будь-якому державному органі безвідносно до конкретного органу влади. Так, Правила етичної поведінки державних службовців [222], Порядок проведення конкурсу на зайняття посад державної служби [143] визначають правила поведінки усіх без винятку державних службовців, і водночас спрямовані на регулювання відносин у середині апарату публічної адміністративної влади. Враховуючи викладене, такі акти доцільніше визначати як загальні, тобто такі, які, хоча і регулюють визначену групу адміністративних правовідносин – державно-службові, однак встановлюють загальні для їх учасників правила поведінки.

Стосовно внутрішньоорганізаційних актів, то вони, на думку В.В. Галунька, спрямовані до підпорядкованих по службі апаратів і працівників. У них встановлюються правила службової діяльності, розраховані на неодноразове виконання [212, с. 156]. Погоджуючись із сутністю таких актів, вкажемо, що більш точно їх зміст відобразить термін «відомчі акти» (згідно з Тлумачний словником сучасної української мови, «відомчий» – обмежений інтересами тільки свого відомства, установи [83, с.345]), який, до речі, є загальноприйнятим у юридичній науці. Так, терміни «відомчий нормативно-правовий акт», «відомча нормотворчість» вживають С.С Алексєєв [226, с. 76], О.Ф. Скакун [183, с. 456], Ю.О. Тихомиров [227, с. 9], Л. Шестопалова [89, с. 101] та інші вчені [228].

О.Ф. Скакун вказує, що відомчий акт – підзаконний нормативний акт (указ, інструкція, нормативний наказ та ін.), що видається в межах компетенції того чи іншого органу виконавчої влади (міністерства, комітету, відомства), який містить вторинні (похідні) норми, що розкривають і конкретизують первинні норми, приймаються на їх підставі, спрямовані на їхнє виконання [183, с. 338]. У юридичній енциклопедії вказане поняття трактується як письмовий документ нормативного або індивідуального характеру, що видається органами виконавчої влади у межах їхньої компетенції. Відомчі акти спрямовані на реалізацію актів вищої юридичної сили (законів, указів Президента України і постанов Кабінету Міністрів України). Вони також здійснюють самостійне правове регулювання суспільних відносин у сферах, недостатньо врегульованих іншими нормативними актами. Видають їх у встановленому законом порядку і вони повинні відповідати чинному законодавству [228].

Призначенням відомчих актів, на думку О.Ф. Скакун, є: 1) встановлення права одного суб'єкта відповідно до обов'язку іншого; 2) роз'яснення, конкретизація змісту (значення) прав або обов'язків, викладених у законі в загальних рисах; 3) розширення (звуження) змісту права одного суб'єкта і звуження (розширення) права іншого; 4) введення нових або доповнення старих вимог для здійснення суб'єктом свого права; 5) роз'яснення, конкретизація змісту (значення) функцій [183, с. 339].

До відомчих актів як форм адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування у першому наближенні належать: регламент ДФС України, положення про територіальні органи ДФС, посадові інструкції.

Регламент ДФС України – це документ, який визначає порядок внутрішньоорганізаційної діяльності ДФС щодо виконання покладених завдань та здійснення повноважень, яким, визначено основні положення щодо управління персоналом та проходження державної служби, порядок

дострокового зняття заходів дисциплінарного стягнень, організацію внутрішнього аудиту та контролю, оформлення службових відряджень [150].

Створення положень про територіальні органи ДФС здійснюється на виконання частини 3 статті 21 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», відповідно до якої територіальні органи центрального органу виконавчої влади діють на підставі положень, що затверджуються керівником центрального органу виконавчої влади [176]. Типове положення про територіальні органи центрального органу виконавчої влади затверджується Кабінетом Міністрів України [177] і відповідно до постанови № 563 від 25 травня 2011 р. якого повинно включати: завдання, функції, повноваження, права територіального органу, права керівника і його заступників. На виконання вказаних положень було прийнято від 20.08.2014 р. № 54 Положення «Про затвердження положень про територіальні органи ДФС у м. Києві», накази про затвердження положень про Головні управління ГУ ДФС в областях (приймалися у різні дати – прим. автора. Так, Положення про ГУ ДФС України в Житомирській області було прийнято в 20.08.2014 р. за № 56, аналогічне положення щодо ГУ ДФС України в Рівненській області – 20.08.2014 р., однак за № 55, положення щодо ГУ ДФС України в Одеській області – 27.08.2014 р. за № 81).

Віднесення посадових інструкцій до відомчих нормативних актів, що регулюють державно-службові відносини в контролюючих органах в сфері оподаткування зумовлене визначальним значенням посади для правового статусу державного службовця, про що наголошують науковці [50, с. 139]. Посада, яку займає державний службовець, визначає зміст його діяльності і правове становище, від неї залежать обсяг, форми і методи участі державного службовця у практичному здійсненні компетенції державного органу, де він працює [212, с. 189].

Законодавець також вказує на значення посадових інструкцій у системі індивідуального правового регулювання державно-службових відносин. Так, згідно із частиною 2 статті 7 та частиною 1 статті 8 Закону № 889-VIII

державний службовець реалізує та виконує, крім встановлених у вказаних статтях, також права та обов'язки, визначені у посадових інструкціях [18].

Обов'язок розробки посадової інструкції покладено на керівника структурного підрозділу. Посадова інструкція передбачається для кожної посади, незалежно від її заміщення конкретною особою. При її підготовці, керуються як нормативними вимогами, зокрема Рекомендаціями щодо підготовки посадових інструкцій державних службовців, що викладені у Довіднику типових професійно-кваліфікаційних характеристик посад державних службовців, затвердженого наказом Національного агентства України з питань державної служби від 13.09.2011 № 11, так і положенням про відповідний структурний підрозділ [150]. У посадовій інструкції чітко окреслюється місце та роль державного службовця в діяльності підрозділу, межі його повноважень та відповідальності. Текст посадової інструкції, як правило, складається з таких розділів: загальні положення, завдання та обов'язки, права, відповідальність, взаємовідносини (зв'язки) за посадою [150]. Посадова інструкція готується у двох примірниках, один з яких зберігається у кадровому підрозділі, а другий – у керівника відповідного структурного підрозділу. Працівнику видається під підпис копія посадової інструкції [150].

Необхідно зауважити, що для керівника структурного підрозділу посадова інструкція не розробляється, оскільки він діє на підставі положення про структурний підрозділ, яке також потрібно відносити до відомчих нормативних актів регулювання державно-службових відносин.

Наступним відомчим нормативним актом доцільно назвати положення про структурні підрозділи органів ДФС, які затверджуються керівниками територіальних органів ДФС. Положення про структурний підрозділ є основним документом, що регламентує діяльність цього підрозділу з виконання покладених на нього завдань та функцій, та повинно включати такі розділи: загальні положення, основні завдання і функції, керівництво, права керівника структурного підрозділу, відповідальність керівника структурного підрозділу, взаємовідносини [150]. Проект положення про структурний підрозділ

розробляється керівником цього підрозділу та затверджується виданням відповідного наказу керівником територіального контролюючого органу.

Посадові інструкції та положення про структурні підрозділи органів ДФС відіграють значну роль у адміністративно-правовому регулюванні державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, що підтверджується і законодавчими положеннями. Так, перелік посад працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування (на яких не поширюється дія нового Закону України «Про державну службу»), визначається, в тому числі і відповідно до посадових інструкцій, а згідно з частиною 2 статті 7 та частиною 1 статті 8 Закону № 889-VIII державні службовці реалізують права і обов'язки, визначені у положеннях про структурні підрозділи контролюючих органів [18].

Крім названих вище, до відомчих нормативних актів адміністративно-правового регулювання, необхідно відносити і ті, якими регламентується структура та штатний розпис ДФС України та її територіальних органів, у тому числі: постанову Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 311 «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» [229], накази ДФС України від 13.08.2014 р. № 41 «Про організацію утворення територіальних органів Державної фіскальної служби» [230], від 12.09.2014 р. № 128 «Про затвердження чисельності працівників територіальних органів ДФС» [231], від 12.09.2014 р. № 129 «Про затвердження типових структур територіальних органів ДФС» [232].

Отже, нормативні акти управління як форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування за сферою застосування доцільно поділяти на загальні та відомчі.

Загальні акти спрямовані на підзаконне нормативне регулювання державно-службових відносин у цілому, безвідносно до конкретного органу публічної адміністрації, їхні норми є обов'язковими для всіх без винятку

державних службовців. Відомчі акти визначають правила службової діяльності саме в контролюючих органах у сфері оподаткування, їхні норми конкретизують правовий статус державного службовця на локальному рівні. Причому характер акта не завжди залежить від його видавника. Так, Кабінет Міністрів України може приймати акти як загального, так і відомчого характеру.

Вказаний критерій має і практичне значення, оскільки дозволяє, по-перше, встановити ієрархію нормативних актів управління державно-службовими відносинами, по-друге, більш точно визначити те коло відносин, які ними регулюються.

Наступним видом правових актів управління було названо індивідуальні акти, або як їх іноді визначають відповідно до західноєвропейських традицій адміністративного права – адміністративні акти [209, с. 17]. Такі акти розкривають конкретні питання управління й не містять у собі норм права, у зв'язку з чим ведеться мова про їх правозастосовний характер [191, с. 199]. Однак, як правильно зазначає В.П. Чабан, індивідуальні акти управління видаються не тільки для застосування правової норми, а й для її виконання і використання, тобто для реалізації норми взагалі [233, с. 8]. Видання індивідуальних актів спрямовано на їхнє одноразове застосування відносно конкретних випадків, ситуацій, обставин [191, с. 200]. За своєю сутністю індивідуальний акт застосування норм права – це оформлене у вигляді індивідуального припису рішення компетентного суб'єкта з приводу конкретної життєвої обставини [218, с. 46].

А.М. Школик наводить такі ознаки індивідуальних адміністративних актів як основної форми діяльності публічної адміністрації: 1) являють собою одностороннє вольове рішення публічної адміністрації; 2) адресати таких актів мають право впливати на зміст рішення, але остаточне рішення завжди приймає публічна адміністрація; 3) спричиняє юридичні наслідки для адресатів; 4) визначають конкретні правовідносини та стосуються конкретних фізичних та юридичних осіб; 5) приймаються, як правило, у письмовій формі, однак, у

передбачених законом випадках, можуть прийматися також в усній чи конклюдентній формі [234, с. 331].

Водночас вчена вказує, що під індивідуальними адміністративними актами доцільно розуміти лише акти зовнішньої дії, а внутрішньо-адміністративні акти, які визначають правовідносини в межах системи органів публічної адміністрації, є окремою категорією [234, с. 331]. Доцільно вказати, що такий підхід не отримав розвитку у вітчизняній науці адміністративного права, однак погодимось із тим, що процедури прийняття індивідуальних актів щодо фізичних і юридичних осіб повинні відрізнятися від процедур прийняття індивідуальних актів у державно-службових відносинах.

Індивідуальні акти не лише виконують функції деталізації і персоніфікації юридичних приписів, а й завжди відіграють роль юридичних фактів, з якими пов'язано виникнення, зміна та припинення конкретних адміністративно-правових відносин [152, с. 279]. Адміністративний акт як юридичний факт, що зумовлює виникнення, зміну, призупинення, тимчасове та остаточне припинення державно-службових відносин, визначає і М.П. Грай, розуміючи під ним рішення держави, представленої державним органом або уповноваженою посадовою особою [53, с. 6]. Значення індивідуальних актів для державно-службових відносин визнається і О.Г. Мовчуном [33, с. 8]. Дослідник використовує термін «адміністративний акт публічної служби», однак його характеристики як одностороннього підзаконного волевиявлення суб'єкта владних повноважень та визначення сфери використання - врегулювання порядку проходження публічної служби, прав і обов'язків конкретних публічних службовців дає підстави для його розгляду як виду індивідуальних актів у сфері державної служби. Підкреслюється і недосконалість визначення правового акта публічної служби через поняття «рішення-документ», оскільки дозволяє включити у його обсяг лише нормативно-правові акти і правові акти індивідуальної дії, що не відповідає європейським традиціям визначення акта публічної адміністрації, що безпосередньо впливає на права, свободи чи інтереси осіб, до якого належать:

1) нормативні акти, прийняті при здійсненні регуляторних повноважень; 2) адміністративні акти, які не є регуляторними; 3) фізичні дії [33, с. 75].

Не заперечуючи перспективності такої позиції в контексті вирішення проблем сутності службових спорів, зазначимо, що, враховуючи предмет проведеного дослідження, доцільно дотримуватися класичної концепції розуміння індивідуального акта як одностороннього владного рішення держави, представленої державним органом або посадовою особою, уповноваженою відповідно до закону встановлювати, змінювати, припиняти державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Провідною формою адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин є наказ, який розглядають учені як самостійний різновид актів управління особливої юридичної природи [235, с. 6]. Накази – це акти управління, видані у процесі здійснення єдиноначальності відповідними посадовими особами органів виконавчої влади (міністрами, головами державних комітетів, департаментів, служб тощо) [236, с. 330]. На думку С.І. Дячука, наказ – це вимога розпорядчого характеру органу управління, а так само особи, якій надано владні повноваження, про вчинення або невчинення певних дій іншою особою чи визначеним колом осіб, на яких покладено обов'язок виконувати цю вимогу [235, с. 6].

Згідно зі статтею 4 Дисциплінарного статуту органів внутрішніх справ [237] наказ є формою реалізації службових повноважень особи начальницького складу, згідно з якими визначаються мета і предмет завдання, строк його виконання та відповідальна особа, якій належить його виконати. Аналогічні визначення містять і інші статuti [238], а Дисциплінарний статут митної служби України (втратив чинність – прим. автора) вказане визначення поширюються і на розпорядження [239].

Під час адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин видаються різні види наказів, у тому числі про: оголошення конкурсу на заняття вакантної посади державної служби; присвоєння, зміну, або позбавлення рангу за вироком суду; затвердження висновку про результати

оцінювання службової діяльності; відкликання зі щорічної основної та додаткової відпустки; накладення дисциплінарного стягнення чи закриття дисциплінарного провадження та інше.

Потрібно вказати, що законодавець замість терміна «наказ» вживає у статті 33 поняття «акт про призначення на посаду», що зумовлене особливостями юридичного оформлення призначення різних категорій службовців. Відповідно до частини 4 статті 33 Закону № 889-VIII, акт про призначення на посаду приймається у вигляді указу, постанови, наказу (розпорядження), рішення, залежно від категорії посади, відповідно до законодавства [18].

Так, згідно з пунктом 10 Положення про ДФС, Голова ДФС та його заступники призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України [64]. Згідно з частиною 3 статті 49 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» акти вищого органу виконавчої влади з організаційно-розпорядчих та інших поточних питань видаються у формі розпоряджень Кабінету Міністрів України [168].

Отже, до актів про призначення на посаду державної служби у контролюючих органах в сфері оподаткування доцільно відносити: наказ керівника державної служби та розпорядження Кабінету Міністрів України (щодо Голови ДФС та його заступників).

Проте незалежно від назви, акт про призначення на посаду повинен містити: 1) прізвище, ім'я, по батькові особи, яка призначається на посаду державної служби; 2) займану посаду державної служби із зазначенням структурного підрозділу державного органу; 3) дату початку виконання посадових обов'язків; 4) умови оплати праці. Акт про призначення на посаду може містити також такі умови та зобов'язання: 1) строк призначення (у разі строкового призначення); 2) строк випробування (у разі призначення з випробувальним строком); 3) обов'язок державного органу забезпечити державному службовцю можливість проходження професійного навчання,

необхідного державному службовцю для виконання своїх посадових обов'язків [18].

