

УДК 336.02(477)

М.М. МАКАРЕНКО, Харківський національний університет внутрішніх справ

ХАРАКТЕРИСТИКА ВИМОГ, ЯКІ ВИСУВАЮТЬСЯ ДО УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Ключові слова: управлінські рішення, державна податкова служба, Україна

Проблеми функціонування управлінських рішень досліджували В.Б. Авер'янов, Ю.П. Битяк, В.В. Конопльов, В.Я. Мацюк, А.Ф. Мельник, С.В. Петков, В.М. Плішкін, В.Ф. Сіренко, Ю.О. Тихомиров та інші науковці. Проте, у вітчизняній юридичній науці питання підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень саме в органах державної податкової служби України висвітлені недостатньо, в існуючих наукових працях ці питання досліджувались фрагментарно або в рамках ширшої правової проблематики, без комплексного підходу, а існуючі окремі публікації щодо цих питань стосуються окремих видів управлінських рішень.

Звичайно розглянути усі аспекти управлінських рішень органів державної податкової служби України у межах однієї статті неможливо, у зв'язку з чим пропонуємо охарактеризувати вимоги, які до них висуваються і яким вони повинні відповідати. Отже, метою цієї статті є уточнення вимог, які висуваються до управлінських рішень органів державної податкової служби України. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі основні завдання: розглянути сучасний стан наукової розробки цієї проблеми; визначити поняття вимог, які висуваються до управлінських рішень органів державної податкової служби України; охарактеризувати окремі їх види.

Відразу ж відзначимо, що вичерпний перелік таких вимог не отримав законодавчого закріплення. Натомість, чинним законодавством передбачено вимоги до окремих управлінських рішень, які приймаються в органах ДПС. Приміром, у п.8.5 Регламенту адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), затвердженого наказом ДПА України від 09.02.2006 р. № 62 зазначено, що податкове повідомлення-рішення (рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій) приймається керівником органу державної податкової служби (його заступником) протягом десяти робочих днів від дня реєстрації акта невіізної документальної, виїзної планової чи позапланової перевірок або вручення його поштою суб'єкту господарювання (на підставі відмітки на поштовому повідомленні), а за наявності заперечень суб'єкта господарювання до акта перевірки - протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень і надання (надсилання) письмової відповіді суб'єкту господарювання [1].

Як видно із вищенаведеного, до такого управлінського рішення як рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій передбачено вимоги щодо суб'єкту його прийняття (приймається керівником органу державної податкової служби (його заступником)) та термінів його прийняття.

У Кодексі професійної етики працівника державної податкової служби України закріплені морально-етичні принципи професійної діяльності працівників органів державної податкової служби, які займають посади, віднесені до категорій посад державних службовців відповідно до Закону України «Про державну службу, серед яких: справедливість, законність, нейтральність та неупередженість, ефективність, прозорість та відкритість» [2], і які: по-перше, характерні й для управлінських рішень, що приймаються в органах ДПС; по-друге є ніщо інше, як певні вимоги, яких необхідно дотримуватись під час підготовки, прийняття та реалізації

управлінських рішень. Наприклад, такий морально-етичний принцип (вимога) професійної діяльності працівників органів ДПС як справедливість полягає у тому, що працівник під час прийняття або виконання управлінського рішення повинен зміцнювати віру громадян у законність дій та рішень органів державної податкової служби, сприяти добровільному дотриманню ними вимог податкового законодавства.

Перелік вимог, які висуваються до управлінських рішень наводиться у науковій літературі. Приміром, на думку В.Я. Малиновського, «головною вимогою до управлінського рішення є чіткість, зрозумілість для виконавців, конкретність та підконтрольність» [3, с.172]. Крім цих головних вимог автор називає і таку як «оперативність доведення рішення до виконавців» [3, с.172].

Погоджуючись з таким переліком вимог, які висуваються до управлінських рішень, необхідно відзначити й те, що він є дещо звуженим (неповним). Більше того, не всі із зазначених вимог є головними, тобто такими, що стосуються до всіх видів управлінських рішень.

Серед вимог, які висуваються до управлінських рішень, А.Ф. Мельник, О.Ю. Оболенський, А.Ю. Расіна та Л.Ю. Гордієнко називають: обґрунтованість; своєчасність; повноту змісту; владність; узгодженість з раніше прийнятими рішеннями [4, с.112-113].

На нашу думку, усі вище названі вимоги, крім однієї – «владності», яка є ознакою управлінського рішення, мають право на існування. Натомість і цей перелік вимог, яким повинні відповідати управлінські рішення є неповним.

