УДК 342.95
DOI https://doi.org/10.32844/2618-1258.2022.5.12

ЄФРЕМОВ А. О.

КОМПЕТЕНЦІЯ СПЕЦІАЛЬНИХ СУБ'ЄКТІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ

COMPETENCE OF SPECIAL ENTITIES IMPLEMENTING STATE TAX POLICY IN UKRAINE

В наукові статті здійснено науковий аналіз позицій вчених щодо розуміння компетенція державної інституції. Зроблено проміжний висновок, що компетенція державної інституції в цілому та у сфері реалізації державної податкової політики – це нормативно визначена сукупність прав та обов'язків (правообов'язків) органу публічної влади, яка надає можливість в повному обсязі забезпечити виконання покладених на цей орган завдань та мети створення, щодо реалізації окремої функції держави (оподаткування) задля якої і був створений останній. Надано авторській підхід до визначення категорії «спеціальна компетенція в сфері реалізації державної податкової політики», як нормативно визначена сукупність правообов'язків по адмініструванню податків, що має детальну конкретизацію дій, правових засобів, правових інструментів та можливостей необхідних для виконання завдань та функцій у сфері оподаткування, яка закріплена за конкретним органом публічної адміністрації. Доведено, що ознаками спеціальної компетенції є: 1) нормативна визначеність; 2) містить правовий інструментарій, необхідний для досягнення мети створення певного органу публічної адміністрації; 3) як правило орган публічної адміністрації, який наділений спеціальною компетенцією має в своїй назві «служба» або «інспекція», «агентство або бюро»; 4) має в своїй організаційній структурі центральний орган та територіальні підрозділі в областях; 5) створення і функціонування такого органу публічної адміністрації спрямовано на виконання окремої державної функції. Визначено перелік суб'єктів, які наділені спеціальною компетенцію щодо реалізації державної податкової політики, до останніх віднесені: Міністерство фінансів України, Міністерство економіки України, Державну податкову службу України, Державну казначейську службу України, Національний банк України, Бюро економічної безпеки України, Державну митну службу тощо. Зроблено висновок, що Державна податкова служба України та Бюро економічної безпеки є суб'єктами абсолютної спеціальної компетенції щодо реалізації державної податкової політики змісту та особливостям діяльності останніх буде приділена увага в подальших наукових публікаціях.

Ключові слова: *компетенція, спеціальна компетенція, податкова політика, суб'єкт реалізації, адміністрування податків.*

In the scientific articles, a scientific analysis of the positions of scientists regarding the understanding of the competence of the state institution was carried out. An intermediate conclusion was made that the competence of the state institution as a whole and in the sphere of implementation of the state tax policy is a normatively defined set of rights and obligations (legal obligations) of the public authority, which provides the opportunity to fully ensure the fulfillment of the tasks assigned to this body and the purpose of creation, regarding the implementation of a separate function of the state (taxation), for which the latter was created. The author's approach to the definition of the category "special competence in the field of implementation of state tax policy" is given as a normatively

© ЄФРЕМОВ А. О. – кандидат юридичних наук, начальник (Головне управління Державної податкової служби у Харківській області як відокремленого підрозділу Державної податкової служби України)

defined set of legal obligations for tax administration, which has a detailed specification of actions, legal means, legal instruments and opportunities necessary for the performance of tasks and functions in the field of taxation , which is assigned to a specific body of public administration. It is proved that the signs of special competence are: 1) regulatory certainty; 2) contains the legal tools needed to achieve the goal of creating a certain body of public administration; 3) as a rule, the public administration body, which is endowed with special competence, has in its name "service" or "inspection", "agency or bureau"; 4) has a central body and territorial subdivisions in the regions in its organizational structure; 5) the creation and functioning of such a public administration body is aimed at the performance of a separate state function. The list of entities with special competence for the implementation of the state tax policy has been defined, the latter include: the Ministry of Finance of Ukraine, the Ministry of Economy of Ukraine, the State Tax Service of Ukraine, the State Treasury Service of Ukraine, the National Bank of Ukraine, the Bureau of Economic Security of Ukraine, the State Customs Service etc. It was concluded that the State Tax Service of Ukraine and the Bureau of Economic Security are subjects of absolute special competence regarding the implementation of the state tax policy, the content and peculiarities of the latter's activities will be paid attention to in further scientific publications.

