

24. Беспалова О.И. Административно-правовые основы участия общественности в реализации правоохранительной функции государства. *Право и политика*. 2014. № 2/1. С. 14–17.

25. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

26. Ліпкан В.А. Національна безпека держави. Київ : КНТ, 2009. 575 с.

27. Про національну безпеку України : закон України від 21.06.2018 № 2469-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 31. Ст. 241.

28. Об'єднуємо зусилля для спільного просування важливих економічних реформ (15.04.2019) // Офіційний веб-сайт «Національна платформа малого та середнього бізнесу». URL: [platforma-msb.org/ob-uednuyemo-zusylyya-dlya-spilnogo-prosuvannya-vazhlyvyh-ekonomichnyh-reform/](http://platforma-msb.org/ob-uednuyemo-zusylyya-dlya-spilnogo-prosuvannya-vazhlyvyh-ekonomichnyh-reform/) (дата звернення: 10.12.2019).

29. Економічна безпека: макроекономічні загрози та фіскальний вимір // Колективного діалогового медіа «Бізнес». URL : <https://business.ua/person/5002-ekonomichna-bezpeka-makroekonomichni-zagrozi-ta-fiskalnij-vimir> (дата звернення: 10.12.2019).

УДК 347.97

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2019.6.32>

КРИЛОВ Д.В.

### ЗАВДАННЯ ТА ФУНКЦІЇ СУБ'ЄКТІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ: ЕЛЕМЕНТИ ЇХНЬОГО АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО СТАТУСУ

Статтю присвячено визначенню особливостей адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики. У дослідженні розглянуто податкові реформи, що мали місце в Україні, зроблено висновки про тенденції та подальші напрямки розвитку податкової системи. Розглянуто класифікацію зазначених суб'єктів, досліджено нормативно-правові документи, які регламентують їхній правовий статус. Прослідковано еволюцію термінів «державна послуга», «публічна послуга», «адміністративна послуга». Наведено їхні основні ознаки та розкрито сутність. Надано характеристику завданням та функціям суб'єктів державної податкової політики, приділено увагу їхнім повноваженням, доведено, що їхня сутність пов'язана із забезпеченням адміністративних послуг та переважно представляє із себе публічно-сервісну діяльність. З'ясовано, що завдання та функції суб'єктів реалізації державної податкової політики характеризуються рядом особливостей, набутих упродовж тривалого періоду розбудови та реформування податкової сфери держави. Визначено, що світовий тренд розбудови адміністративних послуг спрямовано на обслуговуючу, тобто сервісну модель. Україна також дотримується цього напрямку розвитку, що підтверджується аналізом проведених у державі реформ. Прикладом надбань у цьому напрямку може слугувати збільшення кількості послуг, які забезпечують Державна податкова служба та Державна митна служба в порівнянні з Державною фіскальною службою. Особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики знаходять свій відбиток у завданнях та функціях цих суб'єктів. Зміст функцій, прямо пов'язаних із контролем, для Державної податкової служби та Державної митної служби не перевищує однієї третини від переліку усіх покладених на них завдань. Це свідчить про те, що більшість функцій полягає в наданні адміністративних послуг. А відтак статус цих органів у якості «Служби» відповідає нормам Закону України «Про центральні органи виконавчої влади». Окрім того, це надає

© КРИЛОВ Д.В. – доктор економічних наук, докторант (Науково-дослідний інститут публічного права)

підстави вважати, що зміст їхньої діяльності відповідно до завдань, зазначених у Положеннях, більшою мірою представляє із себе публічно-сервісну діяльність.

**Ключові слова:** адміністративні послуги, державні послуги, публічні послуги, публічно-сервісна діяльність, суб'єкт, державна податкова політика.