Законодавство про державну службу визначає й інші форми об'єктивування регулюючого впливу на державно-службові відносини. Згідно з частиною 5 статті 16 Закону № 889-VIII рішення Комісії з питань вищого корпусу державної служби оформляються протоколами. Аналогічна форма передбачена і для рішень конкурсної комісії (частина 1 статті 28) [18]. За Юридичною енциклопедією протокол (грец. Первісно – перший аркуш, що приклеювали до сувою, від – перший і – приклеювати) – 1) Офіційний документ, в якому фіксуються певні факт, обставини, хід і рішення відповідних зібрань (зборів, засідань, нарад тощо), результати переговорів перед укладанням договору або в процесі його виконання (про наміри, розбіжності, врегулювання спірних питань та ін.); 2) Оформлений належним, чином процес, документ, в якому відображено хід і результати певних слідчих і процес, дій, адміністративного провадження, судового розгляду, конституційного процесу та ін.; 3) В міжнародному праві – офіційний документ як додаток і невід'ємна частина основного міжнародного договору, а інколи важлива міжнародна політична угода; загальноприйняті правила і традиції, яких дотримуються в міжнародних відносинах і спілкуванні найвищих посад, осіб держави; порядок нанесення візитів глав держав, правові та організаційні форми проведення зустрічей, бесід офіційних. осіб, етикет цих візитів, зустрічей, бесід тощо [228].

Отже, семантика слова «протокол» передбачає лише фіксацію ходу засідань колегіальних органів регулювання державно-службових відносин. Крім того, розуміння протоколу як документа, що лише фіксує певний факт, а, відповідно, не спричиняє виникнення будь-яких прав і обов'язків осіб, може призвести до термінологічної невизначеності.

Враховуючи викладене, пропонуємо для позначення форм для зовнішнього вираження рішень колегіальних органів регулювання державно-службових відносин (Комісії з питань вищого корпусу державної служби, конкурсної комісії) використовувати термін «рішення», який вживається у

чинному законодавстві, зокрема у законах України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування» [240], від 26.11.1993 р. № 3659-ХІІ «Про антимонопольний комітет» [241] як назва індивідуального акта, прийнятого колегіальним органом.

Необхідно вказати, що окремі рішення суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування не знайшли належної форми. Вказане, зокрема, стосується: переведення державного службовця (стаття 41), службового відрядження (стаття 42), направлення на стажування (стаття 48), заохочення (стаття 53), ініціювання службового розслідування (частина 1 статті 68), утворення дисциплінарної комісії (частина 2 статті 69), відсторонення від посади (стаття 72), зняття дисциплінарного стягнення (стаття 79), припинення державно-службових відносин.

Враховуючи природу державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, пропонуємо закріпити формою об'єктивації вказаних рішень наказ.

Привертають увагу приписи частини 3 статті 59 ЗУ «Про Національну поліцію» згідно з якою рішення з питань проходження служби оформлюються письмовими наказами по особовому складу на підставі відповідних документів, перелік та форма яких установлюються Міністерством внутрішніх справ України [242]. Враховуючи викладене, пропонуємо доповнити статтю 341 ПК України частиною 2 такого змісту: «Рішення з питань проходження служби в контролюючих органах в сфері оподаткування оформлюються письмовими наказами».

Наступною правовою формою адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин було названо здійснення юридично значущих дій. Такі дії не створюють нових та не змінюють існуючих норм права, вони не є правозастосовними рішеннями, проте мають важливе юридичне значення для прийняття таких рішень. Так, згідно з частиною 4 статті 44 Закону України № 889-VIII висновок щодо результатів оцінювання службової діяльності

затверджується наказом (розпорядженням) суб'єкта призначення [18]. Власне висновок щодо результатів оцінювання службової діяльності не спричиняє жодних юридичних наслідків для державного службовця, проте є підставою для прийняття подальших рішень щодо зміни та припинення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування

До юридично значущих дій традиційно відносять реєстраційну діяльність, а також ряд інших видів діяльності, в тому числі: прийняття присяги, службове атестування тощо [218, с. 49].

О.М. Меліхова вказує, що аналіз доктринальних та нормативних-правових джерел дозволяє віднести до юридично значимих дій, як правової форми публічного адміністрування в сфері юридичної науки в Україні, установчу, реєстраційну, атестаційну, експертну та юрисдикційну діяльність уповноважених суб'єктів публічної адміністрації [243]. Скориставшись підходом дослідниці щодо змісту такої діяльності, може навести їх уточнене визначення з урахуванням особливостей державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Установча діяльність полягає в утворенні тимчасових колегіальних органів, що правомочні приймати ключові для виникнення, зміни, припинення державно-службових правовідносин рішення, в тому числі конкурсні комісії, дисциплінарні комісії, комісії з оцінювання, а також комісії для перевірки фактів викладених у скарзі державного службовця.

Реєстраційна діяльність як різновид правової форми публічного адміністрування в сфері юридичної науки в Україні – це офіційна фіксація відомостей чи об'єктів з метою надання їм легального статусу та / або обліку та контролю у відповідній сфері [243]. До видів реєстраційної діяльності потрібно віднести ведення Єдиного державного реєстру декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави, та Єдиного державного реєстру осіб, які вчинили корупційні або пов'язані з корупцією правопорушення Національним агентством з питань запобігання корупції.

Враховуючи необхідність забезпечення законності діяльності учасників державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, особливої важливості набуває і юрисдикційна діяльність, яка полягає у вчиненні юридично значущих дій під час розгляду і вирішення дисциплінарної справи щодо державного службовця, проведення службового розслідування.

Законом № 889 – VIII встановлено лише загальні положення щодо проведення службового розслідування, в тому числі: 1) його тривалість – 1 місяць; 2) суб'єктів, що його проводять: Національне агентство з питань державної служби – щодо голови ДФС України; дисциплінарна комісія – щодо інших посадових осіб контролюючих органів; 3) права осіб, які проводять службове розслідування; 4) права державного службовця, щодо якого проводиться службове розслідування; 5) форму оформлення рішення дисциплінарної комісії – висновок про наявність чи відсутність у діях державного службовця дисциплінарного проступку та підстав для його притягнення до дисциплінарної відповідальності.

Водночас час залишається чинним Порядок проведення службового розслідування стосовно осіб, уповноважених на виконання функцій, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 13 червня 2000 р. № 950 (далі – Порядок № 950) [140], який деталізує процедуру проведення службового розслідування, в тому числі: 1) встановлює перелік підстав для проведення службового розслідування; 2) особливості обчислення строку службового розслідування у випадку тимчасової втрати працездатності державним службовцем, стосовно якого проводиться таке розслідування, перебування його у відпустці або службовому відрядженні чи відсутності з інших причин.

Однак окремі положення згаданого Порядку суперечать новому Закону України «Про державну службу», що стосується строку проведення службового розслідування, форми рішення дисциплінарної комісії, строків прийняття рішення суб'єктом призначення за результатами службового розслідування. Враховуючи правила правозастосування та юридичну силу розглянутих актів,

пропонуємо привести у відповідність до Закону № 889 – VIII Порядок № 950, зокрема доповнивши його положеннями про підстави відсторонення державного службовця від виконання посадових обов'язків.

Наступною формою адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування було названо адміністративний договір. Насамперед необхідно зауважити, що науковці обґрунтовують підходи, відповідно до яких юридичним фактом виникнення державно-службових відносин є трудовий договір. Так, М.І. Іншин у дисертаційному дослідженні зазначає, що головним юридичним фактом, який призводить до встановлення трудових правовідносин, є трудовий договір [244, с. 271]. Вчений посилається на В.І. Прокопенка, на думку якого, важливість, значущість такого юридичного факту, як трудовий договір, полягає насамперед у тому, що навіть «коли застосовуються інші підстави виникнення трудових правовідносин, такі як адміністративний акт призначення на посаду, проводяться вибори або конкурсне заміщення посад чи здійснюється розподіл на роботу після закінчення навчання в певних навчальних закладах, оформлення трудових відносин проводиться укладанням трудового договору, конкретний зміст якого встановлюється вільним волевиявленням і угодою між сторонами» [245].

Такий підхід у теорії адміністративного права було сприйнято критично. С.В. Ківалов, Л.Р. Біла-Тіунова зокрема вказують, що первинним документом виникнення державно-службових відносин є адміністративний акт (розпорядження, указ, наказ), після якого може укладатися трудовий договір [67, с. 152].

Д.В. Балух зазначає, що у країнах Європейською Союзу зв'язок між публічним службовцем і органом влади, що використовує його, є публічно-правовим. Такий зв'язок проявляється у залученні у формі видання адміністративного акта, а не в підписанні приватноправового трудового договору зі взаємними зобов'язаннями [3, с. 18]. Аналогічний висновок робить і Ж. Зіллер, який вказує, що не договірна природа публічно-службового зв'язку

була предметом дискусій у більшості країн і була визнана всюди [246, с. 295]. Єдиною правовою системою, в якій цей учений спір не було остаточно вирішено, є система Великої Британії: донедавна теорія поділялася між договірними робітниками і статутними публічними службовцями. Але у цьому разі відповідний договір укладається на публічно-правових засадах, що значно відрізняє його від трудового [3, с. 18].

Договір, що укладається на публічно-правових засадах у сфері державного управління, у теорії адміністративного права називають адміністративним.

Згідно з пунктом 14 частини 1 статті 3 КАСУ адміністративний договір – дво- або багатостороння угода, зміст якої складають права та обов'язки сторін, що випливають із владних управлінських функцій суб'єкта владних повноважень, який є однією із сторін угоди [54]. В.К. Колпаков визначає адміністративний договір як систему взаємних зобов'язань між названими в акті публічної адміністрації суб'єктами, виконання яких вирішує державне завдання [218]. В.Р. Біла вказує, що адміністративний договір за участю органів державної податкової служби України являє собою заснований на адміністративно-правових нормах підзаконного спільного правового акта декількох суб'єктів адміністративного права, що ґрунтується на волі узгодженні сторін, має форму угоди та визначає взаємні права і обов'язки його учасників, одним із яких є орган державної податкової служби України [247, с. 8]. Одним із видів адміністративного договору називають службовий контракт [33, с. 19].

Однак необхідно зазначити, що у Законі № 889 – VIII немає норми, яка б передбачала укладення трудового договору чи контракту при прийнятті громадян України на державну службу. Аналогічні норми відсутні і у ПК України. Крім того, згідно з пунктом 1 Постанови КМУ від 19 березня 1994 р. № 170 «Про впорядкування застосування контрактної форми трудового договору» встановлено, що контрактна форма трудового договору застосовується до працівників при прийнятті (найманні) на роботу, лише у

випадках, прямо передбачених законами [248]. Враховуючи, що відповідно до 2 статті 19 Конституції України, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачених Конституцією та законами України [137], використання такої форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин як адміністративний договір на сьогодні не можливе, що однак не означає втрати актуальності досліджень договірної форми регулювання державно-службових відносин.

Так, службовий контракт як форма регулювання державно-службових відносин може бути використана при строковому призначенні особи на посаду, можливість якого передбачена частиною 2 статті 34 Закону № 889 – VIII, для виконання функцій державного службовця на період його відсутності у зв'язку із: професійним навчанням або стажуванням з відривом від служби на іншій посаді державної служби в іншому державному органі або за кордоном; перебуванням державного службовця у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, і в інших випадках [18].

Підсумовуючи розглянуте вище, можемо зробити висновок, що форма адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин являє собою формалізоване зовнішнє вираження змісту діяльності суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, що здійснюється у законодавчо визначених межах та порядку з метою реалізації поставлених перед ними завдань з формування та реалізації державної політики у сфері державної служби. До форм адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин потрібно відносити: нормативні та індивідуальні акти управління та юридично-значущі дії. Використання адміністративного договору як форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування на даний час не можливе, воно лише актуалізує дослідження договірної форми регулювання державно-службових відносин.

Висновки до розділу 2

Проведене дослідження змісту адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування дало можливість зробити такі висновки та узагальнення:

1. До суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування потрібно відносити спеціально утворені, зовнішньо відокремлені органи державної влади, керівників, спеціально уповноважених підрозділів з питань управління персоналом, а також забезпечення внутрішньої безпеки у контролюючих органах у сфері оподаткування, які взаємодіють між собою та між якими розподілені певні функції та завдання адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування;

2. Суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування залежно від спрямованості їх повноважень необхідно поділяти на суб'єктів зовнішнього і внутрішнього впливу. У свою чергу, суб'єктів зовнішнього впливу за характером компетенції доцільно поділяти на державні органи загальної компетенції (Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України) та галузевої компетенції (Національне агентство з питань державної служби, Національне агентство з питань запобігання корупції, Комісія з питань вищого корпусу державної служби).

3. Незважаючи на зростаючу роль інститутів громадянського суспільства у адміністративно-правовому регулюванні державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, вести мову про їх представників як суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин нині передчасно, оскільки вони не мають можливості самостійно брати участь у регулюванні таких відносин, що зумовлено відсутністю таких соціальних передумов для участі у регулюванні державно-службових відносин, як: зовнішня відокремленість та персоніфікація.

4. Методами адміністративно-правового регулювання потрібно визначити приписи, заборони і дозволи, як первинні елементами правової матерії, які у сукупності, дозволяють досягти мети адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. Співвідношення вказаних способів правового регулювання визначається суб'єктами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування і закріплюється у відповідних формах. Характерною особливістю способів адміністративно-правового регулювання є застосування їх до кожного з учасників державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. І припис, і заборона, і дозвіл встановлюються як для суб'єкта адміністративно-правового регулювання, так і для державного службовця.

5. Припис як спосіб адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування доцільно розглядати у двох аспектах, що залежить від рівня правового регулювання: на законодавчому рівні припис – це правило поведінки, яке необхідно виконати за певних умов та належним чином. Не виконання припису насамперед тягне за собою відсутність правових наслідків, передбачених нормою права. Юридичної відповідальності за його невиконання може бути або не бути взагалі, або вона має дисциплінарний характер. На підзаконному рівні припис являє собою законну вимогу однієї сторони, наділеної розпорядчими повноваженнями, якою, як правило, виступає керівник або інший суб'єкт адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, про вчинення певних дій іншою стороною, яка, відповідно до закону зобов'язана такі дії вчинити. Такою стороною виступає державний службовець або підлеглий. Не виконання такого припису тягне за собою настання юридичної відповідальності: адміністративної, кримінальної, матеріальної, дисциплінарної.

6. Правова заборона являє собою вимогу утриматися від вчинення певних дій під страхом застосування юридичної відповідальності. Такі заборони

у державно-службових відносинах стосуються як державного службовця, так і суб'єктів адміністративно-правового регулювання.

7. Дозвіл як спосіб адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування можна розглядати у таких аспектах: 1) надання можливості вибору одного з варіантів належної поведінки, передбачених адміністративно-правовою нормою; 2) надання можливості діяти (чи не діяти) за своїм бажанням, тобто чинити чи не чинити передбачені адміністративно-правовою нормою дії за визначених нею умов; 3) надання можливості учасникам державно-службових правовідносин самостійно визначати взаємні права і обов'язки. Враховуючи адміністративно-правову природу державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, самостійне визначення їх учасниками взаємних прав і обов'язків може відбуватися лише у випадках безпосереднього визначення.

8. Форма адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування являє собою формалізоване зовнішнє вираження діяльності суб'єктів адміністративно-правового регулювання із здійснення завдань та виконання функцій із формування, охорони і розвитку державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, що здійснюється у межах та спосіб, встановлені законом. До форм адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин доцільно відносити: нормативні та індивідуальні акти управління та юридично значущі дії.

9. Нормативні акти як форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування потрібно розподілити на загальні та відомчі. Загальні акти спрямовані на підзаконне нормативне регулювання державно-службових відносин у цілому, безвідносно до конкретного органу публічної адміністрації, їхні норми є обов'язковими для всіх без винятку державних службовців. Відомчі акти визначають правила службової діяльності саме в контролюючих органах в сфері оподаткування, їхні норми конкретизують правовий статус державного

службовця на локальному рівні. Причому характер акта не завжди залежить від його видавника. Вказаний критерій має практичне значення, оскільки дозволяє, по-перше, встановити ієрархію нормативних актів управління державно-службовими відносинами, по-друге, більш точно визначити те коло відносин, які ними регулюються.

10. Відомчими актами як формами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин визначено такі: Регламент ДФС України, посадові інструкції, положення про структурні підрозділи контролюючих органів в сфері оподаткування.