Key words: *competence, special competence, tax policy, subject of implementation, tax administration.*

Постановка проблеми. Існування держави не можливо без збалансованого функціонування всіх її компонентів, одним із яких є – податки та податкова система. Буремні часи, які переживає сьогодні України потребують злагодженої та системної роботи всіх державних інституцій з метою підтримання добробуту населення та забезпечення економічного суверенітету держави, що вимагає в свою чергу встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави із максимальним врахуванням інтересів усіх учасників податкових відносин. В цьому важливу роль відіграють саме спеціальні суб'єкти реалізації державної податкової політики, які державою наділені відповідним правовим інструментарієм. Виходячи з цього потребує дослідження компетенція спеціальних суб'єктів реалізації державної податкової політики із врахуванням викликів, потенційних та реальних загроз для економіки України.

Стан наукової розробки проблеми. Наголосимо, що питаннями податків, податкової системи та відповідно організації та функціонування останньої займалися вчені різних галузевих наук, в тому числі і адміністративісти. Серед останніх доцільно виділити роботи таких вчених як: В. Б. Авер'янова, О. О. Бандурки, О. Р. Баріна, В. Т. Білоуса, Ю. П. Битяка, О. І. Безпалової, О. О. Бригінця, О. В. Джафарової, М. П. Кучерявенка, С. М. Левчука, І. С. Мироненко, В. І. Мельника, Р. В. Миронюка, Л. А. Савченко, В. І. Теремецького, С. О. Шатрави та інших. Наукові напрацювання зазначених вчених стануть для нас добрим науковим доробком при дослідженні інституціональної складової реалізації державної податкової політики.

Основною **метою** наукового дослідження є: по-перше, визначення авторської підходу до поняття та ознак «спеціальна компетенція суб'єктів реалізації державної податкової політики»; по-друге, із врахуванням запропонованої нами раніше класифікації інституціональної складової податкової політики проаналізувати повноваження таких суб'єктів та класифікувати останні із врахуванням особливостей правовідносин в цій сфері; по-третє, запропонувати конкретні правові та організаційні шляхи удосконалення діяльності останніх із врахуванням потреб сучасного розвитку економіки.

Виклад основного матеріалу. Так, «компетенція» в перекладі з латинської означає: взаємно прагну; відповідаю; сукупність предметів відання, завдань, повноважень, прав і обов'язків державного органу або посадової особи, що визначаються законодавством [1]. Зазначимо, що переклад певної категорії відображає в більшості випадків уявлення окремого автора про зміст зазначеної категорії. Наведена категорія має широкий спектр застосування від медицини до освіти. Вагоме значення має і для юриспруденції, особливо тієї частини, що стосується діяльності державних інституцій, оскільки на пряму зачіпає права і свободи людини і громадянина.

В цьому аспекті доволі вдалим є трактування компетенції, що дається О. Е. Кутафіним і К. Ф. Шереметом, які говорили про те, що вона, по своїй суті, становить правовий засіб (форму) суспільного розподілу праці по управлінню державою і суспільством [2, с. 26]. В загальному

вигляді без конкретизації, зазначене визначення розкриває правову природу цієї категорії і дає уявлення про її зміст.

Для більш повного розуміння змісту зазначеної категорії необхідно проаналізувати і інші думки дослідників з цього питання. Так, Ю. С. Педько під компетенцією розуміє сукупність встановлених в офіційній – юридичній чи неюридичній – формі прав і обов'язків, тобто повноважень будь-якого органу або посадової особи, які визначають можливості цього органу або посадової особи приймати обов'язкові до виконання рішення, організовувати та контролювати їх виконання, вживати у необхідних випадках заходи відповідальності тощо [3, с. 373]. В цілому таке формулювання відповідає об'єктивній істині, однак викликає сумнів аргумент, що остання може бути викладена «в неюридичній формі». Таке формулювання, на нашу думку, протиріче ст. 19 Конституції України.

В свою чергу М. Г. Кобилянський в аспекті визначення компетенційного спору під терміном «компетенція» розуміє сукупність повноважень, прав та обов'язків, які надані державному органу, органу місцевого самоврядування для реалізації завдань і функцій, покладених на них чинним законодавством [4, с. 30]. Сумнівним вбачається виокремлення в якості рівнозначних складових таких категорій як: повноваження, права, обов'язки.