The article is devoted to determining the peculiarities of the administrative and legal status of the subjects of implementation of the state tax policy. The research examines tax reforms that have taken place in Ukraine, draws conclusions about trends and further directions of tax system development. The classification of the mentioned subjects is considered, the normative legal documents regulating their legal status are examined. The evolution of the terms public service, public service, administrative service is traced. The main features and the essence are revealed. Characterized by the tasks and functions of the subjects of the state tax policy, attention was given to their powers, it was proved that their essence is related to the provision of administrative services and mainly consists of public service activities. It has been found out that the tasks and functions of the subjects of the implementation of the state tax policy are characterized by a number of peculiarities acquired during a long period of development and reform of the tax sphere of the state. It is determined that the global trend of administrative services development is directed towards the servicing, that is, the service model. Ukraine also adheres to this direction of development, which is confirmed by the analysis of the reforms carried out in the country. An example of this is the increase in the number of services provided by the State Tax Service and the State Customs Service compared to the State Fiscal Service. The peculiarities of the administrative and legal status of the subjects of implementation of the state tax policy find your imprint on the tasks and functions of these entities. The content of functions directly related to control for the State Tax Service and the State Customs Service does not exceed one-third of the list of all the tasks assigned to them. This indicates that most of their functions are to provide administrative services. And so the status of these bodies as "Service" meets the norms of the Law of Ukraine "On Central Executive Bodies". In addition, this gives reason to believe that the content of their activities in accordance with the tasks specified in the Regulations are more of a public service activity.

**Key words:** administrative services, public services, public services, public service activity, subject, state tax policy.

**Постановка проблеми.** Спрямованість на підвищення якості життя людини та пріоритетність соціальних аспектів безперечно є об'єктивною закономірністю, притаманною розвитку сучасної цивілізації. У свою чергу, Україна не стоїть осторонь. Взнявши курс на євроінтеграцію, наша держава впевнено рухається в бік демократизації та європейських стандартів життя. Ці загальні тенденції не могли обійти своїм впливом державну податкову політику і знайшли своє відображення у функціях та завданнях суб'єктів, що забезпечують її реалізацію.

Законодавством України визначена спрямованість державної податкової політики в напрямку забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єкти господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних гарантій прав громадян під час оподаткування їхніх доходів [1, ст. 10]. При цьому на розроблення та здійснення державної податкової політики впливають багато різних чинників, у тому числі й негативних. Наприклад, зовнішня військова агресія, загроза світової фінансової кризи, несприятливий інвестиційний клімат, зовнішній фінансовий борг держави тощо. Проте відновлення макроекономічної стабільності, забезпечення стійкого зростання економіки екологічно невиснажливим способом, створення сприятливих умов для ведення господарської діяльності та прозорості податкової системи визначено одним із векторів розвитку для нашої країни в рамках Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [2].

Численні зміни державної податкової системи, на жаль, не можна вважати цілісними, послідовними та завершеними. На даний час реформування призвело до заплутаності в цих питаннях. Тож доцільно проаналізувати завдання та функції суб'єктів реалізації державної податкової політики, розглянути особливості їхнього сучасного адміністративно-правового статусу, визначити відповідність прогресивним напрямкам розвитку.

**Аналіз останніх досліджень.** Розгляду питань державної податкової політики присвятили свої праці багато вчених. Велика кількість дослідників приділила увагу формулюванню та уточненню понять, які застосовуються у сфері оподаткування. Важливим інформаційним підґрунтям для аналізу завдань та функцій суб'єктів реалізації державної податкової політики є роботи науковців у галузі адміністративного права, загальнотеоретичної юриспруденції, державного управління. Серед них напрацювання: О.В. Абакуменка, В.Б. Авер'янова, С.С. Алексєєва, Г.В. Атаманчука, О.М. Бандурки, Д.М. Бахраха, І.Л. Бачило, К.С. Бельського, А.О. Беспалової, Ю.П. Битяка, Л.Р. Білої-Тіунової, Г.В. Галочки, В.М. Гаращука, В.О. Демиденко, О.В. Джафарової, Є.В. Додіна, І.Г. Ігнатченка, І.С. Капуша, В.В. Качана, С.В. Ківалова, А.М. Козиріна, І.Б. Коліушко, Т.О. Коломоєць, В.К. Колпакова, В.Т. Комзюка, Т.В. Кондратюка, Б.А. Кормич, І.Є. Криницького, Ю.Д. Кунєва, М.П. Кучерявенка, Б.М. Лазарева, А.В. Мазур, В.Я. Малиновського, Н.П. Матюхіної, М.Ю. Медведєва, Р.С. Мельника, В.Я. Настюк, Д.В. Приймаченка, Н.Ю. Пришви, В.В. Прокопенка, Є.А. Ровінського, В.В. Романенка, А.О. Селіванова, І.Т. Тарасова, В.П. Тимошука, О.П. Федотова, В.В. Філатова, О.І. Харитонової, С.О. Шатрави, М.Г. Шульги.