11. Індивідуальний акт як форма адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування являє собою одностороннє владне рішення держави, представленої державним органом або посадовою особою, уповноваженою відповідно до закону встановлювати, змінювати, припиняти державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування.

12. Чинне законодавство передбачає використання двох форм індивідуальних актів: наказ (для рішень посадової особи) та протокол (для рішень колегіальних органів). Окремі рішення суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування не знайшли належної форми, що стосується: переведення державного службовця, службового відрядження, направлення на стажування, заохочення, ініціювання службового розслідування, утворення дисциплінарної комісії, відсторонення від посади, зняття дисциплінарного стягнення, припинення державно-службових відносин. Враховуючи адміністративно-правову природу державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування пропонуємо закріпити формою об'єктивації вказаних рішень наказ.

13. До юридично значущих дій як форм адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин потрібно віднести: 1) утворення конкурсних, та дисциплінарних комісій, комісій для перевірки фактів, які

оскаржуються, державним службовцем, комісій з оцінювання; 2) ведення Єдиного державного реєстру декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави, та Єдиного державного реєстру осіб, які вчинили корупційні або пов'язані з корупцією правопорушення; 3) оцінювання результатів службової діяльності державних службовців; 4) проведення службового розслідування.

14. Використання адміністративного договору як форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, враховуючи відсутність припису на використання їх у законодавчих актах, на даний час не можливе. Проте це не означає, втрату актуальності дослідження договірної форми регулювання державно-службових відносин. Так, службовий контракт як форма регулювання державно-службових відносин може бути використано при строковому призначенні особи на посаду на заміну тимчасово відсутнього працівника, за яким зберігається посада державної служби.

15.

РОЗДІЛ 3

**ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО
РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНО-СЛУЖБОВИХ ВІДНОСИН У
КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНАХ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Однією із складових модернізації державної служби є правова сфера, що передбачає оновлення законодавства у сфері державної служби, підготовку стратегічних документів модернізації державної служби та кадрової політики у контролюючих органах в сфері оподаткування. Зобов'язання якнайшвидше провести реформи у сфері державної служби, закріплені в Контракті для України з розбудови держави, укладеному Урядом і Європейською Комісією 13 травня 2014 року [249], Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», затвердженій Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, Коаліційній Угоді від 21 листопада 2014 року [250], Програмі діяльності Кабінету Міністрів України, схваленій постановою Верховної Ради України від 11 грудня 2014 року № 26 – VIII [251].

18 березня 2015 року Урядом було схвалено Стратегію реформування державної служби та служби в органах місцевого самоврядування в Україні на період до 2017 року та затверджено план заходів щодо її реалізації (далі – Стратегія 2015) [115], якою визначено основні проблеми, що потребують розв'язання у зв'язку із запровадженням європейських принципів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин та виконанням вимог, які висуваються до країн – кандидатів на вступ до ЄС. У тому числі вказано, що стан розвитку державної служби вимагає удосконалення її нормативно-правового забезпечення у напрямі запобігання та протидії корупції, забезпечення рівного доступу громадян до державної служби, забезпечення інституційної спроможності державної служби, обов'язків; соціального захисту та системи оплати праці державних службовців;

удосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців [115]. Названі напрями розвитку законодавства про державну службу неодноразово обговорювалися громадськістю, ставали предметом наукових дискусій та спеціальних досліджень як фахівців у галузі права, так і теорії державного управління, якими формулювалися численні пропозиції до законодавства. Водночас у Стратегії 2015 визначено і нові завдання, серед яких: встановлення конкурсної процедури як для заняття вакантних посад державної служби особами вперше, так і у порядку просування по службі осіб, що вже перебувають на державній службі; залучення громадськості не лише до формування державної політики у сфері державної служби шляхом обговорення проектів нормативних актів, але і її практичної реалізації, в тому числі забезпечення участі її представників у відборі кандидатів на заняття посад державної служби; оновлення змісту діяльності кадрових служб державних органів, покладення разом з функціями документального супроводження виникнення, зміни та припинення державно-службових відносин, завдання щодо аналізу професійної компетентності державних службовців, планування їх кар'єри та професійного навчання; вдосконалення підстав та процедур притягнення державних службовців до дисциплінарної та інших видів юридичної відповідальності [115].

Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015–2018 роки, затверджений Наказом ДФС України від 12.02.2015р. № 80 також містить ряд стратегічних цілей та ініціатив, спрямованих на розвиток державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування: 1) розроблення та впровадження комплексної системи протидії корупції у ДФС України; 2) підвищення ефективності управління персоналом у ДФС України шляхом удосконалення методів комунікації між керівництвом та персоналом ДФС України, в тому числі запровадження програмного продукту «Особистий кабінет працівника»; 3) розвиток системи підвищення рівня професійної компетентності та системи безперервного навчання, в тому числі за допомогою розробки та запровадження навчально-наукового порталу ДФС України [116].

Кожна з названих проблем, а також напрямів реалізації Стратегії 2015 та Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки є актуальною і важливою на сучасному етапі розвитку української державності, проте предмет нашого дослідження обмежує коло питань, що можуть бути вирішені у контролюючих органах в сфері оподаткування засобами адміністративного права. Вказане насамперед стосується: 1) закріплення підстав виникнення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, забезпечення рівного та відкритого доступу громадян до державної служби, визначення вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби; 2) нормативного забезпечення зміни та припинення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, їхнього розвитку відповідно до міжнародних стандартів та норм ЄС; 3) їх охорони, внаслідок створення чіткого і прозорого механізму відповідальності державних службовців за порушення вимог законодавства, невиконання чи неналежне виконання своїх обов'язків, запобігання проявам корупції.

Стратегія 2015 передбачає проведення виключно відкритого конкурсу на зайняття вакантних посад. Вказане положення реалізоване у частині 2 статті 21 Закону України «Про державну службу», згідно з якою прийняття громадян України на посади державної служби без проведення конкурсу забороняється [18], причому законодавець детально описав підстави визначення посади вакантною, процедури оголошення конкурсу, його проведення та призначення переможця на посаду.

Одним із напрямів реформування системи державної служби було названо і визначення вимог до посад державної служби, а фактично – вимог до професійної компетентності осіб, які претендують на зайняття таких посад. Такі вимоги поділені на загальні та спеціальні і виконують важливі функції у закріпленні державно-службових відносин. У попередніх розділах роботи нами вказувалося на їхню роль у конкретизації загального правового статусу державного службовця та здатність якомога точніше відобразити майбутній спеціальний адміністративно-правовий статус службовця контролюючих

органів у сфері оподаткування, що займе конкретну посаду державної служби. Зауважимо, що визначення вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби у контролюючих органах дозволяють реалізувати одне із завдань Стратегії 2015, Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015 – 2018 в частині закріплення критеріїв оцінки осіб, які беруть участь у конкурсі на зайняття посад державної служби. Однак Закон № 855, а саме стаття 26, в якій встановлено порядок визначення відповідності претендентів на зайняття посад державної служби умовам конкурсу, не встановлюють обов'язку конкурсної комісії з використання згаданих вимог під час оцінки і кандидатів. Внесення відповідних змін до законодавства є одним із напрямів виконання стратегічних планів розвитку державно-службових відносин.

Загальні вимоги до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби, закріплено у статтях 19, 20 Закону України «Про державну службу», і стосуються: рівня вищої освіти, стажу роботи за фахом, володіння державною мовою, іноземними мовами.

Спеціальні вимогами визначаються суб'єктами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин залежно від категорії посади. Так, особи, які претендують на зайняття посад категорії «А», мають відповідати типовим вимогам, затвердженим Кабінетом Міністрів України.

Вимоги до претендентів на зайняття посад категорій «Б» і «В» визначаються суб'єктом призначення з урахуванням вимог спеціальних законів [76], що регулюють діяльність контролюючих органів у сфері оподаткування. Однак вимоги щодо освіти та досвіду роботи можуть лише конкретизувати загальні вимоги в частині визначення галузей знань і спеціальностей, за якими здобуто вищу освіту, досвіду роботи у конкретній сфері [76]. Спеціальні вимоги, незважаючи на затвердження їх керівником контролюючого органу та типовість для посад однієї категорії, не можуть бути визнані відомчими актами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин, оскільки не тягнуть настання юридичних наслідків, а є описом вимог до досвіду

роботи, освіти, знань, умінь, компетенцій, необхідних для ефективного виконання державним службовцем покладених обов'язків.

Вирішенню завдання з забезпечення прозорості процедур вступу на державну службу сприятиме розміщення затверджених спеціальних вимог на офіційному веб-сайті ДФС України для ознайомлення з ними як осіб, що прийняли рішення про участь у конкурсі, так і осіб, які планують вступ на державну службу у віддаленій перспективі, наприклад, після завершення навчання. Вільний доступ до спеціальних вимог дозволить вчасно звернути увагу громадськості на їхню невідповідність спеціальним законам, що регламентують діяльність контролюючих органів і використання яких є обов'язковим при формулюванні вимог. Спеціальні вимоги повинні формуватися з урахуванням положення про відповідні підрозділи контролюючих органів у сфері оподаткування, а також посадових інструкцій. Враховуючи вимогу максимального наближення спеціальних вимог до потреб контролюючого органу у сфері оподаткування, завданнями та змістом майбутньої роботи [18], доцільно при формуванні ними таких вимог використовувати і Положення про державну фіскальну службу України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236, а також положення про її територіальні органи.

Намагання забезпечити вільний доступ до державної служби несе виклики її професіоналізації та ефективності. Одним із недоліків Закону України «Про державну службу» потрібно вважати скасування кадрового резерву, який формувався для забезпечення добору працівників, які мають сформовані професійні навички. До кадрового резерву зараховували і випускників відомчих вищих навчальних закладів, що давало можливість здійснювати підготовку фахівців, які володіють спеціальними компетентностями, необхідними для виконання посадових обов'язків у контролюючих органах в сфері оподаткування. Незважаючи на вимоги до України, як країни-кандидата до вступу в ЄС щодо усунення корупційних механізмів при вступі на державну службу проведенням виключно відкритого

конкурсу на зайняття вакантних посад, у ряді країн–членів ЄС підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації державних службовців здійснюється переважно в спеціалізованих навчальних закладах – інститутах, академіях, школах. Наприклад, Національна школа державного управління у Франції, Федеральна академія державного управління в Німеччині, Коледж державної служби у Великій Британії, Національна школа державного управління в Польщі, Вища школа державного управління в Угорщині та ін. [252, с. 3]. Підготовка та підвищення кваліфікації у спеціалізованих навчальних закладах, у тому числі і відомчих, є необхідною передумовою для вступу та проходження державної служби у державних органах, що виконують спеціалізовані функції.

Взагалі, залежно від наявності чи відсутності кадрового резерву, спеціальних вимог до освітньо-професійної підготовки кандидатів на зайняття посад державної служби розрізняють закритий і відкритий типи освітньої підготовки фахівців для державних органів.

Система освітньої підготовки фахівців відкритого типу функціонує у США, де нема національних закладів, орієнтованих на підготовку кадрів державної служби, що призводить до фактичної відсутності єдиних стандартів з формування професійних компетентностей та може викликати комунікаційні проблеми у системі управління державою. З іншого боку, саме такий підхід дає змогу запропонувати ринку праці максимально широкий спектр спеціалістів, які вузько орієнтовані на розв'язання тієї чи іншої проблеми [252, с. 3]. Незважаючи на відкриту конкуренцію, окремі вищі навчальні заклади все-таки вважаються «спеціалізованими» у підготовці кадрів державної служби, в тому числі Школа урядування імені Кеннеді Гарвардського Університету та Школа імені Вагнера Нью-Йоркського університету. Саме ці дві вищі школи визначають сучасний рівень підготовки державних служб у США [252, с. 3].

Система освітньої підготовки фахівців для органів влади закритого типу запроваджена у Німеччині. Основою умовою вступу на державну службу є наявність освіти за фахом. Для належної підготовки кадрів державної служби функціонують як загальнодержавні структури, зусилля яких зосереджені на

підготовці фахівців для державних та муніципальних, а також правоохоронних органів (Федеральна Академія державного управління, Міністерство внутрішніх справ, Федеральна вища школа державного муніципального управління та Академія Німецької спілки державних службовців), так і відповідні **земельні вищі школи**. Крім того, програми з підготовки державних службовців запроваджені у окремих німецьких університетах та вищих школах. На регіональному рівні також забезпечується підвищення кваліфікації державних службовців, що здійснюється переважно інститутами підготовки [252, с. 4].

Аналогічна система підготовки державних службовців запроваджена у Французькій Республіці, де функціонує Вища школа державного управління – ENA, що здійснює підготовку вищих керівних кадрів загального профілю, Національний інститут територіальних студій (Institut national des etudes territoriales - INET), який готує вищі кадри місцевої державної служби. Крім того, у Франції нараховують 44 спеціалізовані навчальні заклади, підпорядковані різним міністерствам, які готують спеціалістів різних професій державної служби – надають обов'язкові базові курси для засвоєння компетенцій, передбачених посадою, та підвищення кваліфікації [253, с. 36]. В австрійській державній адміністрації разом із навчальними центрами загального спрямування, таких як Центр державного менеджменту, академії державного менеджменту в провінціях, існує цілий ряд установ, що забезпечують фахову підготовку кадрів для окремих державних органів, у тому числі: Академія безпеки Міністерства внутрішніх справ, Федеральна фінансова академія при Міністерстві фінансів. Крім того, функціонують установи, які пропонують різні програми підвищення кваліфікації федеральних службовців та працівників за контрактом. До них належать: Освітній центр для співробітників правоохоронних органів, Коледж юстиції, Федеральна фінансова академія при Міністерстві фінансів [264, с. 55].

Отже, незважаючи на стратегічні цілі розвитку державно-службових відносин у напрямів забезпечення вільного та прозорого доступу на державну службу, окремі європейські країни зберегли закриту систему підготовки

фахівців для державних установ, на які покладено виконання спеціальних завдань і функцій. До таких органів потрібно віднести і контролюючі органи у сфері оподаткування, про що науковці неодноразово наголошували. Враховуючи викладене, при формуванні кадрового резерву для контролюючих органів у сфері оподаткування доцільно зберігати закритий тип освітньої підготовки претендентів на зайняття посад державної служби, що дозволить готувати фахівців, які володіють знаннями, уміннями, компетенціями, необхідними для ефективного виконання державним службовцем завдань, покладених, на контролюючі органи в сфері оподаткування, у найкоротший термін, тоді як випускники інших навчальних закладів вимагатимуть відповідної перепідготовки.

Підвищення ефективності професійної підготовки кадрів для контролюючих органів у сфері оподаткування неможливе без практичної підготовки, у питаннях організації якої доцільно запозичити досвід Республіки Польщі, де введено обов'язковість підготовчої служби для осіб, які вперше розпочали роботу на державній службі з метою теоретичної і практичної підготовки нового працівника до належного виконання службових обов'язків. Тривалість такої служби – чотири місяці, а її завершення передбачає складання іспиту. Однак від підготовчої служби звільнені випускники державної школи публічної адміністрації, а також працівники, знання або вміння яких дозволяють на належному рівні виконувати службові обов'язки. При цьому для звільнення останньої категорії працівників від підготовчої служби здійснюється на підставі умотивованої пропозиції особи, яка керує організаційною одиницею, однак такі особи зобов'язані скласти іспит [255, с. 38].

Законом України «Про державну службу» запроваджено аналог підготовчої служби у Польщі – випробуванням терміном до шести місяців (стаття 35), яке встановлюється керівником державної служби у відповідному органі для мети перевірки відповідності державного службовця займаній посаді. При призначенні особи на посаду державної служби вперше встановлення випробування є обов'язковим. Запровадження випробування при

призначенні на посаду державної служби у контролюючих органах в сфері оподаткування є необхідним кроком у забезпеченні її професіоналізації, визначенні здатності особи до виконання завдань і функцій покладених на такі органи спеціальними законами. Водночас звільненню від випробування повинні підлягати особи, що здобули освіту у відомчих вищих навчальних закладах, враховуючи проходження практичної підготовки у контролюючих органах в сфері оподаткування під час навчання.