Найбільш вдалим вбачається визначення запропоноване В. Б. Авер'яновим, який до складових останньої відносить права та обов'язки [5, с. 247]. Ми цілком підтримуємо зазначену позицію. При цьому розмірковуючи над правовою природою прав та обов'язків певної державної інституції відома дослідниця з адміністративного права Т. О. Коломоєць наголошує на тому, що останні мають владний характер та є похідними від завдань та функцій [6, с. 64]. Зауважимо, що ми не погоджуємось із позицією щодо абсолютної владності останніх, оскільки диспозитивний метод правового регулювання адміністративно-правових відносин є одним із дієвих інструментів в публічному управлінні. При цьому В.Я. Малиновський наголошує на тому, що у сфері державного управління компетенція розглядається як – сукупність предметів відання та повноважень (прав і обов'язків), які надаються суб'єкту управління (органу або посадовій особі) для виконання відповідних завдань і функцій та визначають його місце в апараті державного управління. Компетенція державно-владним шляхом встановлює обсяг і зміст діяльності суб'єкта державного управління з одночасним розмежуванням його функцій і функцій інших суб'єктів як по вертикалі, так і по горизонталі управлінської системи; як встановлена нормами Конституції та законів України сукупність прав, обов'язків і предметів відання органів виконавчої влади та їх посадових, службових осіб, які забезпечують здійснення функцій і завдань виконавчої влади [7, с. 87].

Заслуговує на увагу позиція І. І. Микульця, який пропонує розглядати структуру компетенції, виділивши змістовні (основні) і додаткові (вторинні) її елементи. Якщо основні елементи визначають зміст компетенції, то додаткові відображають окремі відмітні її ознаки. В якості змістовного (основного) елементу необхідно виділити повноваження – сукупність прав і обов'язків, що характеризують (визначають) набір засобів, форм, методів і прийомів здійснюваної суб'єктом дії. До числа додаткових (вторинних) елементів компетенції можна віднести: 1) предмети ведення – сфера або сфери відносин в яких виступає суб'єкт права; 2) межі дії – просторово-територіальні межі, інші рамки в яких здійснюється діяльність суб'єкта права [8, с. 129]. Такий підхід є цікавим, та обґрунтовує поділ «компетенції» саме за вторинними критеріями. Як зазначає Т. О. Карабін обсяг компетенції свідчить про ступінь самостійності та відособленості окремого органу в системі всього апарату, про певну самодостатність його владної діяльності. Обсяг компетенції зумовлюється місцем, яке займає той чи інший орган або посадова особа у системі органів влади. Вона, уточнюючи правове положення органу, виражає правові можливості здійснення діяльності [9, с. 57].

Отже, можна зробити такий проміжний висновок, що компетенція державної інституції в цілому та у сфері реалізації державної податкової політики – це нормативно визначена сукупність прав та обов'язків (правообов'язків) органу публічної влади, яка надає можливість в повному обсязі забезпечити виконання покладених на цей орган завдань та мети створення, щодо реалізації окремої функції держави (оподаткування) задля якої і був створений останній.

На підтвердження нашої позиції наведемо вислів А. О. Беспалової, яка спирається на позицію О. В. Дьоміна, який зазначає, що розмежування «прав» і «обов'язків» стосовно податкових органів є досить умовним, через те, що реалізація наданих прав для них є функціонально-цільовим призначенням. Податкові органи не можуть відмовитись від реалізації своїх прав на власний розсуд. Те, що вони робити вправі (наприклад, проводити податкові перевірки, стягувати недоїмки), – вони робити зобов'язані і навпаки [10, с. 101]. Це є додатковим підтвердженням того,

що коли мова йде про права і обов'язки певної державної інституції, то розмежувати зазначені категорії неможливо тощо.

З метою формулювання авторського підходу до категорії «спеціальна компетенція» в цілому та у сфері реалізації державної податкової політики зокрема, проаналізуємо зміст категорії «спеціальна». Як свідчить аналіз тлумачних словників, означений прикметник має такі значення: 1) що стосується виключно для кого-, чого-небудь; 2) який має особливе призначення, зв'язаний з ним; 3)який чимось вирізняється з-поміж інших тощо. Таким чином, використання зазначеного прикметника, з будь-яким іменником посилює зміст останнього забарвленням того, що останній має особливості, конкретизацію якостей або рис в рамках загального базового поняття. Симбіоз категорій «спеціальна компетенція» тому яскравий приклад. З метою формулювання авторського підходу звернемо увагу на існуючі в науковій літературі погляди на визначення цієї категорії.

Так, органи спеціальної (функціональної) компетенції здійснюють керівництво з питань, які мають загальний характер для всіх чи багатьох галузей господарства, соціально-культурного будівництва. Вони координують діяльність галузевих міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих органів державної виконавчої влади, а також підприємств, установ і організацій незалежно від їх відомчого підпорядкування. До таких органів належать: міністерства, інші центральні органи виконавчої влади (Міністерство економіки, Міністерство фінансів, Антимонопольний комітет та ін.), а також їх місцеві органи [11].