Необхідно зазначити, що згідно зі ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [3], відтак оподаткування стосується фактично всіх людей.

Додаткової актуальності даному дослідженню надають інтенсивні зміни, яких зазнає податкове законодавство. Наприклад, Податковий кодекс України, яким визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування і реалізує державну фінансову політику [4, п. 1.1 ст. 1 розділ I], протягом дев'яти років свого існування отримав понад 130 змін. Як відмічає Бугай Т.В., досліджуючи реформування податкової системи України, бажання реформувати вітчизняну податкову систему було першочерговим завданням кожного уряду [5, с. 33]. Податкова реформа і сьогодні входить у число першочергових пріоритетів реалізації Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020». Мета реформи – побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів [2].

Не дивлячись на таку увагу до податкової системи, класифікація суб'єктів податкових правовідносин в Україні, зокрема тих, які мають безпосереднє відношення до формування бюджетів, чітко не визначена в Податковому кодексі України та відображається нині виключно на рівні правових дисциплін, як зазначає С.О. Данілов [6, с. 160].

Ще одним аргументом обґрунтування актуальності даного дослідження є затвердження Кабінетом Міністрів України положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України, яке відбулося на початку минулого року, а наприкінці вересня 2019 року вже встигло отримати зміни.

Постановка завдання. Дана наукова робота має на меті надати характеристику окремим особливостям адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики, що позначаються на їхніх завданнях та функціях. Для цього необхідно: проаналізувати податкові реформи, що мали місце в Україні; класифікувати суб'єкти формування та реалізації державної податкової політики, які діють в Україні на теперішній час; дослідити нормативні документи, які регламентують їхній правовий статус, зокрема положення про окремі державні органи у сфері податків; уточнити сутність ключових понять та термінів, пов'язаних із засадами їхньої діяльності.

Результати дослідження. Сучасна система суб'єктів формування та реалізації державної податкової політики є наслідком тривалої розбудови та неодноразового реформування податкової сфери України.

Як зазначає Богатирьова Є.М., податкова реформа, що розпочалася (ще) з початку 90-х років, була непослідовною та не мала під собою науково розроблену концепцію її проведення, що позначалося на постійних змінах податкового законодавства та пошуку нових варіантів реалізації податкової політики, які не були взаємопов'язаними якоюсь програмою стратегічного розвитку країни. Це сприяло тому, що зміни в податковому законодавстві не лише не сприяли покращенню соціально-економічного становища у країні, але діяли навпаки, погіршуючи стан як окремих платників податків, так і в цілому держави [7, с. 28].

Необхідно відмітити, що серед науковців не склалося загальноприйнятої думки щодо етапів проведених реформ. Проте, спираючись на аналіз та співставлення різних підходів, що здій-

снила Богатирьова Є.М., можна навести наступні кроки, які відбувались у сфері оподаткування під час її розбудови в Україні:

1991–1995 роки – перший етап податкової реформи, пов’язаний із прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» [8]. Загальна стратегія податкової політики була спрямована на створення високорозвиненої виробничої, фінансової і науково-технічної інфраструктури економіки України та структурну перебудову народного господарства, розвиток усіх галузей та їх конкурентоспроможності на світовому ринку, рівноправне входження України у світовий економічний простір;

1996–2003 роки – другий етап податкової реформи, пов’язаний із виданням Указу Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» № 621/96 від 31 липня 1996 року [9]. Загальна стратегія податкової політики була спрямована на захист інтересів вітчизняного товаровиробника, посилення податкової та платіжної дисципліни, забезпечення своєчасних надходжень до дохідної частини бюджету, створення в Україні стабільної податкової системи;