Законодавче закріплення нових принципів державної служби, гармонізованих з європейськими принципами, є одним із завдань Плану заходів з імплементації Угоди про асоціацію між Україною і Європейським Союзом на 2014 – 2017 роки, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 вересня 2014 року № 847-р, і Плану законодавчого забезпечення реформ в Україні, схваленого Постановою Верховної Ради України від 4 червня 2015 року № 509-VIII, і було виокремлено нами одним із напрямів вдосконалення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Необхідно вказати, що законодавство ЄС не містить норм, які визначали б модель державної служби в країнах-членах ЄС, оскільки державне управління не входить до сфери компетенції ЄС, і системи публічного адміністрування країн-членів ЄС, не підлягають гармонізації або регулюванню з боку ЄС. У цій сфері країн-члени ЄС наділені інституційною автономією і, керуючись принципом субсидіарності, самостійно створюють і розвивають національні системи державного управління. Тобто з юридичного погляду, країни-члени ЄС формально мають в основному адміністративну автономію [256, с. 28]. Водночас, незважаючи на відсутність надбання ЄС (*acquis communautaire*) у цій сфері, на підставі загальної згоди було визначено принципи державного управління, однакові для всіх країн-членів ЄС. До них належать: принципи верховенства права, надійності, правової впевненості, звітності та прозорості, а також достатня організаційна спроможність і залучення до управління громадян [257]. Вказані принципи отримують нормативне закріплення та деталізацію в законодавстві європейських держав. Дотримання країнами-

членами ЄС цих спільних базових принципів заклали підґрунтя для створення європейського адміністративного простору, який ще називають європейською моделлю публічної (або державної) служби [257]. Він складається зі спільних стандартів для здійснення державного управління, які визначаються законом і запроваджуються через систему заходів, процедур та механізмів звітності [256, с. 9].

Так, у Французькій Республіці державний службовець повинен дотримуватися семи основних принципів зокрема: повне зобов'язання стосовно до професійної діяльності, моральні принципи, стриманість, ієрархічна покірність, професійна обачність, чесність, нейтралітет. Відмова виконувати ці зобов'язання може призвести до дисциплінарних санкцій, навіть до звільнення (5773 санкцій у 2004 р.) [253, с. 32]. У законі Італії від 29 березня 1983 р. «Про державну службу» визначено такі «якості», якими повинен володіти будь-який державний чиновник: вірність нації, виконання своїх функцій неупереджено і виключно в загальних інтересах, дотримання службової таємниці і підпорядкованості [258]. В Іспанії принципи діяльності публічної адміністрації, а відповідно і правового регулювання державно-службових відносин, закріплено на рівні Конституції, до яких віднесено: неупереджена служба загальним інтересам, ефективність, ієрархія, децентралізація, деконцентрація, координація, підпорядкування закону і праву [254, с. 157]. Законом Словацької Республіки від 2 липня 2001 р. «Про державну службу та зміни і доповнення до деяких законів» до принципів державної служби віднесено: професіоналізм; політичну незалежність; ефективність; гнучкість; неупередженість; етику [254, с. 343]. Більшість із вказаних принципів державної служби задекларовано у Законі України «Про державну службу», однак забезпечення їх практичного дотримання у контролюючих органах в сфері оподаткування – одне із основних завдань адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин.

Для визначення відповідності державної служби країн-кандидатів на вступ в ЄС вказаним стандартам було розроблено комплекс базових показників

SIGMA, який було започатковано Європейським Союзом та Організацією економічного співробітництва і розвитку OECD. У рамках програми SIGMA проводяться експертні оцінки різних сфер діяльності системи державного управління країн-кандидатів. На підставі проведених оцінок для кожної окремої країни виробляється проект рекомендацій щодо приведення системи її державного управління у відповідність із єдиними стандартами ЄС. У публічному адмініструванні України виділено шість сфер, які є предметом оцінки за базовими показниками програми SIGMA і перевіряються її експертами з використанням таких інструментів інституційного будівництва, як Twining та TAIEH [259].

Система державної служби оцінюється за такими показниками: правовий статус державних службовців, відповідальність та підзвітність, неупередженість та об'єктивність державних службовців, ефективність системи управління державною службою як інституціональним утворенням та управління персоналом державної служби, професійність і стабільність державної служби, спроможність державної служби у сфері європейської інтеграції [260, с. 20].

При цьому запропоновано перелік орієнтирів (англ. benchmarks), або очікуваних результатів, яких необхідно досягти [261]. Зупинимося більш детально на тих, які можуть бути досягнені за допомогою засобів адміністративно-правового регулювання. Одним із вказаних орієнтирів виступає правова база, що визначає статус державних службовців, відповідальність їх за надання послуг населенню, забезпечення реалізації державної політики, виконання інших адміністративних дій. Повноваження державних службовців, повинні ґрунтуватися на законі або відповідному акті, тобто мати нормативну основу [261]. Недоліком чинного законодавства залишається відсутність єдиного переліку прав і обов'язків державного службовця, що насамперед стосується систематизації правових заборон, закріплених у Законі України «Про запобігання корупції», КУпАП, а також як підстави дисциплінарної відповідальності у Законі України № 855. Наступним

орієнтиром названо подвійну відповідальність державного службовця: дисциплінарну – перед своїм керівництвом та інші види відповідальності – на загальних підставах. У випадках корупції та інших видів зловживання владою пропонується вдаватися до ефективних дисциплінарних заходів та заходів відповідальності [261]. Втім переліку таких заходів та санкцій не наведено, що актуалізує дослідження досвіду протидії корупції та відповідальності за вчинення корупційних діянь, або діянь, пов'язаних з корупцією країн-членів ЄС, однак виходить межі нашого дослідження.

Стабільність державно-службових відносин також розглядається як один із показників ефективності проведених реформ: умови служби та кар'єрні можливості мають бути такими, щоб стимулювати державних службовців з відповідними знаннями та вміннями залишатися на державній службі [261], що тісно пов'язане із соціальними гарантіями, а також прозорою системою матеріального заохочення державних службовців, забезпечення їх професійного навчання і розвитку, встановленням чітких правил підпорядкування, наявність дієвих адміністративних процедур захисту від неправомірних дій керівних осіб.

Звернено увагу і на систему оцінювання державних службовців, відкритого конкурсного відбору кандидатів на державну службу на основі заслуг і за прозорими критеріями, неупередженого виконання державними службовцями покладених на них завдань, реалізація повноважень незалежно від особистих інтересів, наявність міжвідомчої (централізованої) системи управління державною службою та системи управління кадрами, функції якого на сьогодні виконує Національне агентство з питань державної служби [261].

Експерти програми SIGMA вказують такі недоліки державно-службових відносин як: недостатній рівень професійності державних службовців, нечіткість підстав та невизначеність процедур їх відповідальності; низький ступінь реалізації у державно-службових відносинах таких основоположних принципів правової держави як верховенство права, відкритість, політична нейтральність; відсутність чітких і прозорих механізмів судового та адміністративного контролю за учасниками таких відносин [262]. Одним із

шляхів вирішення названих проблем експерти вважають оновлення законодавства про державну службу для закріплення юридичних гарантій незалежності, неупередженості та професійності державних службовців, закріплення єдиних стандартів управління персоналом у системі державної служби.

Названі проблеми безпосередньо стосуються нормативного забезпечення зміни та припинення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, розвитку їх згідно з міжнародним стандартами та нормами ЄС.

Однією із гарантій професійності державного службовця є щорічне оцінювання результатів його службової діяльності. У зв'язку з цим важливе значення має якнайшвидше прийняття Кабінетом Міністрів України типового порядку його проведення. Результати щорічного оцінювання службової діяльності державних службовців є підставою для прийняття окремих управлінських рішень, у тому числі щодо заохочення державних службовців, планування їхньої кар'єри, професійного навчання [18]. Відсутність Типового порядку унеможливорює виникнення юридичних фактів як підстави зміни державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, унеможливорює проведення заходів з виявлення показників результативності, ефективності та якості виконання посадових обов'язків державним службовцем, а також дотримання ним правил етичної поведінки та вимог законодавства у сфері запобігання корупції.

Деякі законодавчі положення щодо регулювання повноважень керівників з оцінювання результатів службової діяльності повинні стати предметом окремого аналізу. Зокрема, йдеться про норми статті 44 Закону № 855, які відносять до дискреційних повноважень безпосереднього керівника, або керівника самостійного структурного підрозділу визначення показників результативності, ефективності та якості службової діяльності, що негативно впливає на такі базові показники SIGMA як неупередженість та об'єктивність

державних службовців, ефективність системи управління державною службою та управління людськими ресурсами.

Вказана проблема є комплексною і потребує проведення спеціальних досліджень у галузі державного управління. Однак зауважимо, що типові показники результативності, ефективності та якості службової діяльності державного службовця повинні визначатися Нацдержслужбою, як спеціально утвореним органом з питань формування та реалізації державної політики у державно-службових відносинах.

Гарантіями незалежності державних службовців, неупередженого виконання ними своїх службових повноважень повинно стати нормативне закріплення переліку виключних підстав для виставлення негативної оцінки за результатами щорічного оцінювання, якими пропонуємо визнати наказ про накладення дисциплінарного стягнення та постанову по справі про адміністративне правопорушення, пов'язане з корупцією. Такий висновок зроблено враховуючи підстави дисциплінарної відповідальності, вказані у статті 65 Закону № 855, у тому числі: порушення правил етичної поведінки державних службовців; невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, актів органів державної влади, наказів (розпоряджень) та доручень керівників; недотримання правил внутрішнього службового розпорядку; перевищення службових повноважень, якщо воно не містить складу злочину або адміністративного правопорушення; невиконання вимог щодо політичної неупередженості державного службовця [18]. Допущення таких негативних проявів у службовій діяльності цілком може ставати підставою для негативного висновку щодо результатів діяльності державного службовця у контролюючих органах в сфері оподаткування.

Враховуючи персональну відповідальність керівників контролюючих органів за застосування заходів дисциплінарної відповідальності до підпорядкованих державних службовців, а також повідомлення про вчинення ними корупційних або пов'язаних з корупцією правопорушень компетентним органам [18] факти вчинення порушень дисципліни, а також вимог і обмежень

законодавства про корупцію не залишають поза увагою осіб, уповноважених оцінювати результати службової діяльності працівника. Крім того, проставлення негативної оцінки за результати оцінювання до державного службовця, що порушує вимоги та обмеження антикорупційного законодавства, етичні правила, а також службову дисципліну відповідають принципу подвійної відповідальності як базового показника програми SIGMA.

Для закріплення вказаних положень пропонуємо доповнити норми статті 44 Закону № 855 частиною 5-1 такого змісту: «Підставою для виставлення негативної оцінки є наявність акта – наказ про накладення дисциплінарного стягнення, постанови по справі про адміністративне правопорушення, пов'язане з корупцією»

Виникають запитання і щодо положення про систему підготовки, перепідготовки, спеціалізації та підвищення кваліфікації державних службовців. Згідно з частиною 2 статті 48 Закону № 889 професійне навчання державних службовців проводиться за рахунок коштів державного бюджету та інших джерел, не заборонених законодавством у навчальних закладах, установах, організаціях незалежно від форми власності, які мають право надавати освітні послуги, у тому числі за кордоном [18]. Можливість залучення коштів з інших джерел може мати характер корупціогенного фактора. Крім того, оплата професійного навчання за кошти державного службовця також законом не заборонена. Враховуючи викладене, пропонуємо передбачити можливість професійного навчання державних службовців виключно за рахунок коштів державного бюджету.

Останнім напрямом удосконалення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування було названо їх охорону, в тому числі внаслідок створення ефективних механізмів запобігання проявам корупції, що є одним із найважливіших напрямів реформування державної служби на сучасному етапі, запровадження європейських принципів публічного адміністрування.

Підґрунтям нормативно-правового забезпечення запобігання та протидії корупції в контролюючих органах є Конституція України [137], міжнародні акти [265; 267], антикорупційне законодавство [72] та Антикорупційна стратегія [263], підзаконні акти, в тому числі постанови Кабінету Міністрів України, що деталізують процедури її реалізації [264].

Необхідно вказати, що ДФС України на виконання п. 16 Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015 – 2018 роки розроблено Антикорупційну програму Державної фіскальної служби України на 2015 – 2017 роки, згідно з якою ДФС на постійній основі здійснює заходи щодо забезпечення дотримання у державно-службових відносинах норм і правил етичної поведінки, вимог та обмежень діяльності державних службовців, а також вживає організаційні заходи (фінансовий контроль, спеціальна перевірки, правова експертиза нормативно-правових актів) щодо запобігання корупції у контролюючих органах [264]. З метою реалізації антикорупційної політики ДФС у межах компетенції забезпечує: участь громадськості в заходах щодо запобігання і протидії корупції; інформування громадськості про заходи щодо запобігання і протидії корупції; державний захист осіб, які надають допомогу в запобіганні і протидії корупції; вжиття заходів щодо притягнення до відповідальності осіб за корупційні правопорушення (правопорушення, пов'язані з корупцією) або прийняття відповідних правових рішень згідно з чинним законодавством; усунення наслідків корупційних правопорушень; контроль за виконанням законів у сфері запобігання і протидії корупції [267].

Отже застосування юридичної відповідальності за порушення, пов'язані з корупцією, є однією із важливих складових антикорупційної програми Державної фіскальної служби України. Водночас необхідно більш детально розглянути окремі колізії у її регулюванні.

Зокрема, Глава 13-А КУпАП встановлює відповідальність за адміністративні правопорушення, пов'язані з корупцією, в тому числі недотримання: обмежень щодо сумісництва та суміщення з іншими видами діяльності; обмежень щодо одержання подарунків; вимог фінансового

контролю; вимог щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів, а також незаконне використання інформації, що стала відома особі у зв'язку з виконанням службових повноважень; невжиття заходів щодо протидії корупції [196].

Крім того, серед підстав дисциплінарної відповідальності знаходимо: використання повноважень в особистих (приватних) інтересах або в неправомірних особистих інтересах інших осіб. Вказані дії порушують обмеження, встановлені для державних службовців з метою запобігання корупційним та пов'язаним з корупцією правопорушенням.

Більш послідовним видається систематизація складів правопорушень, пов'язаних з корупцією у КУпАП із одночасним виключенням окремих правопорушень як підстав дисциплінарної відповідальності, виходячи із такого. Правопорушення, пов'язане з корупцією, являє собою діяння (дію або бездіяльність), що не містить ознак корупції, однак порушує встановлені Законом України № 1700 вимоги, заборони та обмеження і за яке встановлено юридичну відповідальність [72]. Преамбула зазначеного закону вказує на мету його прийняття: закріпити правові та організаційні засади функціонування системи запобігання корупції в Україні, зміст та порядок застосування превентивних антикорупційних механізмів, правила щодо усунення наслідків корупційних правопорушень.

Вимоги, заборони та обмеження діяльності державного службовця, викладені у Законі № 1700, встановлюються для попередження та усунення негативних наслідків корупційних правопорушень, однак не забезпечення службової дисципліни, що і є основною метою застосування дисциплінарної відповідальності до державних службовців.

Так, частина 1 статті 64 Закону № 1700 визначає, що державний службовець притягається до дисциплінарної відповідальності за: 1) невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, визначених цим Законом та іншими нормативно-правовими актами у сфері державної служби

посадовою інструкцією; 2) порушення правил етичної поведінки 3) інше порушення службової дисципліни у порядку [72].

Аналогічні думки висловлюються і науковці. Так, В.Б. Авер'янов визначав дисциплінарну відповідальність державного службовця як різновид юридичної відповідальності, що полягає в накладенні передбачених законом дисциплінарних стягнень на державного службовця за порушення ним службової дисципліни [268, с. 15]. Основне призначення дисциплінарної відповідальності вбачають і в тому, що вона повинна сприяти якісному виконанню службової функції [269, с. 10].