Дещо ширший перелік таких вимог називає О.М. Бандурка, який зазначає, що «вся різноманітність управлінських рішень... повинна відповідати певним загальним вимогам, а саме вони повинні: бути обґрунтованими, об'єктивними, враховувати всі особливості ситуації, відповідати конкретним умовам, поставленим цілям і можливостям їх

досягнення; відповідати вимогам законодавчих актів, наказів МВС, інструкцій і настанов; прийматись у межах компетенції суб'єкта управління; бути своєчасними; обов'язковим для всіх, кому їх адресовано; прийматися в односторонньому порядку, навіть якщо вони є результатом колегіального обговорення чи наслідком узгодження між різними суб'єктами управління; встановлювати обов'язкові правила поведінки або регулювати окремі управлінські відносини; бути лаконічними і послідовними, зрозумілими для виконавця і не суперечити раніше прийнятим рішенням або виключати їх; прийматися в установленому процедурному порядку, який регламентується відповідними нормативними актами» [5, с.139].

У цілому погоджуючись із таким розумінням вимог, які висуваються до управлінських рішень, вважаємо, що деякі із них, приміром такі як: обов'язковість управлінських рішень для всіх, кому вони адресовані; встановлення обов'язкових правил поведінки або регулювання окремих управлінських відносин, є власне не вимогами, а ознаками (рисами) управлінських рішень.

Варто також зазначити й те, що поширеним серед науковців є підхід відповідно з яким вимоги, які висуваються до управлінських рішень, вчені об'єднують у певні групи. Приміром, Н.В. Александрова визначає вимоги, що висуваються до актів управління, зазначаючи, що вони є різнорідними за своєю суттю, у зв'язку з чим виокремлює серед них: 1) загальні вимоги, яким повинні відповідати всі акти управління, не залежно від того, ким і коли вони видаються, з якого питання, та які юридичні властивості вони мають (оперативність, об'єктивність, виправданість, наукова обґрунтованість, стабільність, відкритість, точність, інформативність); 2) додаткові, або спеціальні вимоги, що висуваються до деяких актів управління залежно від їхнього змісту та призначення (законність, підзаконність); 3) організаційно-технічні вимоги, що, так само, як і загальні

вимоги, висуваються до всіх актів управління (дотримання правил їх оформлення) [6, с.161-164].

Погоджуючись у цілому з такою класифікацією вимог, що висуваються до актів управління, варто зазначити дещо необґрунтовану позицію вченої щодо віднесення до спеціальних (додаткових) вимог актів управління таких як законність та підзаконність, які, на нашу думку, є загальними вимогами. І навпаки такі із названих Н.В. Александровою вимог як оперативність та відкритість, є не загальними, а спеціальними (додатковими), оскільки характерні лише для деяких із управлінських рішень.

На нашу думку, підхід відповідно з яким вимоги, що висуваються до управлінських рішень об'єднуються у певні групи є більш обґрунтованим та практично значущим ніж той за якого вони подаються у несистематизованому вигляді. Проте проаналізувавши підходи науковців щодо систематизації таких вимог, пропонуємо об'єднати їх у такі групи:

1. *Загальні вимоги*, сутність яких полягає у тому, що вони характерні для будь-яких управлінських рішень органів державної податкової служби України, незалежно від їх виду, суб'єкту, мети, часу, процедури та інших особливостей їх прийняття, і до яких пропонуємо віднести: законність, підзаконність, наукову обґрунтованість, об'єктивність, компетентність, чіткість та зрозумілість для виконавців, конкретність, своєчасність, узгодженість (несуперечливість), реальність, ефективність, передбачення заходів примусу, у тому числі і відповідальності за їх не виконання.

Таким чином, усі без винятку управлінські рішення органів ДПС України повинні бути:

1) *законними*, тобто не порушувати норми не лише законодавчих а й підзаконних актів. Як вірно наголошує В.М. Плішкін, «всі управлінські рішення, незалежно від рівня суб'єкта управління, повинні засновуватися суворо на законі і бути спрямовані на його