2004–2009 роки – третій етап податкової реформи, пов’язаний із введенням у дію змін у Закон України «Про податок на прибуток підприємств» [10] та початок дії нового Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» [11]. Загальна стратегія податкової політики була спрямована на побудову сучасної конкурентоспроможної, соціально-орієнтованої ринкової економіки, інтегрованої в Європейське Співтовариство, забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі;

з 2010 року – четвертий етап податкової реформи, пов’язаний із прийняттям Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [12]. Загальна стратегія податкової політики була спрямована на забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів.

На нашу думку, наведену періодизацію доцільно доповнити такими етапами та ключовими подіями:

2011 рік – п’ятий етап податкової реформи, запланований ще відповідно до Концепції реформування податкової системи 2007 року [13], він пов’язаний із набранням чинності Податкового кодексу України [4], що беззаперечно позитивно відобразилося на рівні правового регулювання податкових правовідносин. Прийняття зазначеного кодексу було заплановане, але, на думку більшості дослідників, саме із цього часу проблема суб’єктного складу учасників податкових правовідносин та визначення їхнього правового статусу набуває нової актуальності [6, с. 160].

Із 2015 року – шостий етап податкової реформи, пов’язаний із схваленням Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020». Дана реформа стосовно частини, що стосується сфери оподаткування, спрямована на перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає в нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переplat [2].

Навіть під час поверхового аналізу впроваджених податкових реформ, які відбувались в Україні, можна спостерігати поступове зміщення фокусу з інтересів держави й функції контролю до обслуговуючої, тобто сервісної моделі. Отримані відомості про визначені реформами вектор розвитку нам буде доцільно використати під час дослідження сучасної системи суб’єктів формування та реалізації податкової політики України.

Аналізуючи обрану для дослідження систему суб’єктів, необхідно зазначити, що законодавство не містить визначення поняття «суб’єкт податкових правовідносин». А також слід врахувати той факт, що науковці не дійшли спільної думки щодо визначення понять «суб’єкт права» і «суб’єкт правовідносин».

За радянських часів окремі науковці, наприклад Алексєєв С.С., під суб’єктом права розуміли особу, що володіє правосуб’єктністю, тобто особу, потенційно (взагалі) здатну бути учасником правовідносин. А суб’єкт правовідношення, на думку Алексєєва С.С., – це реальний учасник цих правових відносин [14, с. 140].

Деяко інших поглядів додержувалась Халфіна Р., яка виділяла у правовідношенні більш вузьке поняття – «учасник права» та зазначала, що, займаючись дослідженням правовідношення як єдності форми і змісту, знаходимося тільки у сфері дійсності, в області реалізації права. Тому в цьому випадку нас повинні цікавити не всі потенційні можливості осіб, а їхні особливі властивості і якості, що визначають можливість участі у правовідношенні [15, с. 115].

Пізніше науковці, наприклад Кучерявенко М.П., стверджували, що суб'єктом податкового права може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків [16, с. 70].

Таким чином, спираючись на напрацювання зазначених вчених, суб'єкти податкових правовідносин можна визначити як суб'єкти податкового права, які реалізують свою правосуб'єктність.

Зазвичай у правових наукових джерелах виділяють три групи суб'єктів: державу (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), податкові (фіскальні) органи та платників податків [15, с. 52; 16, с. 46; 17, с. 24].

Існують інші підходи до класифікації суб'єктів податкової сфери. Так, наприклад, Чинчин М.М. вважає, що суб'єктів можна поділяти на чотири групи. Першу групу становлять суб'єкти, які представляють владну сторону податкових правовідносин; до другої належать представники зобов'язаної сторони цих правовідносин – платники податків; до третьої вчений зараховує осіб, які виконують суто процесуальні функції в податковому адмініструванні і які не мають власної матеріальної заінтересованості в розглядуваних правовідносинах; четверту групу становлять органи судової влади [18, с. 61].