Спробуємо сформулювати авторській підхід до визначення категорії «спеціальна компетенція в сфері реалізації державної податкової політики» – це нормативно визначена сукупність правообов'язків по адмініструванню податків, що має детальну конкретизацію дій, правових засобів, правових інструментів та можливостей необхідних для виконання завдань та функцій у сфері оподаткування, яка закріплена за конкретним органом публічної адміністрації. Ознаками спеціальної компетенції є: 1) нормативна визначеність; 2) містить правовий інструментарій, необхідний для досягнення мети створення певного органу публічної адміністрації; 3) як правило орган публічної адміністрації, який наділений спеціальною компетенцією має в своїй назві «служба» або «інспекція», «агентство або бюро»; 4) має в своїй організаційній структурі центральний орган та територіальні підрозділі в областях; 5) створення і функціонування такого органу публічної адміністрації спрямовано на виконання окремої державної функції.

Нами в попередніх публікаціях була спроба визначити перелік суб'єктів, які наділені спеціальною компетенцію щодо реалізації державної податкової політики. Так, нами до останніх були віднесені: Державну податкову службу України, Державну казначейську службу України, Національний банк України, Бюро економічної безпеки України, Державну митну службу тощо. Однак, цей перелік є не повним, вважаємо за доцільне до кола останніх віднести Міністерство фінансів України та Міністерство економіки України. Також, існує думка, про можливість віднесення до суб'єктів, які наділені спеціальною компетенцією і наших міжнародних партнерів. Європейський Союз також наділений спеціальною компетенцією у сфері координації економічної політики держав-членів і політику зайнятості, а також у сфері визначення та здійснення СЗППБ з поступовим формуванням спільної оборонної політики [12]. Зауважимо, що хоча Україна ще не стала повноцінним членом останнього, однак, рекомендації та директиви ЄС вже сьогодні мають не аби яке значення для розвитку системи оподаткування та економіки в цілому.

Подальший хід дослідження спрямуємо на аналіз діяльності вищенаведених суб'єктів спеціальної компетенції у сфері реалізації державної податкової політики. Так, Міністерство фінансів України нами віднесено до суб'єктів наділених спеціальною компетенцією, оскільки згідно чинного законодавства покликаний формувати та реалізовувати державну фінансову політику, частиною якої є податкова політика.

Відповідне нормативне закріплення податкових повноважень *Міністерства фінансів України* містить постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» від 20 серпня 2014 р. № 375 [13]. На думку Е. О. Сидорової, до головних напрямів діяльності Міністерства фінансів України у сфері податкової політики слід віднести: забезпечення формування й реалізації єдиної державної податкової політики; по-друге, забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства. У цих умовах простежується своєрідна діалектика змін у предметах відання виконавчих органів влада в частині оподаткування [14, с. 132]. Зазначений підхід на сьогодні є дещо застарілим, оскільки забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства покладено на самостійну державну інституцію, саме – Бюро економічної безпеки

України. Також, до самостійного напряму діяльності Міністерства фінансів України в частині реалізації державної палаткової політики слід віднести – управлінсько-кадрові.

Ще одним суб'єктом спеціальної компетенції нами названо *Міністерство економки України*. Згідно постанови Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 року № 495 «Положення про Міністерство економіки України» [15]. Відповідно до визначених повноважень Міністерство економіки України: 1) розробляє в межах повноважень, передбачених законом, пропозиції щодо вдосконалення бюджетного та податкового законодавства; 2) бере участь у формуванні та реалізації в межах повноважень, передбачених законом, державної фінансової, бюджетної та податкової політики, складенні Бюджетної декларації; 3) контролює в межах повноважень, передбачених законом, здійснення експортно-імпортних операцій за участю іноземних суб'єктів господарської діяльності, зареєстрованих у державах з пільговим режимом оподаткування [15]. Можна зробити висновок, що останні наділені спеціальною компетенцію у сфері реалізації державної податкової політики за такими напрямами: контрольно-наглядові; нормотворчі; управлінські (публічно-сервісні) тощо.