виконання» [7, с.233]. Ця вимога набуває особливого значення, коли мова йде про органи ДПС, сфера діяльності яких пов'язана із систематичним втручанням у права громадян (застосування фінансових санкцій (штрафів) за неправильно заповнені та/або несвоєчасно подані або неподані податкові декларації; застосування штрафних санкцій за не сплачені у строк податки, збори (обов'язкові платежі); проведення виїзних перевірок платників податків; застосування штрафних санкцій за заниження податків; стягування коштів з рахунків боржників, відкритих у фінансових установах (за рішенням суду); вилучення готівки з кас боржників та інших місць її зберігання (за рішенням суду); накладання адміністративного арешту на активи, а також низка примусових заходів, які має право застосовувати податкова міліція). Отже сутність законності зводиться до того, що під час підготовки, прийняття або виконання управлінського рішення працівник ДПС зобов'язаний дотримуватися законодавчих та підзаконних актів, прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, забезпечувати виконання покладених на органи державної податкової служби функцій та повною мірою використовувати надані їм права. Він не повинен допускати впливу на виконання своїх службових обов'язків особистих (приватних) інтересів, інтересів членів своєї сім'ї або інших осіб, якщо ці інтереси не співпадають із завданнями органів державної податкової служби та/або суперечать їм;

2) *підзаконними*, тобто прийматися на виконання (уточнення, деталізацію) законодавчих актів, але ні в якому разі не всупереч їм. Як зазначає Н.В. Александрова, «підзаконність має два аспекти: управлінський акт має точно і повністю відповідати меті, приписам, вимогам законодавчого акта, на основі й на виконання якого його видано. Другий аспект підзаконності – це видання актів управління у межах компетенції державного органу [6, с.162];

3) *науково обґрунтованими*, тобто під час

підготовки та прийняття управлінського рішення повинні використовуватися новітні наукові засоби, форми та методи вирішення проблемної ситуації. Натомість окремі науковці пропонують дещо інше розуміння цієї вимоги. Так, на думку В.М. Плішкіна, «щоб бути науково обґрунтованим, управлінське рішення насамперед повинно засновуватися на врахуванні об'єктивних закономірностей і потреб суспільного розвитку» [7, с.232]. Вчений також зазначає і те, що «вимога наукової обґрунтованості управлінського рішення передбачає ретельний аналіз обстановки на базі повної та достовірної інформації» [7, с.233], що, на нашу думку, більше характерно для такої вимоги як об'єктивність;

4) *об'єктивними*, а саме прийматися за умов повної та всебічно оціненої ситуації, дослідження фактичних обставин справи, й встановлення об'єктивної істини. Варто також погодитись з В.В. Конопльовим, який наголошує на тому, що вимога об'єктивності управлінських рішень «полягає в чіткому уявленні об'єктивних закономірностей, обліку наявних можливостей, дійсного стану суспільних процесів, вона спрямована проти суб'єктивізму й волюнтаризму, свавільних рішень, поспішних дій, які слабко враховують реальні ситуації й суперечні процеси» [8, с.84];

5) *компетентними*, прийматися уповноваженим органом або посадовою особою ДПС. Як вірно зазначають В.К. Колпаков та О.В. Кузьменко, «будь-який акт державного управління має бути прийнятий компетентним органом і в межах його повноважень. Чітке визначення компетенції кожного органу державного управління на видання акта управління, тобто забезпечення правильного уявлення щодо кола питань, які підлягають віданню цього органу, є обов'язковою умовою правильного виконання функцій і завдань кожним органом державного управління» [9, с.219]. Необхідно також погодитись із Н.В. Александровою, яка зазначає, що «акти управління є некомпетентними, коли

видані суб'єктами, котрі не мають повноважень на видання таких актів» [6, с.162];

б) *чіткими та зрозумілими для виконавців*, що полягає у тому, що мета та завдання управлінського рішення, а також засоби його виконання повинні: по-перше, бути чітко сформульованими; по-друге, зрозумілими для тих, хто його буде виконувати. Необхідно погодитись із В.В. Конопльовим, який зазначає, що зрозумілість рішення залежить у кінцевому рахунку від зрозумілості окремих слів, речень, систем речень, у яких відображаються міркування суб'єкта його прийняття. Застосування ж складних синтаксичних конструкцій веде до більшої компактності тексту, економії мовних засобів, але знижує доступність його фрагментів [8, с.90];

7) *конкретними*, тобто сформульованими так, щоб «виключалася можливість його двозначного тлумачення, щоб було ясно хто є організатором виконання, хто є виконавцем, в які строки має бути виконане рішення. Чим конкретніше управлінське рішення, тим більші гарантії його успішної та повної реалізації» [7, с.233];