Проте є й більш розгалужені класифікації. Наприклад, Данілов С.О. пропонує назвати таких суб'єктів податкових правовідносин:

- державу в особі органу законодавчої влади, який встановлює податки та (порядок) їхнього адміністрування (Верховна Рада України);

- органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння;

- державні контролюючі органи в галузі податків: а) органи Державної фіскальної служби України; б) митні органи; в) необхідно зазначити, що, на нашу думку, до цієї групи суб'єктів можна віднести також інші державні органи зі спеціальним статусом, які можуть виконувати контролюючу або наглядову функцію;

- платників податків: а) фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України); б) юридичних осіб (резидентів і нерезидентів України) та їхні відокремлені підрозділи;

- осіб, які сприяють сплаті податків і зборів, це: а) банки; б) податкові агенти; в) державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів [6, с. 163].

Узагальнюючи зібрані дані, можна розглядати класифікацію системи суб'єктів формування та реалізації податкової політики як умовне об'єднання державних органів і груп окремих осіб за критерієм властивої їм ролі або функції у відносинах, що виникають із приводу оподаткування.

Оскільки в рамках даного дослідження нас цікавлять елементи адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики, які відображаються у їхніх завданнях та функціях, то доцільно буде знайти додаткові критерії класифікації суб'єктів.

Так, згідно з частиною 1 ст. 16 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» [19, ст. 16] центральні органи виконавчої влади утворюються як служби, агентства чи інспекції для виконання окремих функцій із реалізації державної політики.

Частина 1 ст. 17 зазначеного закону містить класифікацію центральних органів виконавчої влади за критерієм їхніх основних завдань, а саме:

- 1) надання адміністративних послуг;
- 2) здійснення державного нагляду (контролю);
- 3) управління об'єктами державної власності;
- 4) внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики на розгляд міністрів, які спрямовують та координують їхню діяльність;
- 5) здійснення інших завдань, визначених законами України [19, ч. 1 ст. 17].

А частина 2 цієї ж статті зазначає, що центральні органи виконавчої влади можуть здійснювати одне або кілька визначених частиною першою цієї статті завдань.

У разі якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади складають функції з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам, центральний орган виконавчої влади утворюється як служба.

У разі якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади складають функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери його управління, центральний орган виконавчої влади утворюється як агентство.

У разі якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади складають контрольні-наглядові функції за дотриманням державними органами, органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими особами, юридичними та фізичними особами актів законодавства, центральний орган виконавчої влади утворюється як інспекція [19, ч. 2 ст. 17].

Із зазначеного зрозуміло, що реалізацією державної податкової політики мають займатись насамперед суб'єкти в організаційній формі державної служби, тобто органу, функції якого пов'язані з наданням адміністративних послуг фізичним і юридичним особам. А це тягне за собою одразу два висновки. По-перше, для продовження дослідження доцільно уточнити та розкрити зміст понять, пов'язаних із терміном «адміністративні послуги». А по-друге, користуючись уточненими поняттями, проаналізувати повноваження суб'єктів реалізації податкової політики, зазначені в нормативних документах, що регламентують їхню діяльність.

Тож, прослідковуючи застосування терміна «послуги», слід звернути увагу на Концепцію адміністративної реформи в Україні, затвердженої у 1998 році [20], де застосовувалися терміни «державні послуги» та «управлінські послуги». Маємо відмітити, що ці терміни вживалися як тотожні. На законодавчому рівні термін «державні послуги» набув визначення в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», де під державними послугами розумілися будь-які платні послуги, обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам органами виконавчої влади [21].

В. Долечек звертає увагу на те, що в англійській мові для позначення категорії публічних послуг вживається термін «public services». Але через особливості категорійного апарату так само, як термін «публічна адміністрація» помилково перекладається як «державне управління», замість терміна «публічні послуги» в Україні спочатку прижився термін «державні послуги» [22, с. 94]. Проте особливості перекладу зумовили виникнення різних підходів до розуміння термінів «державний» та «публічний».