Інститут адміністративної відповідальності охороняє набагато ширше коло суспільних відносин. Так, згідно з частиною 1 статті 9 КУпАП адміністративним правопорушенням (проступком) визнає протиправну, винну (умисну або необережну) дію чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність [196]. Саме тому за використання повноважень в особистих (приватних) інтересах або в неправомірних особистих інтересах інших осіб; неповідомлення керівнику державної служби про виникнення відносин прямої підпорядкованості між державним службовцем та близькими особами у 15-денний строк з дня їх виникнення доцільно передбачити адміністративну, а не дисциплінарну відповідальність, що вимагає внесення наступних змін до чинного законодавства: доповнити Главу 13-А КУпАП статтею 172-9-2 «Використання повноважень в особистих (приватних) інтересах або в неправомірних особистих інтересах інших осіб». Виключити пункт 7 частини 2 статті 65 «Підстави для притягнення державного службовця до дисциплінарної відповідальності» Закону України «Про державну службу».

Створення чіткого і прозорого механізму відповідальності державних службовців за порушення вимог законодавства, невиконання чи неналежне виконання своїх обов'язків є одним із показників оцінки ефективності проведення реформ у сфері державної служби, відповідність системи

адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин європейським принципам публічного адміністрування. Беззаперечною перевагою нового Закону України «Про державну службу» є систематизація підстав і процедур дисциплінарної відповідальності державного службовця, проте він має також окремі недоліки. По-перше, необхідно зберегти послідовність накладення дисциплінарних стягнень, за якої більш суворе стягнення застосовується лише за умови наявності у державного службовця більш м'якого стягнення, що, на думку С.Є. Чанова, дозволить частково забезпечити захист державних службовців від свавілля керівників [66, с. 173]. По-друге, залишається відкритим питання щодо доцільності збереження такого виду стягнення як попередження про неповну службову відповідність (пункт 3 частини 1 статті 66 Закону України № 889), підставами для застосування якого є порушення правил етичної поведінки державних службовців, невиконання вимог щодо політичної неупередженості державного службовця, вчинення повторно протягом року дій, що шкодять авторитету державної служби, та систематичне невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, актів органів державної влади, наказів (розпоряджень) та доручень керівників, прийнятих у межах їхніх повноважень. Виявляється, що лише остання з названих підстав в повною мірою відповідає характеру зазначеного стягнення. Стосовно цього учені зазначають, що вказане стягнення повинно застосовуватися лише до тих державних службовців, які не повністю відповідають займаній посаді [66, с. 173], що можливо встановити лише під час оцінювання результатів службової діяльності у порядку, передбаченому статтею 44 Закону України «Про державну службу». За результатами оцінювання службової діяльності державного службовця йому виставляється негативна, позитивна або відмінна оцінка з її обґрунтуванням. Виставлення негативної оцінки за результатами оцінювання службової діяльності і повинне стати єдиною підставою для застосування дисциплінарного стягнення у вигляді попередження про неповну службову відповідність. Усі інші дисциплінарні проступки повинні тягнути застосування попередження або догани.

Враховуючи викладені вище обґрунтування про необхідність закріпити підставою для виставлення негативної оцінки за результатами оцінювання службової діяльності наявність акта про накладення дисциплінарного стягнення або постанови по справі про адміністративне правопорушення, пов'язане з корупцією, підхід щодо можливості застосування попередження про неповну службову відповідність лише за результатами оцінювання службової діяльності дозволить зберегти послідовність накладення дисциплінарних стягнень від більш м'якого до більш суворого, а також створити прозорий механізм відповідальності державного службовця за невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, актів органів державної влади, наказів (розпоряджень) та доручень керівників.

Також потрібно наголосити на недоцільності автоматичного зняття дисциплінарного стягнення у вигляді попередження про неповну службову відповідність у випадку, якщо протягом року після накладення дисциплінарного стягнення до державного службовця не буде застосоване нове дисциплінарне стягнення (частина 1 статті 79 Закону № 889-VIII). Також частиною 2 статті 79 Закону № 889-VIII дозволяється дострокове зняття дисциплінарного стягнення, але не раніше ніж через шість місяців з дня накладення дисциплінарного стягнення, за умови, що державний службовець не вчинив нового порушення законодавства у сфері державної служби і виявив себе сумлінним службовцем.

Необхідно підтримати пропозицію С.Є. Чанова про зняття дисциплінарного стягнення у вигляді попередження про неповну службову відповідність за умови проходження позачергової атестації [66, с. 177], однак з деяким уточненням, враховуючи новелізацію вітчизняного законодавства про державну службу. Враховуючи те, що згідно з частиною 1 статті 44 Закону № 889-VIII результати службової діяльності державних службовців підлягають оцінюванню щороку, а також те, що власне оцінювання таких результатів і є підставою для застосування стягнення у вигляді попередження про неповну службову відповідність, пропонуємо передбачити можливість зняття

розглядуваного дисциплінарного стягнення за умови отримання позитивної або відмінної оцінки за результатами чергового оцінювання результатів службової діяльності.

Отже, із зазначеного вище видно, що незважаючи на значне оновлення законодавчого базису державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, залишається не вирішеним ряд питань, у тому числі щодо забезпечення балансу між прозорим вступом на державну службу та її професіоналізацією, запровадження європейських принципів та міжнародних стандартів державної служби, закріплення підстав та процедур відповідальності державного службовця. Вказане зумовлює необхідність подальших досліджень в окреслених напрямках.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження основних проблем адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у сфері оподаткування дало можливість зробити такі висновки:

1. Засобами адміністративного права можуть бути вирішені такі проблемні аспекти правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування: 1) закріплення підстав виникнення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, забезпечення рівного доступу громадян до державної служби та визначення вимог до посад державної служби; 2) нормативного забезпечення зміни та припинення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, їх розвитку згідно з міжнародними стандартами та нормами ЄС; 3) їх охорони внаслідок створення чіткого і прозорого механізму відповідальності державних службовців за порушення вимог законодавства, невиконання чи неналежне виконання своїх обов'язків, запобігання проявам корупції.

2. У контролюючих органах в сфері оподаткування доцільно зберегти систему освітньої підготовки фахівців закритого типу враховуючи таке. По-перше, більшість дослідників державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування відносять державну службу у таких органах до класу спеціалізованої, що зумовлено особливостями виконуваних завдань і функцій. По-друге, фахова підготовка у спеціалізованому навчальному закладі дозволить готувати фахівців, що володіють знаннями, уміннями, компетенціями, необхідними для ефективного виконання державним службовцем завдань, покладених на контролюючі органи в сфері оподаткування.

3. Доведено, що підставою для виставлення негативної оцінки при оцінюванні результатів службової діяльності державних службовців є наявність акта про накладення дисциплінарного стягнення, постанови по справі про адміністративне правопорушення, пов'язане з корупцією.

4. Для зменшення корупційних ризиків запропоновано передбачити можливість професійного навчання державних службовців виключно за рахунок коштів державного бюджету.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні сутності та особливостей адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. У результаті проведеного дослідження сформульовано висновки, пропозиції і рекомендації, спрямовані на досягнення поставленої мети. Основні з них такі:

1. Наукова думка щодо сутності і змісту державно-службових відносин та їх адміністративно-правового регулювання пройшла такі етапи становлення і розвитку: 1) дореволюційний період (кінець XIX – початок XX ст..) – відбувалося формування вчення про державного службовця та державну службу у юридичній науці. Вчені цього періоду визначили юридичні та політичні підстави державної служби, а також межі влади службової особи, межі його розсуду в управлінні, коло справ, прав і обов'язків. Зроблено перші кроки в осмисленні дисциплінарної відповідальності. Показовим є те, що саме на початку XX століття постало питання про право на непокору владі посадової особи і права на опір незаконним розпорядженням посадової особи. Обґрунтовано, що об'єктом державно-службових відносин виступає будь-яке сприяння населенню у розвитку його культурних інтересів і забезпечення найбільш сприятливих умов для найбільш повного задоволення потреб його духовного і матеріального існування. До кола учасників державно-службових відносин включалися – носій верховної влади, керівні особи, посадові особи; 2) радянський період (20-90 рр. XX ст..) - характеризується регресом у дослідженнях державно-службових відносин. Відсутність приватної власності, а відповідно і працівників приватних установ, призвело до «змішування» статусів державних службовців та працівників підприємств, установ, організацій. Наукова думка радянського періоду була побудована з

урахуванням марксистсько-ленінської ідеології, що приводило до жорсткої, інколи, несправедливої критики дореволюційного механізму державного управління. Визначальними при побудові системи правового регулювання державно-службових відносин були правильність, відданість справі побудови комунізму. Саме в цей період виник спір щодо правової природи відносин державної служби: приватно- чи публічно-правової, який з одного боку стримував дослідження інших аспектів державної служби, а з іншого – призвів до активних пошуків у напрямі диференціації та класифікації державно-службових відносин; 3) період незалежності України (90-і рр. – теперішній час) – сформовано уявлення про державну службу як комплексний інститут, який регулюється нормами як публічного, так і приватного права, що дає можливість визначити той сегмент державно-службових відносин, який потребує адміністративно-правового регулювання.

2. Державно-службові відносини у контролюючих органах в сфері оподаткування – це врегульовані переважно нормами адміністративного права суспільні відносини, що складаються між державним службовцем та контролюючим органом, а також державним службовцем та іншими органами виконавчої влади з приводу організації і функціонування державної служби у таких органах.

3. Адміністративно-правове регулювання здійснюється щодо такого сегмента державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування: 1) регулятивні відносини, в яких реалізуються права і обов'язки державного службовця, в тому числі право на вступ до державної служби, просування по службі та її припинення; 2) охоронні, що виникають під час притягнення державного службовця до адміністративної чи дисциплінарної відповідальності.

4. Виникнення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування можливе за умови одночасної наявності двох підстав – фактичної та процесуальної. Фактичною підставою є перемога у конкурсі на зайняття посади державної служби, процесуальною – акт про

призначення на посаду. Необхідність у розмежуванні цих двох підстав зумовлена встановленою Законом України «Про державну службу» дискретністю процедур конкурсного відбору, визначення переможця конкурсу, прийняття акта про призначення на посаду, а також, в окремих випадках, набуття статусу державного службовця.

5. Класифікацію державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування доцільно проводити за декількома критеріями:

- 1) за об'єктом: відносини пов'язані з організацією державної служби; відносини, які виникають у процесі практичного здійснення державної служби;
- 2) за колом учасників: ті, що складаються у середині контролюючих органів в сфері оподаткування; ті, що складаються між посадовими особами контролюючих органів та іншими органами виконавчої влади;
- 3) за зв'язком між учасниками державно-службових відносин: субординаційні; координаційні; реординаційні.

6. Адміністративно-правове регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування являє собою цілеспрямований вплив норм адміністративного права, закріплених у нормативних актах різної юридичної сили, на регулятивні та охоронні державно-службові відносини з метою їх упорядкування, охорони і розвитку внаслідок застосування переважно імперативних засобів правового впливу уповноваженими державними інституціями із залученням інститутів громадянського суспільства.

7. Предметом адміністративно-правового регулювання виступають державно-службові відносини, що виникають у зв'язку із: встановленням правового статусу державної посади, визначенням способу її заміщення, правил вступу на державну службу, проходженням державної служби, просуванням та переміщенням державних службовців по службі, оцінкою їх діяльності, підготовкою, перепідготовкою та підвищенням кваліфікації, заохоченням та відповідальністю, а також відносини, що виникають у зв'язку із припиненням державної служби.

8. Метою адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування є забезпечення ефективного функціонування державної служби у контролюючих органах в сфері оподаткування та її стабільного прогресивного розвитку завдяки створенню надійного нормативного підґрунтя та вдосконалення практики його реалізації.

9. До суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування доцільно відносити спеціально утворені, зовнішньо відокремлені органи державної влади, керівників, зокрема спеціально уповноважені підрозділи з питань управління персоналом, а також забезпечення внутрішньої безпеки у контролюючих органів у сфері оподаткування, які взаємодіють між собою та між якими розподілені певні функції та завдання адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування.

10. Методами адміністративно-правового регулювання потрібно визначити приписи, заборони і дозволи, як первинні елементи правової матерії, які у сукупності дозволяють досягти мети адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. Співвідношення вказаних способів правового регулювання визначається суб'єктами адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування і закріплюється у відповідних формах. Характерною особливістю способів адміністративно-правового регулювання є застосування їх до кожного з учасників державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування. І припис, і заборона, і дозвіл як засоби права можуть бути встановлені як для суб'єкта адміністративно-правового регулювання, так і для державного службовця.

11. Форма адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування являє

собою формалізоване зовнішнє вираження діяльності суб'єктів адміністративно-правового регулювання із здійснення завдань та виконання функцій із формування, охорони і розвитку державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, що здійснюється у межах та спосіб, встановлений законом.

12. До форм адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин необхідно відносити: нормативні та індивідуальні акти управління та юридично значущі дії. Використання адміністративного договору як форми адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, враховуючи відсутність припису щодо їхнього використання у законодавчих актах, нині не можливе. Проте це не означає, що дослідження договірної форми регулювання державно-службових відносин втратили актуальність. Службовий контракт як форма регулювання державно-службових відносин може бути використано при строковому призначенні особи на посаду на заміну тимчасово відсутнього працівника, за яким зберігається посада державної служби.

13. Засобами адміністративного права можуть бути вирішені такі проблемні аспекти правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування: 1) закріплення підстав виникнення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, забезпечення рівного доступу громадян до державної служби та визначення вимог до посад державної служби; 2) нормативного забезпечення зміни та припинення державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування, їхнього розвитку згідно з міжнародними стандартами та нормами ЄС; 3) їхньої охорони, завдяки створенню чіткого і прозорого механізму відповідальності державних службовців за порушення вимог законодавства, невиконання чи неналежне виконання своїх обов'язків, запобігання проявам корупції.

14. Сформульовано конкретні пропозиції до чинного законодавства, в тому числі:

З метою уточнення компетенції суб'єктів адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин:

– доповнити частину 1 статті 17 Закону України «Про державну службу» пунктом 3-1 такого змісту: «3-1) в територіальних органах міністерств, центральних органів виконавчої влади – керівник відповідного територіального органу».

З метою вдосконалення персонального складу дисциплінарних комісій у контролюючих органах в сфері оподаткування:

– викласти частину 3 статті 69 Закону України «Про державну службу» у такій редакції: «3. Дисциплінарна комісія діє у складі не менше шести членів. До складу дисциплінарної комісії включаються державні службовці державного органу, в тому числі служби управління персоналом, уповноваженого підрозділу з питань запобігання та виявлення корупції, представники виборного органу первинної профспілкової організації з-поміж державних службовців, а в разі відсутності профспілкової організації – представники державних службовців, обрані на загальних зборах (конференції) державних службовців державного органу, а також можуть включатися представники громадських об'єднань, які мають досвід роботи у сфері державного управління, державної служби або за юридичним фахом».

З метою вдосконалення форм адміністративно-правового регулювання державно-службових відносин у контролюючих органах в сфері оподаткування:

– доповнити статтю 341 ПК України частиною 2 такого змісту: «Рішення з питань проходження служби в контролюючих органах в сфері оподаткування оформлюються письмовими наказами».

З метою вдосконалення щорічної оцінки службової діяльності:

– доповнити статтю 44 Закону України «Про державну службу» частиною 5-1 такого змісту: «Підставою для виставлення негативної оцінки є наявність акта – наказ про накладення дисциплінарного стягнення, постанови по справі про адміністративне правопорушення, пов'язане з корупцією»;

З метою вдосконалення юридичних підстав адміністративної відповідальності за порушення, пов'язані з корупцією:

– доповнити Главу 13-А КУпАП статтею 172-9-2 «Використання повноважень в особистих (приватних) інтересах або в неправомірних особистих інтересах інших осіб»;

– виключити пункт 7 частини 2 статті 65 «Підстави для притягнення державного службовця до дисциплінарної відповідальності» Закону України «Про державну службу».