8) *своєчасними*, тобто прийнятими саме у той час (період) коли необхідно вирішити якусь проблему. Як вірно зазначає В.М. Плішкін, «своєчасним буде те рішення, яке приймається з самого початку виникнення проблеми, а в окремих випадках при вірогідному виникненні ситуації і заздалегідь..., запізнення з прийняттям рішення, як і його передчасне прийняття є шкідливими, вони породжують формалізм і роблять рішення нездійсненним [7, с.234];

9) *узгодженими (несуперечливими)*, що запобігає дублюванню та паралелізму під час прийняття управлінських рішень, які, на жаль, характерні на сьогодні як для нормативних, так і ненормативних рішень з питань оподаткування. Наприклад, як наголошується у Концепції реформування податкової системи, «нормативно-правова база оподаткування є «...неоднорідною та нестабільною, а окремі законодавчі норми - недостатньо уз-

годжені, інколи суперечливі... Чимало норм мають неоднозначне тлумачення при їх застосуванні...принциповим недоліком податкового законодавства є наявність економічно необґрунтованих розбіжностей щодо визнання та оцінки доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток і податком на додану вартість і нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку» [10];

10) *реальними* щодо їх виконання, що передбачає постановку в управлінському рішенні таких завдань, які дійсно (реально) можуть бути виконані у передбачені строки та за допомогою передбачених засобів;

11) *ефективними*, тобто відповідними характеру вирішуваних завдань, функціонуванню і розвитку певних управлінських відносин, такими, які максимально повно вирішують ту чи іншу проблему у найкоротші терміни та з найменшими затратами сил та засобів. Приміром до чинників, які визначають ефективність управлінських рішень А.Ф. Мельник, О.Ю. Оболенський, А.Ю. Расіна та Л.Ю. Гордієнко відносять: об'єктивні закони суспільного розвитку, пов'язані з прийняттям і реалізацією управлінського рішення; чітке формулювання цілі; обсяг і цінність інформації, на основі якої приймається рішення; термін розробки управлінського рішення; організаційні структури управління; форми і методи здійснення управлінської діяльності; методи і методики розробки і реалізації управлінських рішень; суб'єктивність оцінки варіанта вибору рішення; стан управлінської і керованої системи (психологічний клімат, авторитет керівника, професійно-кваліфікаційний склад); система експертних оцінок рівня якості й ефективності управлінських рішень [4, с.115]. На нашу думку, до критеріїв оцінювання ефективності управлінського рішення з-поміж названих вище можна віднести лише такі: термін розробки управлінського рішення; форми і методи здійснення управлінської діяльності; методи і методики розробки і реалізації управлінсь-

ких рішень; суб'єктивність оцінки варіанта вибору рішення; стан управлінської і керованої системи (психологічний клімат, авторитет керівника, професійно-кваліфікаційний склад);

12) *передбачати заходи примусу, у тому числі і відповідальності за їх не виконання*, що запобігає безкарності, а отже зміцнює виконавську дисципліну, яка, з одного боку, передбачає економічне стимулювання, з іншого - юридичну відповідальність конкретних працівників, які не виконали управлінське рішення.

2. *Спеціальні (додаткові) вимоги*, які характерні лише для деяких видів управлінських рішень органів ДПС і до яких ми відносимо такі: передбачення спеціального дозволу вищого органу на їх видання; прийняття управлінського рішення лише в межах певного терміну; обов'язковість затвердження управлінського рішення вищестоящим органом; передбачення процедурних правил прийняття управлінського рішення; оперативність прийняття управлінського рішення; гнучкість управлінського рішення; гласність (відкритість) управлінського рішення; соціальна спрямованість та інші, які деякі автори, на нашу думку, помилково відносять до загальних вимог. Наприклад, передбачення спеціального дозволу вищого органу на видання управлінського рішення характерне лише для так званих «нормативних рішень», або для рішень щодо підготовки та прийняття яких передбачено спеціальну процедуру. Теж саме стосується і такої вимоги як прийняття управлінського рішення лише в межах певного терміну, оскільки терміни прийняття управлінських рішень встановлено лише до деяких із них; обов'язковості затвердження управлінського рішення вищестоящим органом, оскільки таке затвердження характерне лише для письмових управлінських рішень; передбачення процедурних правил прийняття управлінського рішення, яке характерне для підготовки та прийняття найбільш складних управлінських рішень; опе-

ративності прийняття управлінського рішення, що пов'язано лише із прийняттям тих управлінських рішень, які потребують негайного реагування (наприклад, затримання злочинця, негайне проведення податкової перевірки тощо).