У якості визначення терміна «публічні послуги» можна привести думку Т. Коломойця, який розкривав поняття «публічних послуг» як послуг, що надаються фізичним та юридичним особам державними органами щодо реалізації прав, свобод та законних інтересів у публічній сфері [23, с. 179].

Більш поглиблений аналіз підходів науковців та нормативно визначених дефініцій, проведений В. Горбатюк, дає підстави зробити висновок про те, що публічні послуги – це усі послуги, що надаються органами державної влади та місцевого самоврядування в межах законодавчо наданих повноважень або в порядку виконання делегованих повноважень під відповідальність органу влади, що їх делегував [24, с. 54].

Спираючись на аналіз понять, що стосуються надання послуг, Чаусовська С.І. пропонує визначити такі ознаки публічних послуг: скерована діяльність на задоволення певних потреб фізичних та юридичних осіб; здійснення за зверненням фізичних чи юридичних осіб; надається безпосередньо під час особистого контакту із заявником; має нематеріальний характер та чітку адресну спрямованість; є невід'ємною від суб'єктів надання послуги; характеризує суб'єкт надання послуг; має соціальну значимість; зумовлена публічним інтересом; забезпечена фінансовими ресурсами від будь-яких типів публічних інституцій; принципи і процедури надання послуг закріплені в нормативно-правових актах [25, с. 106].

Наразі необхідно зазначити, що сучасний термін «адміністративні послуги» має визначення у чинному законодавстві України. Точніше, таких визначень чотири. Перше з них було закріплене в законодавстві у 2006 році. А останнє міститься в Законі України «Про адміністративні послуги» від 06.09.2012 року № 5203-VI. Згідно з його змістом під адміністративною послугою розуміють: результат здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямований на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків такої особи відповідно до закону [26].

Розглядаючи перспективи й тенденції розвитку адміністративних послуг у сфері податків на прикладі сучасних прогресивних держав, Миронюк Р.В. зазначає, що в основу реформування адміністративно-обслуговуючої функції податкових служб розвинутих країн світу покладено принцип орієнтації на клієнта – платника податків, і створення демократизованої державної інституції, що поступово переходить від суто фіскальної функції до функції стимулювання господарської діяльності конкретного суб'єкта звернення та економічного розвитку країни в цілому, а висока ефективність податкових систем базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій [27, с. 186].

Таким чином, прослідкувавши розвиток поглядів на питання державних, публічних, адміністративних послуг, можна зробити висновок про їх публічно-сервісну сутність, значною мірою спрямовану на забезпечення законних прав та інтересів фізичних і юридичних осіб.

Визначивши зміст основних понять, переходимо до аналізу нормативно-правової бази діяльності суб'єктів реалізації державної податкової політики. Наразі серед чинних нормативно-правових актів України є положення:

- про Державну фіскальну службу України [28];
- про Державну податкову службу України [29];
- про Державну митну службу України [29].

Згідно зі змістом зазначеного Положення Державна фіскальна служба України (ДФС) – це центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [28].

Основні завдання ДФС визначаються частиною 3 Положення. Пункт 1 присвячено реалізації державної політики, а п. 2 – внесенню пропозицій для забезпечення її формування.

У Положенні перераховані 92 завдання, покладені на ДФС, та зазначено, що ДФС здійснює інші повноваження, визначені законом. Слід звернути увагу на те, що не всі завдання, покладені на ДФС, пов'язані з наданням адміністративних послуг. Наприклад, у п. 25 частини 4 Положення йдеться про здійснення службою кінологічного забезпечення діяльності ДФС. Окрім того, в майже 30 завданнях йдеться про здійснення ДФС контролюючих функцій.

Необхідно зазначити, що статтею 6 Закону України Про адміністративні послуги з метою надання вичерпної інформації передбачені й інші джерела отримання відомостей про послуги. Наприклад, створення веб-сайтів, на яких повинна розміщуватися інформація з питань надання відповідних адміністративних послуг [26].