Потребує уваги діяльність *Державної казначейської служби Украйни* з позицій віднесення останньої до суб'єктів наділених спеціальною компетенцією. Як зазначає Е. О. Сидорова особлива роль на межі податкового й бюджетного регулювання належить казначейським органам, які в умовах казначейської системи обслуговування бюджетів покликані забезпечувати безперебійність процесу зарахування податкових надходжень до встановлених законодавством бюджетів-отримувачів цих коштів і здійснювати сервісне обслуговування бюджетних рахунків. Фактичне призначення казначейських органів є дуже важливим, адже воно стосується безпосереднього матеріального результату, заради якого здійснюють свої права і обов'язки основні учасники податкових правовідносин – податкових надходжень, їх зарахування до бюджетів, а в установлених податковим законодавством випадках, – також і повернення коштів платникам податків [14, с. 139]. Ми цілком погоджуємось із дослідницею щодо віднесення останньої до системи суб'єктів, які наділені спеціальною компетенцією у сфері оподаткування. Такої ж позиції дотримується і відомий дослідник податкового права М. П. Кучерявенко [16, с. 301]. На підтвердження цього наведемо постанову Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 року №215 «Положення про Державну казначейську службу України» [17], в якій визначено повноваження останньої, що свідчать про наявність спеціальної компетенції: 1) здійснює повернення (перерахування) коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, за поданням (висновком) органів, що контролюють справляння надходжень бюджету; 2) здійснює за висновком ДПС та її територіальних органів перерахування між видами доходів і бюджетів коштів, помилково та/або надміру зарахованих до державного та/або місцевих бюджетів через єдиний рахунок; 3) здійснює бюджетне відшкодування податку на додану вартість; 4) здійснює за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, перерахування компенсації частини суми штрафних (фінансових) санкцій покупцям (споживачам) за рахунок сплачених до державного бюджету сум штрафних (фінансових) санкцій, застосованих такими органами за наслідками проведеної перевірки за зверненням або скаргою покупця (споживача) про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій; 5) здійснює відкриття, закриття та обслуговування рахунків у системі електронного адміністрування податків тощо.

Вважаємо за доцільне до суб'єктів, які наділені спеціальною компетенцією у сфері реалізації державної податкової політики віднести *Національний банк України.* Як зазначає Е. О. Сидорова останній здійснює податкові повноваження в сукупності з іншими своїми владними правообов'язками. Незважаючи на це, їх вплив на функціонування й розвиток податкових відносин може бути не менш відчутним і значимим, аніж діяльність контролюючих органів, на яких покладено переважно податкові повноваження і які спеціально і створені для участі у цих владно-майнових відносинах [14, с. 149-150]. Останній разом з Державною казначейською службою України забезпечую відкриття та функціонування єдиного казначейського рахунку, сприяє нормальній роботі податкової сфери.

Висновок. Зауважимо, що повноваження вищенаведених органів щодо реалізації державної податкової політики містять спеціальну компетенцію в зазначеній сфері, однак останні наділені і іншими повноваженнями щодо регулювання інших складових фінансової та економічної політики, окрім податкової. При цьому Державна податкова служба України та Бюро економічної безпеки є суб'єктами абсолютної спеціальної компетенції щодо реалізації державної податкової політики змісту та особливостям діяльності останніх буде приділена увага в подальших наукових публікаціях.

Список використаних джерел:

1. Компетенція. URL : https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D0% BE%D0%BC%D0%BF%D0%B5%D1%82%D0%B5%D0%BD%D1%86%D1%96%D1%8F

2. Кутафин О. Е. Компетенция местных советов / О. Е. Кутафин, К. Ф. Шеремет. М. : Юрид. лит-ра, 1986. 223 с.

3. Великий енциклопедичний юридичний словник / за редакцією акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. 2-ге вид., переробл. і доповн. К. : Видавництво «Юридична думка», 2012. 1020 с.

4. Кобилянський М. Г. Компетенційний спір як предмет юрисдикції адміністративних судів : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2013. 210 с.

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

6. Коломоєць Т. О. Адміністративне право України. Академічний курс : підруч. / Т. О. Коломоєць. К. : Юрінком Інтер, 2011. 576 с.

7. Малиновський В. Я. Словник термінів і понять з державного управління. Вид. 2-ге, допов. і виправл. К. : Центр сприяння інституту розвитку держ. служби, 2005. 254 с.

8. Микульца І. І. Адміністративно-правовий статус органів юстиції України Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2014. 203 с.

9. Карабін Т. О. Розподіл повноважень публічної адміністрації (доктринальний адміністративно-правовий аналіз) : дис. … доктора юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 442 с.

10. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2015. 233 с.

11. Поняття, функції і види діяльності виконавчої влади. URL : https://osvita.ua/vnz/reports/law/9665/

12. Категорії компетенції ЄС. URL : https://studies.in.ua/pravo_es-shporu/2467-kategoryi-kompetencyi-yes.html

13. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/375-2014-%D0%BF

14. Сидорова Е. О. Податкові повноваження органів публічної влади в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 230 с.

15. Положення про Міністерство економіки України : постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 495. URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/459-2014-%D0%BF

16. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012 , 528 с.

17. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215. URL : https://zakon.rada.gov.ua/go/215-2015-%D0%BF