Додатковою вимогою є гнучкість управлінського рішення, що характерно лише для тих рішень, які передбачають можливість обрання його виконавцем різних шляхів, засобів та методів щодо виконання поставлених у ньому завдань. Теж саме стосується і гласності (відкритості) управлінських рішень, оскільки щодо деяких із них передбачено спеціальний режим секретності. Додатковою вимогою є і така як соціальна спрямованість управлінського рішення, яка стосується управлінських рішень прийнятих з питань соціального захисту працівників ДПС.

3. *Технічні вимоги*, які передбачають правила (нормативи) оформлення управлінських рішень. Як зазначає Н.В. Александрова, дотримання форми актів – одна з перших умов їх правомірності та дієвості. Форма акта управління – це спосіб зовнішнього вираження приписів органів виконавчої влади, їх структурних елементів: назви, частин, параграфів, статей, пунктів, абзаців, різних додатків [6, с.164]. Однією із технічних вимог є дотримання реквізитів (найменування, місце і дата прийняття, порядковий реєстраційний номер, підписи, печатки). Наприклад, текст управлінського рішення повинен містити певну аргументовану інформацію, викладену стисло, грамотно, зрозуміло та об'єктивно, без повторень та вживання слів і зворотів, які не несуть змістового навантаження.

Завершуючи розгляд *вимог, які висуваються до управлінських рішень в органах ДПС України* пропонуємо визначити такі як сукупність загальних, а інколи і додаткових правил (норм, нормативів, процедур), які є необхідною умовою їх підготовки, прийняття та реалізації (виконання), а у деяких випадках є свідченням відповідності їх змісту встановленій формі та легітимності (юриди-

чної сили).

ЛІТЕРАТУРА

1. Наказ ДПА України «Про затвердження Регламенту адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» : від 09.02.2006 р., № 62.
2. Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України / затв. наказом ДПА України : від 07.02.2006 р., № 59.
3. Малиновський В. Я. Державне управління : навч. посіб. / В. Я. Малиновський. – Луцьк : Ред.-вид. відд. «Вежа» Вол. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2000. – 558 с.
4. Мельник А. Ф. Державне управління : навч. посіб. / А. Ф. Мельник, О. Ю. Оболенський, А. Ю. Васіна, Л. Ю. Гордієнко ; за ред. А. Ф. Мельник. - К. : Знання-Прес, 2003. – 343 с.
5. Бандурка О. М. Управління в органах внутрішніх справ України : підручник / О. М. Бандурка. – Харків : Ун-т внутр. справ, 1998. – 480 с.
6. Александрова Н. В. Вимоги, що висуваються до правових актів управління, та наслідки їх недотримання / Н. В. Александрова // Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К. : Факт, 2003. – С. 161-167.
7. Плішкін В. М. Теорія управління органами внутрішніх справ: підручник / В. М. Плішкін ; за ред. Ю. Ф. Кравченка. – К. : НАВСУ, 1999. – 702 с.
8. Конопльов В. В. Організаційно-правовий механізм підготовки та прийняття управлінських рішень в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ: дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Конопльов В'ячеслав В'ячеславович. – Х., 2006. – 413 с.
9. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підручник / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.
10. Розпорядження Кабінету Міністрів

України «Про схвалення Концепції реформування податкової системи» : від | 19.02.2007 р., № 56-р.

Макаренко М. М. Характеристика вимог, які висуваються до управлінських рішень органів державної податкової служби України / М. М. Макаренко // Форум права. – 2009. – № 1. – С. 350–356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2009-1/09mmmpcu.pdf>

Задля уточнення вимог, які висуваються до управлінських рішень органів державної податкової служби України розглянуто сучасний стан наукової розробки цієї проблеми; визначено поняття вимог, які висуваються до управлінських рішень органів державної податкової служби України; охарактеризовано окремі їх види.

Макаренко М.Н. Характеристика требований, которые выдвигаются к управленческим решениям органов государственной налоговой службы Украины

Для уточнения требований, которые выдвигаются к управленческим решениям органов государственной налоговой службы Украины рассмотрено современное состояние научной разработки этой проблемы; определены понятие требований, выдвигаемых к управленческим решениям органов государственной налоговой службы Украины; охарактеризованы отдельные их виды.

Makarenko M.N. Characteristic of Requirements Which Are Put Forward To Administrative Decisions of Bodies of the State Tax Service of Ukraine

For specification of requirements which are put forward to administrative decisions of bodies of the state tax service of Ukraine the modern condition of scientific development of this problem is considered; are determined concept of the requirements which are put forward to administrative decisions of bodies of the state tax service of Ukraine; their separate kinds are characterized.