Окрім того, Статтею 8 зазначеного Закону впроваджено поняття «інформаційна картка адміністративної послуги» (документ для платника, що містить загальну інформацію про порядок надання послуги) та «технологічна картка адміністративної послуги» (документ для персоналу, що містить покрокові інструкції з надання послуги) [26].

Продовжуючи аналіз адміністративних послуг ДФС, доцільно скористатися інформацією з розділу «Діяльність; адміністративні послуги» офіційного сайту служби, де повідомляється про 76 видів адміністративних послуг, які надає ДФС; 31 послугу, що надається головними управліннями ДФС; 8 послуг, що надаються Офісом великих платників податків ДФС; та 12 послуг, що надаються митницями ДФС.

Незважаючи на чинність положення про ДФС, від 21 серпня 2019 року в силу вступило Розпорядження Кабінету Міністрів України «Питання Державної податкової служби» № 682-р [30], у якому йдеться про припинення повноважень ДФС із реалізації державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та початок роботи Державної податкової служби України згідно з відповідним Положенням про ДПС.

Положення про ДПС за структурою подібне до положення про ДФС. Згідно з ним Державна податкова служба України (ДПС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) [29]. Частина 3 Положення також поділяє завдання ДПС на реалізацію політики та внесення пропозицій з її формування за перерахованими вище напрямками роботи. У Положенні перераховано 85 завдань, виконання яких покладається на ДПС, із них близько 20 пов'язані з виконанням контролюючих функцій. На офіційному сайті ДПС розміщена інформація про 86 видів адміністративних послуг, що надаються ДПС, 40 адміністративних послуг, що надаються головними управліннями ДПС в областях та м. Києві, та 11 послуг що надаються Офісом великих платників податків ДПС.

Аналогічні дії були проведені Кабінетом Міністрів України в Розпорядженні від 4 грудня 2019 року № 1217-р «Питання Державної митної служби» [31], яким повноваження ДФС із реалізації державної митної політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи були припинені та покладені

на Держмитслужбу. Згідно з Положенням про Держмитслужбу Державна митна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Держмитслужба реалізує державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань державної митної справи [29]. Положення про Держмитслужбу має структуру, подібну до положення про ДПС, у ньому закріплено 85 завдань, які покладаються на Держмитслужбу, з них у 25 випадках йдеться про функції контролю.

На жаль, теперішня якість офіційного сайту Держмитслужби не дозволяє провести аналіз притаманних їй адміністративних послуг. Проте додаткову інформацію із цього питання можна знайти на Єдиному Державному порталі адміністративних послуг, де розміщена інформація про 31 послугу Держмитслужби.

**Висновки.** Підводячи підсумки проведеного дослідження, можна із впевненістю стверджувати, що завдання та функції суб'єктів реалізації державної податкової політики характеризуються рядом особливостей, набутих упродовж тривалого періоду розбудови та реформування податкової сфери держави.

Процес реформування не завжди відбувався послідовно та якісно. На сучасному етапі розвитку держави реформування податкової сфери продовжується, та його не можна вважати завершеним. Прикладом окремих недоліків може слугувати дублювання частини покладених на ДФС та ДПС і Держмитслужбу завдань, закріплених у Положеннях про ці органи. У свою чергу, ця особливість ускладнює чітке визначення та закріплення на рівні законодавства переліку суб'єктів реалізації податкової політики в Україні.

Світовий тренд розбудови адміністративних послуг спрямовано на обслуговуючу, тобто сервісну модель. Україна також дотримується цього напрямку розвитку, що підтверджується аналізом проведених у державі реформ. Прикладом надбань у цьому напрямку може слугувати збільшення кількості послуг, які забезпечують ДПС (86/40/11) та Держмитслужба (31) в порівнянні із ДФС (76/31/8/12).

Особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики знаходять свій відбиток у завданнях та функціях цих суб'єктів.