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Державна служба : підручник : у 2 т. / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України ; редкол. : Ю.В. Ковбасюк (голова), О.Ю. Оболенський (заст. голови), С.М. Серьогін (заст. голови) [та ін.]. – К. ; Одеса : НАДУ, 2012. – Т. 1. – 372 с.
2. Ківалов С.В. Організація державної служби в Україні : навч.-метод. посіб. / С. В. Ківалов, Л.Р. Біла. – Одеса: Юрид. літ-ра, 2002. – 328 с.
3. Балух Д.В. Управління державною службою в Україні : дис. ... канд. юрид. Наук : 12.00.07 / Балух Денис Валерійович. – Одеса, 2009. – 224 с.
4. Метушевская Т.И. Генезис научных концепций государственной службы в трудах ученых XIX – XX в.в. [Электронный ресурс] / Т.И. Метушевская // Auditorium: электронный научный журнал Курского государственного университета. – 2014. - № 2. – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/genezis-nauchnyh-kontseptsiy-gosudarstvennoy-sluzhby-v-trudah-uchenyh-xix-xx-vv>.
5. Трибуцька О. Державна служба України: історичний аспект [Електронний ресурс] / О. Трибуцька // Державна служба України: історичний аспект: Тези доповіді на круглому столі / Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ та організацій обласної державної адміністрації. – Режим доступу : <http://dakiro.kr-admin.gov.ua/zmi/2011-t1.php>.
6. Біла-Тіунова Л.Р. Службова кар'єра в адміністративній науці Радянського періоду (20 – 60-х рр.. XX ст.) / Л.Р. Біла-Тіунова // Митна справа. – 2010. – № 1 (67). – С. 61 – 67.
7. Волочкова М.Е. Институт государственной гражданской службы Российской империи: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Волочкова Марина Евгеньевна. – Москва, 2010. – 199 с.

8. Нелидов Н.К. Юридические и политические основания государственной службы. Государственная служба. Отд. 1 / Нелидов. Н.К. – Ярославль : Тип. Губ. зем. управы, 1874. – 292 с. – репринтная копия.

9. Черепанова И.В. Государственная служба Российской империи XIX века (Теоретическое исследование) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Черепанова Ирина Владимировна. – Омск, 2001. – 233 с.

10. Долгов А.А. Концептуальные и организационно-правовые основы (государственной (гражданской) службы в Российской империи в последней трети XVIII – первой половине XIX вв. : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Долгов Александр Александрович. – Краснодар, 2013. – 181 с.

11. Свод законов Российской Империи [в 5 кн., 16 тт.] / под ред. и с примеч. И.Д. Мордухай-Болтовского. – Том третий. Свод уставов о службе гражданской. Книга первая. Устав о службе по определению от правительства. – СПб., 1912. – 417 с.

12. Байкеева С.Е. Теоретико-правовые взгляды юристов царской России на кадровое обеспечение государственной службы / С.Е. Байкеева // История государства и права. – 2008. – № 7. – С. 35 – 36.

13. Андреевский И.Е. Русское государственное право / Иван Андреевский. – СПб. ; М. : Изд. М.О. Вольфа, 1866. – Т. 1 : Введение и Часть 1. – 466 с.

14. Эйхельман О. Обзор центральных и местных учреждений Управления в России и Устава о службе по определению от правительства / О. Эйхельман. – Киев, 1890. – 83 с.

15. Ивановский В.В. Русское государственное право / Ивановский В.В. – Казань, 1895. – Т. 1. : Верховная власть и ее виды – 622 с

16. Куплеваский Н.О. Государственная служба в теории и в действующем праве Англии, Франции, Германии и Цислейтанской Австрии / Куплеваский Н.О. – Харьков: Типография М.Ф. Зильберберга, 1888. – 276 с.

17. Елистратов А.И. Основные начала административного права / Елистратов А.И. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Г. А. Леман и С. И. Сахаров, 1917. – 305 с.
18. Про державну службу : Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2016. – № 4. – ст. 43.
19. Коркунов Н.М. Русское государственное право : в 2 т. / Коркунов Н.М. – 6-е изд. – СПб., 1908. – Т. 1. – 597 с.
20. Дерюжинский В.Ф. Полицейское право : пос. для студ. / Дерюжинский В.Ф. – Петроград, 1917. – 510 с.
21. Янюк Н.В. Деякі проблеми реформування державно-службового законодавства в Україні / Н.В. Янюк // Актуальні проблеми держави і права. – 2007. – № 35. – С. 75 – 78.
22. Коник С. Рада Міністрів і міністерства Української держави 1918 року: структура, компетенція та склад. Організація державної служби / С. Коник // Вісник Української Академії державного управління при Президентові України. – 1999. – № 1. – С. 72 – 88.
23. Пахомов І.М. Адміністративно-правові питання державної служби в СРСР / Пахомов І.М. – К. : Київський університет, 1971. – 458 с.
24. Програма КПСС (новая редакция): принята на XXVII съезде КПСС. – М.: Политиздат, 1989. – 80 с.
25. Советское административное право / под ред. Р.С. Павловского. – К.: «Вища школа», 1986. – 416 с.
26. Історія державної служби в Україні у 5 т. / авт. колектив: О.Г. Аркуша, О.В. Бойко, Є.І. Бородін, С.В. Віднянський, П.П. Гай-Нижник та ін.; відп. ред. Т.В. Мотренко, В.А. Смолій. НАН України. Інститут історії України; Головне управління державної служби України. – К.: Ніка-Центр, 2009. – Т. 2. – 512 с.
27. Романюк Л.В. Адміністративно-правові засади формування кадрів органів виконавчої влади : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Людмила Валеріївна Романюк. — К., 2006. – 198 с.

28. Іншин М.І. Історія виникнення, розвитку та формування державної служби в Україні / І.М. Іншин // Юридична наука і практика. – 2011. – № 2. – С. 4 – 9.
29. Евтихийев А.Ф. Основы административного права / Евтихийев А.Ф. – Х., 1925. – 117 с.
30. Кобалевский В.Л. Очерки советского административного права / Кобалевский В.Л. – Х. : Госиздат Украины, 1924. – 258 с.
31. Кобалевский В.Л. Советское административное право / Кобалевский В.Л. – Х. : НКЮ УССР, 1929. – 417 с.
32. Манохин В.М. Советская государственная служба / Манохин В.М. – М. : Юрид. лит., 1966. – 196 с.
33. Мовчун О.Г. Сутність та порядок вирішення службових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Олег Геннадійович Мовчун. – Запоріжжя : ДВНЗ «Запорізький національний університет», 2015. – 187 с.
34. Ленин В.И. Письмо Д.И. Курскому: 17 мая 1922 г. // Полн. собр. соч. – Т. 44. – 482 с.
35. Студеникин С.С. Социалистическая система государственного управления и вопрос о предмете советского административного права / Студеникин С.С. // Вопросы советского административного права. – М.–Л.: Изд-во АН СССР, 1949. – С. 38–55.
36. Студеникин С.С. Советская государственная служба / Студеникин С.С. // Вопросы советского административного права. – М.–Л.: Изд-во АН СССР, 1950. – С. 40–89.
37. Козлов Ю.М. Предмет советского административного права / Козлов Ю.М. – М.: Изд-во МГУ, 1967. – 166 с.
38. Козлов Ю.М. Основы советского административного права / Козлов Ю.М. – М.: Знание, 1979. – 207 с.
39. Пашерстник А.Е. К вопросу о советской государственной службе / Пашерстник А.Е. // Вопросы советского административного права. – М.–Л.: Изд-во АН СССР, 1949. – С. 118–138.

40. Стародубская Е.Н. Особенности правового регулирования труда ответственных работников государственных предприятий и учреждений: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук / Е.Н. Стародубская. – Свердловск, 1975. – 26 с.
41. Юсупов В.А. Теория административного права / Юсупов. В.А. – М. : Юрид. лит., 1985. – 548 с.
42. Воробьев В.А. Советская государственная служба / Воробьев В.А. – Ростов на Дону: РИНХ, 1975. – 76 с.
43. Бребан Г. Французское административное право / Бребан Г.; пер. с фран. под. ред. С. В. Боботова. – М. : Прогресс, 1988. – 488с.
44. Драго Р. Административная наука. / Драго Р. – М. : Прогресс, 1982. – 244 с.
45. Ходжиев С.Х. Правовое регулирование трудовых отношений федеральных государственных служащих: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук / Ходжиев С.Х. – М., 1997. – 22 с.
46. Кривой В.И. Проект трудового кодекса республики Беларусь / Кривой В.И. // Государство и право. – 1996. – № 6. – С.110–115.
47. Лазарев В.В. Общая теория государства и права. / Лазарев В.В. – М. : БЕК, 1994. – 485 с.
48. Неумивайченко Н. Державна служба: розмежування і взаємозв'язок трудових і адміністративних правовідносин / Неумивайченко Н. // Вісник Академії правових наук України. – 2001. – № 2 (25). – С.155–163.
49. Лазарев Б.М. Государственная служба / Лазарев Б.М. – М. : Прогресс, 1993. – 118 с.
50. Битяк Ю.П. Державна служба в Україні: організаційно-правові засади: монографія / Битяк Ю.П. – Х. : Право, 2005. – 304 с.
51. Петришин О.В. Правовий режим державної служби: питання загальної теорії : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових вчень» / О.В. Петришин– Харків, 1999. – 35 с.

52. Іншин М.І. Проблеми правового регулювання праці державних службовців України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.05 – трудове право; право соціального забезпечення / М. І Іншин. – Одеса, 2005. – 36 с.

53. Грай М.П. Державно-службові відносини в Україні: стан та напрями розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з державного управління за спец. 25.00.03 – державна служба / Марина Петрівна Грай. – Київ : Національна академія управління при Президентові України, 2012. – 23 с.

54. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 № 2747 – IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2005. – № 35 – 36, № 37. – ст. 446.

55. Поплавський В.Ю. До питання про визначення ознак державно-службових відносин / Поплавський В.Ю. // Порівняльно-аналітичне право. – 2014. – № 1. – С. 135 – 137.

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

57. Бандурка О.О. Управління державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти [Текст]: монографія / Бандурка О.О. – Х.: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2005. – 506 с.

58. Острверх С.В. Державна служба в органах державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Світлана Володимирівна Острверх. – ХНУВС: Харків, 2010. – 192 с.

59. Про фінансову поліцію: Проект Закону України № 4228 від 15.03.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=58400.

60. Про основи запобігання та боротьби з економічними правопорушеннями : Проект Закону України № 4449а від 08.08.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=4449%E0&skl=8.

61. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України у зв'язку з проведенням реформи (щодо податкової міліції) : Проект Закону України від 23.09.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2015-rik/64011.html>.

62. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації: Проект Закону України № 3357 від 26.10.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874.

63. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Проект Закону України № 3688 від 22.12.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=3688.

64. Положення про державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 // Офіційний вісник України від 18.07.2014. – 2014. – № 55. – С. 31. – ст. 1507.

65. Оболенський О.Ю. Державна служба: навч. посібник. / Оболенський О.Ю. – К.: КНЕУ, 2003. – 344 с.

66. Чанов С.Е. Служебное правоотношение: понятие, структура, обеспечение: монография / Чанов С.Е.; – под ред. В. В. Володина. – М.: Ось-89, 2009. – 220 с.

67. Ківалов С. В. Державна служба в Україні: підр. / С.В Ківалов, Л.Р Біла – Одеса: Юрид. літер., 2003. – 368 с.

68. Біла Л.Р. Поняття державно-службових відносин та їхня правова природа / Біла Л.Р. // Наукові праці Одеської національної юридичної академії. – Т. 1. – Одеса. : Юрид. літер., 2002. – С. 171 – 184.

69. Цалюк О.М. Реалізація прав людини і громадянина в державно-службових відносинах в органах внутрішніх справ: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О.М. Цалюк – Донецьк, 2011. – 187 с.

70. Волошина В.В. Государственная служба в Российской Федерации / В.В. Волошина, К.А. Титов – М.: Прогресс, 2005. – 178 с.
71. Поплавський В.Ю. Правове регулювання вирішення публічно-правових спорів у державно-службових відносинах : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; Фінансове право; Інформаційне право» / Володимир Юрійович Поплавський. – Київ : Національний авіаційний університет України, 2015. – 22 с.
72. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 № 1700 – VII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2014. – № 49. – ст. 2056.
73. Козлов Ю.М. Предмет советского административного права / Козлов Ю.М. – М., 1967. – 160 с.
74. Петров Г.И. Советское административное право. Часть общая: учеб. пос. / Петров Г.И. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1960. – 344 с.
75. Про спеціальні звання посадових осіб органів доходів і зборів: Постанова Кабінету Міністрів від 23 жовтня 2013 р. № 839 // Офіційний вісник України від 03.12.2013. – 2013. – № 91. – С. 85. – ст. 3347.
76. Про затвердження Порядку визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В»: Наказ Національного агентства України з питань державної служби від 06.04.2016 р. № 72 // Офіційний вісник України від 24.05.2016. – 2016. – № 38. – С. 143. – ст. 1475.
77. Типові правила внутрішнього службового розпорядку : Наказом Національного агентства України з питань державної служби від 03.03.2016 р. № 50 // Офіційний вісник України від 19.04.2016. – 2016. – № 29. – С. 63. – С. 1175.
78. Шестаков С.В. Адміністративно-правовий статус працівника міліції : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Шестаков Сергій Володимирович. – Харків, 2003. – 202 с.
79. Стариков Ю.Н. Государственная служба в Российской Федерации : учебное пособие. / Стариков Ю.Н. – Воронеж, 1995. – 478 с.

80. Ноздрачев А.Ф. Государственная служба: Учеб. для подготовки государственных служащих / Ноздрачев А.Ф. – М.: «Статут», 1999. – 592 с.
81. Янюк И. Проходження державної служби / И. Янюк // Право України. – 2000. – № 1. – С. 108 – 110.
82. Загальна теорія держави і права: навч. посіб. / [Копиленко О.Л., Зайчук О.В., Заєць А.А., Журавський В.С. та ін.]; за ред. О.В. Зайчука, Н.М. Оніщенко. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 400 с.
83. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.: Ірпінь; Перун, 2004. – 1440 с.
84. Теорія держави і права: підручник / [Лисенков С.Л., Колодій А.М., Тихомиров О. Д., Ковальський В.С.]. – К.: Юрінком Інтер, 2005. – 448 с.
85. Загальна теорія держави і права: навч. посіб. / під ред. В.В. Копейчикова. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 317 с.
86. Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А.Я. Сухарев; ред. кол.: М.М. Богуславский, М.И. Козырь, Г.М. Миньковский и др. – М.: Сов. энцикл., 1984. – 415 с.
87. Горшенев В.М. Участие общественных организаций в правовом регулировании / Горшенев В.М. – М.: Госюрлитиздат, 1963. – 168 с.
88. Кельман М.С. Загальна теорія держави і права: підручник / М.С. Кельман, О.Г. Мурашин. – К.: Кондор, 2006. – 477 с.
89. Шестопалова Л.М. Теорія держави і права: навч. посіб. / Шестопалова Л.М. – К.: Прецедент, 2006. – 197 с.
90. Рабінович П.М. Основи загальної теорії права та держави: навч. посіб. / Рабінович П.М. – 5-те вид. зі змінами. – К.: Атака, 2001. – 176 с.
91. Юридична енциклопедія: в 6 т. / [ред. кол. Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К.: Енциклопедія, 2003. – Т. 5 : П-С. – 736 с.
92. Загальна теорія держави і права: [підр. для студ. юрид. вищих навч. закладів] / М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін.; за ред. М.В. Цвіка, О.В. Петришина. – Харків: Право, 2011. – 584 с.