Зміст функцій, прямо пов'язаних із контролем, для ДПС та Держмитслужби не перевищує одної третини від переліку всіх покладених на них завдань. Це свідчить про те, що більшість їхніх функцій полягає в наданні адміністративних послуг. А відтак статус цих органів у якості «Служби» відповідає нормам Закону України «Про центральні органи виконавчої влади». Окрім того, це надає підстави вважати, що зміст їхньої діяльності відповідно до завдань, зазначених у Положеннях (наприклад, реалізація державної податкової політики; забезпечення надходжень до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів, інші завдання, навіть такі, що стосуються контролю, наприклад, за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального і так далі), більшою мірою представляють із себе публічно-сервісну діяльність.

#### Список використаних джерел:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. Дата оновлення: 17.11.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/436-15>.
2. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5/2015 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.
3. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР Дата оновлення: 21.02.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/254к/96-вр>.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 20.10.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8773>.
5. Бугай Т.В. Концепція реформування податкової системи України: наукові та практичні аспекти. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2014, № 2. С. 32–46. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps\\_2014\\_2\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2014_2_5).
6. Данілов С.О. Суб'єкти податкових правовідносин. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2017, № 2 С. 159–164. URL : <http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2017/10/Випуск-2-3-6-7-2017.pdf>.
7. Богатирьова Є.М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія*. 2013. № 7(186). С. 28–38. URL : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/1138>.



8. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1252-XII. Втрата чинності від 01.01.2011. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/закон%20про%20систему%20оподаткування>.
9. Про заходи щодо реформування податкової політики : Указ Президента України від 31.07.1996 р. № 621/96. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/96>.
10. Про податок на прибуток підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-вр. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр/ed19950406>.
11. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV. Втрата чинності від 01.01.2011. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр>.
12. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава : Програма економічних реформ на 2010-2014 роки : Комітет з економічних реформ при Президентові України від 02.06.2010 р. URL : [http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf).
13. Про схвалення Концепції реформування податкової системи : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р. N 56-р. Втрата чинності від 23.12.2009. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-р>.
14. Алексеев С.С. Общая теория права : в 2-х т. Т. 2. Москва : Юрид. лит., 1982. 360 с.
15. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. Москва : Юрид. лит., 1974. 351 с.
16. Кучерявенко Н.П. Налоговое право. Харків : Консум, 1998. 447 с.
17. Орлюк О.П. Финансовое право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2003– 528 с.
18. Чинчин М.М. Правові основи податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2013. 203 с.
19. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 р. № 3166-VI. Редакція від 29.12.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>.
20. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : Указ Президента України від 22.07.1998 р. № 810/98. Редакція від 28.05.2006. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/810/98>.
21. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР. Втрата чинності від 01.01.2013. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.
22. Долечек В. Управлінські послуги: сутність, ознаки, види. *Вісн. Нац. акад. держ. упр. при Президентові України*. 2003. № 3. С. 93–99.
23. Коломоєць Т. Управлінські послуги в контексті взаємовідносин особи й органів місцевої влади в Україні: концептуальний і нормативний аспекти. *Актуал. пробл. держ. упр. : зб. наук. пр.* / Редкол.: С. М. Серьогін (голов. ред.) [та ін.]. Дніпро : Дніпропетр. регіон. ін-т держ. упр. УАДУ. 2002, Вип. № 1(7). С. 178–182.
24. Горбатюк В. Поняття та види публічних послугу сфері управління державними фінансами. *Актуальні проблеми державного управління*. 2012, Вип. № 3. С. 51–56. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo\\_2012\\_3\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo_2012_3_16).
25. Чаусовська С.І Поняття публічних послуг та їх класифікація. *Серія: державне управління*. 2017. № 1(57). С. 102–108.
26. Про адміністративні послуги : Закон України від 06.09.2012 р. № 5203-VI. Редакція від 04.04.2018. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/term/494>.
27. Миронюк Р.В Окремі напрями впровадження зарубіжного досвіду надання адміністративних послуг податковими органами. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2014. № 4. С. 179–188. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs\\_2014\\_4\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2014_4_25).
28. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236. Редакція від 27.09.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>.
29. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. Редакція від 27.09.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п>.
30. Питання Державної податкової служби : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 21.08.2019 р. № 682-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/682-2019-р>.
31. Питання Державної митної служби : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 04.12.2019 р. № 1217-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1217-2019-р>.