93. Сырых В.М. Теория государства и права: учеб. / Сырых В.М. – М.: Юстицин-форм, 2001. – 592 с.
94. Савостин А.А. Методы административно-правового регулирования общественных отношений : автореф. дис. на соискание уч. степени докт. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; Финансовое право; Информационное право» / Алексей Анатольевич Савостин. – М., 2006. – 45 с.
95. Лазарев В.В. Общая теория права и государства: учебник для юрид. вузов / Лазарев В.В. – М.: Юрист, 1994. – 348 с.
96. Алексеев С.С. Право: азбука – теория – философия: опыт комплексного исследования / Алексеев С.С. – М.: «Статут», 1999. – 712 с.
97. Бабенко К.В. Правове регулювання публічно-владних відносин: теорія і практика : дис. доктора юрид. наук: 12.00.01 / Бабенко Костянтин Анатолійович. – Острог : Національний університет «Острозька академія», 2013. – 445 с.
98. Адміністративне право України: основні категорії та поняття: навч. посіб. [В. І. Загуменник, В. В. Мусієнко, В. В. Проценко ; за заг. ред. О. Х. Юлдашева]. – Бендери ; К. : Поліграфіст, 2010. – 512 с. – С. 88, 89.
99. Адміністративне право України : підруч. / [Галунько В.В., Олефір В.І., Гридасов Ю.В., Іванищук А.А., Короєд С.О.]. – Херсон : ХМД, 2013. – Т. 1 : Заг. адміністративне право. Акад. курс. – 393 с.
100. Теремецький В. І. Механізм адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування: сутність та особливості / В. І. Теремецький // Право та державне управління. – 2012. – № 1. – С. 104–108.
101. Тихомиров Ю.А. Административное право и процесс: полный курс / Тихомиров Ю.А. – М., 2001. – 652 с.
102. Адміністративне право України : підручник для юрид. вузів і фак. / [за заг. ред. Ю.П. Битяка]. – Х. : Право, 2000. – 520 с.
103. Теремецький В. І. Поняття адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування / В. І. Теремецький // Держава та регіони. – 2012. – № 1. – С. 50 – 54.

104. Колпаков В.К. Адміністративне право України. [підручник] / В.К. Колпаков. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.
105. Административное право под ред. Л.Л. Попова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2005. – 703 с.
106. Адміністративне право : навч. посіб./ О.І. Остапенко, З.Р. Кісіль, М.В. Ковалів, Р.-В.В. Кісіль. – [2-ге вид.]. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 536 с.
107. Колпаков В.К. Адміністративне право України : підр. / Колпаков В.К., Кузьменко О.В. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.
108. Адміністративне право України: [навч. посіб.]: [у 2-х томах] / [Галунько В.В., Олефір В.І., Пихтін М.П. та ін.]; за заг. ред. В.В. Галунька. – Херсон: ПАТ «Херсонська міська друкарня» 2011. – Т. 1: Загальне адміністративне право. – 320 с.
109. Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве / Алексеев С.С. – М.: Юрид. лит., 1966. – 185 с.
110. Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення : монографія / Бандурка О.М. – Х.: Основа, 1996. – 98 с.
111. Державне управління: теорія і практика / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К.: Юрінком Інтер, 1998. – 432 с.
112. Томіна В.Ю. Мета та функції адміністративно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні: проблеми теорії та практики / В.Ю. Томіна // Адміністративне право і процес. – 2014. – № 4. – С. 72 – 79.
113. Німко О.Б. Адміністративно-правове регулювання державного молодіжного житлового кредитування: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Німко Ольга Борисівна. – К., 2008. – 201 с.
114. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 // Офіційний вісник Президента України. – 2015. – № 2. – С. 14. – ст. 154.
115. Про затвердження Стратегії реформування державної служби та служби в органах місцевого самоврядування в Україні на період до 2017 року та

затвердження плану заходів щодо її реалізації: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18 березня 2015 р. № 227-р // Офіційний вісник України. – 2015. – № 24. – С. 74. – ст. 680.

116. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015 – 2018 роки: Наказ ДФС України від 12.02.2015 р. № 80 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-prodiyalnist/63703.html>.

117. Ківалов С.В., Біла Л.Р. Адміністративне право України: навч. метод. посібн. – С.В. Ківалов, Л.Р.Біла. 2-ге вид., перероб і доп. – Одеса : Юрид. літ., 2002. – 312 с.

118. Малиновський В.Я. Державне управління: навчальний посібник. / Малиновський В.Я. – Вид. 2-ге, доп. та перероб. – К. : Атіка 2003. – 576 с.

119. Пирожкова Ю.В. Елементи адміністративно-правового регулювання у сфері автомобілебудування в Україні: теоретико-правовий аналіз / Пирожкова Ю.В. // Вісник Запорізького національного університету. – 2009. – № 2. – С. 77 – 83

120. Колпаков В.К. Адміністративне право України: підручник / Колпаков В.К. – [3-є вид.]. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 752 с.

121. Мірошниченко Ю.Р. Державна служба як форма безпосереднього народовладдя / Мірошниченко Ю. Р. // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 648 – 654.

122. Рябченко О.П. Держава і економіка: адміністративно-правові аспекти взаємовідносин : монографія / О.П. Рябченко; за заг. ред. О.М. Бандурки. – Х.: Ун-т внутрішніх справ, 1999. – 304 с.

123. Рябченко О.П. Межі та джерела адміністративно-правового регулювання господарських відносин / О.П. Рябченко // Право та управління: зб. наук. пр. Нац. ун-ту держ. податк. служби України: електронне наукове видання [Електронний ресурс] / Нац. ун-т держ. податк. служби України ; гол. ред. П. В. Мельник. – 2010. – № 1. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/e-journals/prtup/2010_1/pdf/10ropoer.pdf.

124. Адміністративне право України: основні поняття: навч. посіб. / [за заг. ред. І.П. Голосніченка]. – К. : ГАН, 2005. – 232 с.
125. Гончарук С.Т. Адміністративне право України. Загальна та Особлива частини : навч. посіб. / Гончарук С.Т. – К. : Нац. акад. внутр. справ, 2005. – 239 с.
126. Мосьондз С.О. Адміністративне право України у визначення та схемах : навч. посіб. / Мосьондз С.О. – К. : Прецедент, 2006. – 176 с.
127. Ярмакі Х.П. Адміністративно-наглядова діяльність міліції в Україні: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.07 / Х.П. Ярмакі. – Х., 2006. – 438 с.
128. Адміністративне право України у структурно-логічних схемах (загальна частина) : навчальн. посібн. / [Т.О. Мацелик, М.В. Коваль, В.Р. Біла та інш.] ; за заг. ред. Т.О. Мацелик. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2012. – 242 с.
129. Адміністративне право. Загальна частина (альбом схем) [текст] навч. посіб. / О.В. Кузьменко, І.Д. Пастух, М.В. Плугатир, М.В. Співак. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 232 с.
130. Остапенко О.І. Наукові уявлення про механізм адміністративно-правового регулювання / О.І. Остапенко // Наук. вісн. Львів. держ. ун-ту внутр. справ. – 2010. – С. 142 – 148.
131. Копытов Ю.А. Административное право : учебник для бакалавров / Копытов Ю. А – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 645 с.
132. Стеценко С.Г. Адміністративне право України : [навч. посіб.]. / Стеценко С.Г. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Атіка, 2009. – 640 с.
133. Адміністративне право України: підручник / за заг. ред. Коломоєць Т.О. – Київ: Істина, 2008. – 219 с.
134. Стеценко С.Г. Механізм адміністративно правового регулювання: сучасні проблемні питання / С.Г. Стеценко // Актуальні проблеми держави і права. – 2007. – С. 31 – 34. – С. 33.
135. Адміністративне право України : підруч. / за заг. ред. С.В. Ківалова. – О. : Юрид. л-ра, 2003. – 896 с.

136. Адміністративне право України. Академічний курс: підр.: у двох томах: / ред. кол.: В.Б. Авре'янов (голова) та ін. – К.: Тов «Видавництво «Юридична думка». 2007 – Том 1. Загальна частина. – 592 с.

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

138. Положення про проведення атестації державних службовців : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2000 року № 1922 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 1. – том 1. – С. 123. – ст. 27.

139. Про затвердження Порядку проведення конкурсу на заміщення вакантних посад державних службовців: Постанова Кабінет Міністрів України від 15 лютого 2002 р. № 169 // Офіційний вісник України від 07.03.2002. – 2002 – № 8. – С. 155. – ст. 351.

140. Про затвердження Порядку проведення службового розслідування стосовно осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування: Постанова Кабінету Міністрів України від 13 червня 2000 р. № 950 // Офіційний вісник України від 30.06.2000. – 2000. – № 24. – ст. 146. – ст. 1004.

141. Про затвердження Порядку проведення спеціальної перевірки стосовно осіб, які претендують на зайняття посад, які передбачають зайняття відповідального або особливо відповідального становища, та посад з підвищеним корупційним ризиком, і внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2015 р. № 171 // Офіційний вісник України. – 2015. – № 28. – С. 115. – ст. 812.

142. Про затвердження Положення про систему підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців і посадових осіб місцевого самоврядування: Постанова Кабінету Міністрів України від 07.07.2010 р. № 564 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 51. – С. 43. – ст. 1701.

143. Про затвердження Порядку проведення конкурсу на зайняття посад державної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2016 р. № 246 // Урядовий кур'єр від 26.04.2016. – 2016. – № 79.

144. Порядок відкликання державного службовця із щорічної відпустки: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2016 р. № 230 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 26. – С. 63. – ст. 1039.

145. Питання присвоєння рангів державних службовців та співвідношення між рангами державних службовців і рангами посадових осіб місцевого самоврядування, військовими званнями, дипломатичними рангами та іншими спеціальними званнями»: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2016 р. № 306 // Офіційний вісник України від 10.05.2016. – 2016. – № 34. – С. 27. – ст. 1329.

146. Про Порядок проведення спеціальної перевірки відомостей щодо осіб, які претендують на зайняття посад, пов'язаних із виконанням функцій держави або місцевого самоврядування: Указ Президента України від 25 січня 2012 року № 33/2012 // Офіційний вісник Президента України. – 2012. – № 4. – С. 53. – ст. 115.

147. Про затвердження Порядку проведення Головдержслужбою перевірок: Наказ Головдержслужби від 29.04.2011р. № 116 // Офіційний вісник України від 10.06.2011. – 2011. – № 41. – С. 128. – ст. 1696.

148. Порядок стажування державних службовців: Наказ Національного агентства з питань державної служби від 03.03.2016 № 48 // Офіційний вісник України від 12.04.2016. – 2016. – № 27. – С. 210. – ст. 1092.

149. Про порядок проведення конкурсу на заміщення вакантних посад, віднесених до номенклатури Голови ДФС: Наказ ДФС України від 30.07.2015 № 558 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://sta-sumy.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/>.

150. Про затвердження Регламенту Державної фіскальної служби: Наказ ДФС України від 21.08.2014 р. № 65 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://sta-sumy.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/>.

151. Курс адміністративного права України: підруч. / В.К. Колпаков, О.В. Кузьменко, І.Д. Пастух, В.Д. Сущенко [та інш.]; за ред. В.В. Коваленка. – К. : Юрінком Інтер, 2012. – 808 с.
152. Авер'янов В.Б. Адміністративне право України. Академічний курс: в двох томах. – Том 1. Загальна частина [підручник] / [ред. колегія: Авер'янов В.Б. (голова) та ін]. – К.: ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2007. – 592 с.
153. Мацелик Т.О. Суб'єкти адміністративного права: поняття та система: монографія / Мацелик Т.О. – Ірпінь : Видавництво Національного університету державної податкової служби України, 2013. – 342 с.
154. Ведерніков Ю.А. Адміністративне право України : [навч. посіб.]. / Ю.А. Ведерніков, В.К. Шкарупа – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 336 с.
155. Архипов С.И. Суб'єкт права: теоретическое исследование : [монографія] / С.И. Архипов – СПб. : Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2004. – 469 с.
156. Пирожкова Ю.В. Адміністративно-правове регулювання у сфері автомобілебудування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ю.В. Пирожкова. – Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2007. – 223 с.
157. Юридичні терміни. Тлумачний словник / [В.Г. Гончаренко, П.П. Андрушко, Т.П. Базова та ін.] / за ред. В.Г. Гончаренка. – К. : Либідь, 2003. – 320 с.
158. Годунов А.А. Введение в теорию управления / Годунов А.А. – М., 1967. – 280 с.
159. Петров А.С. Экономические основы управления производством. / Петров А.С. – М. : Изд-во «Мысль», 1966. – 185 с.
160. Бакуненко В.Д. Формування державно-управлінських рішень: Проблеми теорії, методології, практики: монографія / Бакуненко В.Д. – К. : Вид. УАДУ, 2000. – С. 13.
161. Афанасьев В.Г. Научное управление обществом (опыт системного исследования) / Афанасьев В.Г. – М.: Политиздат, 1973. – 390 с.

162. Ненько С.С. Адміністративно-правове регулювання в галузі житлових прав громадян, житлово-комунального господарства та благоустрою в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Сергій Сергійович Ненько. Херсон, 2013. – 254 с.

163. Гладун З.С. Адміністративно-правове регулювання відносин у сфері охорони здоров'я населення в Україні [Текст]: автореферат на здоб. наук. ступеня док. юрид. наук : 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / З.С. Гладун. – Київ, 2015. – 40 с.

164. Желеф Г.Б. Адміністративно-правове регулювання діяльності холдингових компаній: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Георгій Борисович Желеф. – Київ, 2013. – 238 с.

165. Дубенко С.Д. Державна служба і державні службовці в Україні: навч.-метод. посіб. / Н.Р. Нижник (ред.). – К. : ІнЮре, 1999. – 242 с.

166. Кравченко О.О. Управління державною службою в Україні: організаційно-правові засади : дис. ... канд. юрид. наук: спец 12.00.07 / Олексій Олегович Кравченко. – Харків, 2010. – 20 с.

167. Положення про Національне агентство України з питань державної служби: Постанова Кабінету Міністрів України 1 жовтня 2014 р. № 500 // Офіційний вісник України від 17.10.2014. – 2014. – № 81. – С. 28. – ст. 2288.

168. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 27.02.2014 № 794-VII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2014. – № 13. – ст. 222.

169. Деякі питання оплати праці державних службовців у 2016 році: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 квітня 2016 р. № 292 // Офіційний вісник України від 26.04.2016. – 2016. – № 31. – С. 12. – ст. 1243.

170. Порядок відшкодування непередбачуваних витрат державного службовця у зв'язку з його відкликанням із щорічної основної або додаткової відпустки: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2016 р. № 231 // Офіційний вісник України від 08.04.2016. – 2016. – № 26. – С. 66. – ст. 1040.

171. Государственно-управленческие отношения в демократическом обществе: монография / Н. Р. Нижник; НАН України. Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького. – К. : [б.в.], 1995. – 207 с.

172. Порядок розгляду питань щодо погодження призначення на посади та звільнення з посад керівників кадрових служб центральних та місцевих органів виконавчої влади: Наказ Головного управління державної служби України від 18 липня 2007 року № 197 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 58. – С. 73. – ст. 2316.

173. Загальні правила поведінки державного службовця : Наказ Головного управління державної служби України від 4 серпня 2010 року № 214 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 90. – С. 211. – ст. 3208.

174. Методичні рекомендації щодо застосування Положення про проведення атестації державних службовців: Наказ Голодержслужби від 2 березня 2001 р. № 16. [Електронний ресурс] Режим доступу : www.guds.gov.ua.

175. Порядок обліку та роботи з дисциплінарними справами: Наказ Національного агентства України з питань державної служби 03.03.2016 № 49 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 29. – С. 61. – ст. 1174.

176. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011 № 3166-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 38. – ст. 385.

177. Типове положення про територіальні органи міністерства та іншого центрального органу виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 травня 2011 р. № 563 // Офіційний вісник України від 10.06.2011. – 2011. – № 41. – С. 84. – ст. 1677.

178. Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України: Наказ Голови ДФС від 09 липня 2014 р. №1 – [Електронний ресурс] Режим доступу : sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo.../print-63704.html.

179. Типове положення про службу управління персоналом державного органу : Наказ Національного агентства з питань державної служби від

03.03.2016 р. № 47 // Офіційний вісник України. – 2016. – № 27. – С. 204. – ст. 1091.

180. Типове положення про уповноважений підрозділ (особу) з питань запобігання та виявлення корупції: Постанова Кабінету Міністрів України від 4 вересня 2013 р. № 706 // Офіційний вісник України від 11.10.2013. – 2013 р. – № 76. – С. 261. – ст. 2826.

181. Трегубова Е.В. Дозволение и запрет в административном праве [Електронний ресурс] / Трегубова Е.В. / Режим доступу : http://e-notabene.ru/al/article_9953.html.

182. Битяк Ю.П. Адміністративне право України: Конспект лекцій / Битяк Ю.П., Зуй В.В. – Х. : Націон. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 1996. – 160 с.

183. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підруч. / Скакун О.Ф. – Харків: Консум, 2001. – 656 с.

184. Толковый словарь русского языка / под ред. Д.Н. Ушакова. – М. : Государственное издательство иностранных и национальных словарей, 1938. – 1040 с.

185. Івченко А.О. Глумачний словник української мови: Близько 7000 словник, ст. / Івченко А. О. – Х. : Фоліо, 2005. – 766 с. – ISBN: 978-966-507-211-9.

186. Большой энциклопедический словарь: философия, социология, религия, эзотеризм, политэкономия [главн. науч. ред. и сост. С.Ю. Солодовников]. – Минск : МФЦП, 2002. – 1008 с. – ISBN: 5-85270-324-9.

187. Стариллов Ю.Н. Курс общего административного права: в 3 т. / Ю.Н. Стариллов. – М.: Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА – ИНФРА М), 2002. – Т. I: История. Наука. Предмет. Нормы. Субъекты. – 728 с.

188. Бахрах Д.Н. Административное право России: учебник для вузов / Демьян Николаевич Бахрах; – 3-е изд. испр. – М.: Норма, 2011. – 640 с.

189. Адміністративне право України. Академічний курс: підруч. : у 2 т. / [Битяк Ю.П., Колпаков В.К., Лукянець Д.М. та ін.]; ред. кол. В.Б. Аверянова (голова). – К. : Юрид. думка, 2004. – Т. 1 : Загальна частина. – 2004. – 584 с.

190. Алфьоров С.М. Адміністративне право. Загальна частина: навч. посіб. / Алфьоров С.М. – К.: ЦУЛ, 2011. – 216 с.

191. Адміністративне право України: підручник / Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, О.В. Дьяченко та ін.; за ред. Ю.П. Битяка. – К.: Юрінком Інтер, 2007. – 544 с.

192. Алексеев С.С. Правовые средства: постановка проблемы, понятие, классификация / С.С. Алексеев // Советское государство и право. – 1987. – № 6.

193. Сорокин В.Д. Правовое регулирование: Предмет, метод, процесс / В.Д. Сорокин // Правоведение. – 2000. – № 4. – С. 34 – 45.

194. Нурмагамбетов Р.Г. Конституционно-правовые запреты, ограничения и дозволения как способы правового регулирования общественных отношений / Нурмагамбетов Р.Г. // Вестник Челябинского государственного университета. – 2007. – № 12. – С. 71 – 78.

195. Невзоров И.Л. Принцип законности в правоприменительной деятельности : дис ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / Игорь Львович Невзоров / Национальный университет внутренних дел. – Харьков, 2002. – 196 с.

196. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 № 8073-Х // Відомості Верховної Ради Української РСР (ВВР). – 1984. – № 51. – ст. 1122.

197. Малейн Н.С. Современные проблемы юридической ответственности / Н.С. Малейн // Государство и право. – 1994. – № 6. – С. 22 – 31.

198. Алексеев С.С. Правовые запреты в структуре советского права / С.С. Алексеев // Правоведение. – 1973. – № 5. – С. 45 – 51.

199. Гумбольдт В.О. пределах государственной деятельности / В. Гумбольдт. – Челябинск: Социум, 2009. – 304 с.

200. Юков М.К. Дозволения и запреты в системе гражданского процессуального права / М.К Юков // Советское государство и право. – 1982. – №2. – С. 116 – 129.

201. Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву / Лейст О.Э. – М.: Юрид. лит., 1981. – 240 с.

202. Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве / Алексеев С.С.; ред.: Плеханова Л.А. – М.: Юрид. лит., 1989. – 288 с.

203. Игнатенкова, К.Е. Дозволение как способ правового регулирования : автореферат дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства; История правовых учений» / Ксения Евгеньевна Игнатенкова. – Саратов, 2006. – 26 с.

204. Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства юстиції України від 23.06.2010 № 1380/5 // Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v1380323-10>.

205. Лагода О. Основні помилки у застосуванні дискреційних повноважень посадовими особами адміністративних органів / О. Лагода // Право України. Юридичний журнал. – 2009. – № 3. – С. 86 – 90.

206. Закурін М.К. Дискреція – дія на власний розсуд. Поняття та прояв /. [Електронний ресурс] Закурін М.К – Режим доступу : <http://ks.arbitr.gov.ua/sud5024/8/8/721/>.

207. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Волохи проти України» від 2 листопада 2006 року // Офіційний Вісник України. – 2007. – № 23. – ст. 958.

208. Коломoeць Т.О. Публічне адміністрування в Україні в умовах реформування (адміністративно-правовий аспект) : [навч. посіб. для студентів юридичних факультетів] / Т.О. Коломoeць, П.С. Лютіков. – Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2013. – 216 с.

209. Тимошук В.П. Адміністративні акти: процедура прийняття та припинення дії : [монографія] / Тимошук В.П. – К. : Конус-Ю, 2010. – 296 с.

210. Школик А.М. Порівняльне адміністративне право : [навч. посіб.] / Школик А.М. – Львів : ЗУКЦ, 2007. – 308 с.

211. Сенченко Л.В. Адміністративно-правове регулювання демографічної політики в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Сенченко Людмила Василівна. – Київ. – 2010. – 203 с.

212. Адміністративне право України в сучасних умовах (виклики початку XXI століття): монографія / [В.В. Галуцько, В.І. Олефір, М.П. Пихтін та інші]; за заг. ред. В.В. Галуцька. – Херсон : ВАТ «Херсонська міська друкарня», 2010. – 376 с.

213. Патерило І.В. Адміністративно-правові інструменти діяльності публічної адміністрації України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес. Фінансове право. Інформаційне право» / Ірина Володимирівна Патерило. – Київ, 2015. – 36 с.

214. Блохін М.С. Адміністративно-правове регулювання природних монополій в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / М.С. Блохін. – К., 2010. – 177 с.

215. Лук'янець Д.М. Про співвідношення методу адміністративного права та методів адміністративно-правового регулювання / Д.М. Лук'янець // Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія Право. – 2010. – № 845. – С. 288 – 291.

216. Берлач А.І. Адміністративне право України: [навч. посіб. для дист. навч.] / Анаталій Іванович Берлач – К.: Ун-т «Україна», 2005. – 472 с.

217. Завальна Ж.В. Концептуальні засади договірної регулювання адміністративно-правових відносин: монографія / Завальна Ж. В. – Суми: Мрія, 2010. – 360 с.

218. Колпаков В.К. Поняття форм публічного адміністрування / В.К. Колпаков // Адміністративне право і процес. – 2012. – № 2. – С. 43 – 51.

219. Яричевская Л.В. Правовые акты администрации учреждений здравоохранения / Л.В. Яричевская // Проблемы соц. законности: сб. научн. трудов. – Вып. 18. – 1986. – С. 129 – 135.

220. Васильев Р.Ф. Акты управления (значение, проблема исследований, понятие). / Васильев Р.Ф. – М. : Изд-во Московского ун-та, 1987. – 142 с.

221. Стефанюк В. Правові акти управління / В. Стефанюк // Право України. – 2003. – № 7. – С. 3 – 9.

222. Про затвердження Правил етичної поведінки державних службовців: Постанова Кабінету Міністрів України від 11 лютого 2016 р. № 65. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/>.

223. Про службові посвідчення працівників органів Державної фіскальної служби: Наказ Державної фіскальної служби України від 23.10.2014 р. № 207. [Електронний ресурс] – Режим доступу : sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro.../65941.html.

224. План заходів з імплементації Угоди про асоціацію між Україною і Європейським Союзом на 2014-2017 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 вересня 2014 року № 847-р // Офіційний вісник України. – 2014 р. – № 77. – С. 178. – ст. 2197.

225. План законодавчого забезпечення реформ в Україні: Постанова Верховної Ради України від 4 червня 2015 року № 509-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2015. – № 31. – ст. 297.

226. Алексеев С.С. Право и наша жизнь / Алексеев С.С. – М : Юрид. лит., 1978. – 256 с.

227. Тихомиров Ю.А. Курс порівняльного правознавства : учеб. пос. / Тихомиров Ю.А – М. : НОРМА, 1996 – 427 с.

228. Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. — К. : Укр. енцикл., 1998. – Т. 1: А – Г. 672 с.

229. Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06 серпня 2014 року № 311 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 64. – С. 26. – ст. 1765.

230. Про організацію утворення територіальних органів Державної фіскальної служби : Наказ Державної фіскальної служби України від 13.08.2014 № 41 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

231. Про затвердження чисельності працівників територіальних органів ДФС: Наказ Державної фіскальної служби України від 12.09.2014 № 128 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

232. Про затвердження типових структур територіальних органів ДФС: Наказ Державної фіскальної служби України від 12.09.2014 № 129 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

233. Чабан В.П. Акти адміністративного примусу в діяльності міліції в Україні : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07 «Адміністративне право і процес. Фінансове право. Інформаційне право» / Валентин Павлович Чабан. – Київ, 2001. – 20 с.

234. Школик А.М. Індивідуальні адміністративні акти як основна форма діяльності публічної адміністрації / Школик А. М. // Запорізький національний університет. Вісник Запорізького національного університету. Юридичні науки : зб. наук. пр. – Запоріжжя : ЗНУ, 2012. – 2012. №1 (ч. 1). – С. 329 – 334.

235. Дячук С.І. Юридична природа виконання наказу. Кримінально-правова оцінка діяння особи, що віддала чи виконала протиправний наказ : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Дячук С.І. – К., 2000. – 248 с.

236. Майборода Д.І. Правові акти управління: поняття, особливості, класифікація / Д.І. Майборода // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – 2005. – Вип. 28. – С. 329 – 335.

237. Про Дисциплінарний статут органів внутрішніх справ України : Закон України від 22.02.2006 № 3460-IV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2006. – № 29. – ст. 245.

238. Про Дисциплінарний статут служби цивільного захисту: Закон України від 05.03.2009 № 1068-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2009. – № 29. – ст.398.

239. Дисциплінарний статут митної служби України: Закон України від 06.09.2005 № 2805-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 42. – ст. 467.

240. Про місцеве самоврядування»: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1997. – № 24. – ст.170.

241. Про антимонопольний комітет: Закон України від 26.11.1993 № 3659-ХІІ // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 50. – ст. 472.

242. Про національну поліцію: Закон України від 02.07.2015 № 580-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 40 – 41. – ст. 37.

243. Меліхова О.Ю. Юридично значимі дії як правова форма публічного адміністрування у сфері юридичної науки в Україні: адміністративно-правова характеристика / О.Ю. Меліхова // Вісник Запорізького національного університету: зб. наук. праць. – 2011. – № 4 (частина II). – С. 113 – 118.

244. Іншин М.І. Правове регулювання службово-трудових відносин в Україні: монографія. / Іншин М.І. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2004. – 337 с.

245. Прокопенко В.І. Трудове право України: підруч / Прокопенко В.І. – Харків: Консум, 1998. – 480 с.

246. Государственная служба в зарубежных странах. – М. : ИНИОН РАН, 1996. – 166 с.

247. Біла В.Р. Адміністративний договір в діяльності органів державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Вікторія Русланівна Біла. – Ірпінь : Національний університет державної податкової служби України, 2011. – 192 с.

248. Про впорядкування застосування контрактної форми трудового договору [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 19 березня 1994 р. № 170. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/170-94-%D0%BF>.

249. Угода про фінансування Контракту для України з розбудови держави між Урядом України та Європейською Комісією [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.me.gov.ua.

250. Угода про коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» від 27 листопада 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/n0001001-15>.

251. Про Програму діяльності Кабінету Міністрів України: Постанова Верховної Ради України від 11 грудня 2014 року № 26-VIII // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2016. – № 18. – ст. 208.

252. Голобор Н.Ю. Зарубіжний досвід освітньо-фахової підготовки управлінських кадрів та можливості його застосування в Україні [Електронний ресурс] / Н.Ю. Голобор // Державне управління: теорія та практика. – 2011. – № 2. – С. 1 – 5.

253. Пустовойт Л.А. Система державного управління Республіки Франція: досвід для України / авт.-уклад. Л. А. Пустовойт ; за заг. ред. Ю.В. Ковбасюка. – К. : НАДУ, 2010. – 56 с. – (Серія видань з міжнародного досвіду державного управління).

254. Світові моделі державного управління: досвід для України / за заг. ред. Ю.В. Ковбасюка, С.В. Загороднюка, П.І. Крайніка, Х.М. Дейнеги. – К. : НАДУ, 2012. – 612 с.

255. Система державного управління Республіки Польща: досвід для України / авт.-уклад. Х. М. Дейнега ; за заг. ред. Ю.В. Ковбасюка. – К. : НАДУ, 2010. – 48 с.

256. Європейські принципи державного управління / пер. з англ. О.Ю. Куленкова ; Центр дослідження адміністративної реформи. – К. : Вид-во УАДУ, 2000. – 52 с.

257. Енциклопедичний словник з державного управління / за ред. Ю.В. Ковбасюка, В.П. Трощинського, Ю.П. Сурміна ; [уклад. : Ю.П. Сурмін та ін.] ; Національна академія державного управління при Президентові України. – К. : НАДУ, 2010. – 820 с.

258. Система державного управління Італійської Республіки: досвід для України / уклад. : Ю.В. Ковбасюк, С.В. Загороднюк, Л.В. Примаченко. – К. : НАДУ, 2012. – 48 с.

259. Кохан С.О. Демократичні стандарти державної служби: нові підходи державного менеджменту з урахуванням зарубіжного досвіду [Електронне наукове фахове видання] / С.О. Кохан // Державне управління: теорія та практика. – 2008. – № 2.

260. Професійна державна служба: що зроблено і далі? : Публічна доповідь про основні результати діяльності Головного управління державної служби України у 2005 році // Інформ. вид. – К. : ПП «Інтертехнологія», 2006. – 23 с.

261. Україна: Оцінювання системи врядування. Березень 2006 року Ukraine: Governance Assessment. March 2006 / SIGMA ; пер. з англ. О. Шаленко ; наук. ред. пер. І. Ібрагімова ; вип. ред. А. Вишневський. – К. : Центр сприяння інституційному розвитку державної служби, 2007. – 248 с.

262. Стратегія адміністративної реформи : рекомендації SIGMA урядові України [Електронний ресурс] – Режим доступу : www.center.gov.ua

263. Про засади державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційна стратегія) на 2014–2017 роки: Закон України від 14.10.2014 № 1699-VII // Відомості Верховної Ради. – 2014. – № 46. – ст. 2047.

264. Про затвердження Державної програми щодо реалізації засад державної антикорупційної політики в Україні (Антикорупційної стратегії) на 2015 – 2017 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 квітня 2015 року № 265 // Офіційний вісник України. – 2015. – № 38. – С. 108. – ст. 1146.

265. Конвенція ООН проти корупції від 31.10.2003 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 10. – С. 52. – ст. 506.

266. Цивільна конвенція Ради Європи про боротьбу з корупцією від 04.11.1999 р. // Офіційний вісник України. – 2006. – № 9. – С. 252. – ст. 592.

267. Антикорупційна програма Державної фіскальної служби України на 2015 – 2017 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/antikoruptionsyna-programa-dfs/248131.html>.

268. Авер'янов В. Законодавче регулювання державної служби: стан та проблеми / В. Авер'янов // Вісник державної служби України. – 1995. – № 1. – С. 14–15.

269. Щербина В.І. Дисциплінарна відповідальність державних службовців органів внутрішніх справ: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.05 / Щербина В. І. – Х., 1998. – 174 с.