

ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ЗАГАЛЬНИХ СУБ'ЄКТІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ

FEATURES OF THE ACTIVITIES OF GENERAL ENTITIES IMPLEMENTING STATE TAX POLICY IN UKRAINE

В науковій статті звернута увагу, що загальна компетенція суб'єктів, які реалізують державну податкову політику характеризується спорідненістю базових завдань, якими останні наділені та наявністю у них міжгалузевої координації, за допомогою яких стає можливими досягти мети податкової політики.

Визначено, що під загальними суб'єктами реалізації державної податкової політики в Україні слід розуміти відповідну систему державних інституцій, які маючи різну правову природу, наділені адміністративною правосуб'єктністю на відповідній території щодо керівництва, моніторингу та координації суб'єктів, які наділені галузевою та предметною компетенцією з метою наповнення державного бюджету, забезпечення високого рівня добробуту населення, економічного зростання та привабливості інвестиційного клімату в Україні.

Сформульовано ознаки (характерні риси), що притаманні загальним суб'єктам реалізації державної податкової політики: 1) мають різну правову природу діяльності (законотворчий, виконавчий та представницький характер); 2) чітка нормативна регламентація відповідної компетенції; 3) мета створення та функціонування останніх спрямовано на виконання таких функцій як: адміністрування, законотворчість та представництво; 4) мають функціональну та інституціональну самостійність; 5) повноваження стосуються управлінських, моніторингових та координаційних повноважень у сфері реалізації державної податкової політики; 6) територіальність, що передбачає управління, моніторинг та координацію суб'єктів, які мають галузеву та предметну компетенцію на певній території; 7) мають адміністративну правосуб'єктність в зазначеній сфері тощо.

Ключові слова: державна податкова політика, суб'єкт загальної компетенції, система державних інституцій, адміністративна правосуб'єктність, державний бюджет, економічне зростання, інвестиційний клімат.

The scientific article draws attention to the fact that the general competence of the entities that implement the state tax policy is characterized by the affinity of the basic tasks assigned to them and the presence of interdisciplinary coordination, with the help of which it becomes possible to achieve the goal of the tax policy.

It was determined that the general subjects of the implementation of state tax policy in Ukraine should be understood as the relevant system of state institutions, which, having different legal nature, are endowed with administrative legal personality in the relevant territory for the management, monitoring and coordination of subjects, which are endowed with sectoral and subject competence with the aim of filling the state budget, ensuring a high level of population welfare, economic growth and the attractiveness of the investment climate in Ukraine.

The characteristics (characteristics) inherent in the general subjects of implementation of the state tax policy are formulated: 1) they have different legal nature of activity (legislative, executive and representative nature); 2) clear normative regulation of the relevant competence; 3) the purpose of creation and operation of the latter is aimed

at performing such functions as: administration, law-making and representation; 4) have functional and institutional independence; 5) powers relate to management, monitoring and coordination powers in the sphere of implementation of state tax policy; 6) territoriality, which involves the management, monitoring and coordination of entities that have branch and subject competence in a certain territory; 7) have administrative legal personality in the specified area, etc.

Key words: *state tax policy, subject of general competence, system of state institutions, administrative legal personality, state budget, economic growth, investment climate.*

Постановка проблеми. Складна геополітична ситуація, не могла не вплинути на стан економіки в усіх Європейських країнах, а отже і на стан економічного розвитку Української держави, що стало поштовхом для дослідження ролі та особливостей діяльності загальних суб'єктів реалізації державної податкової політики. Наголосимо, що ефективна податкова політика надає можливість по-перше, забезпечити виконання всіх взятих на себе державою зобов'язань соціального та оборонного спрямування; по-друге, сприяє підтриманню балансу між публічними та приватними інтересами в сфері отримання прибутку; по-третє, виступає індикатором інвестиційної активності як з боку внутрішніх так і зовнішніх інвесторів. Досягнення цього можливо за умови злагодженої та системної роботи усіх суб'єктів, які мають повноваження у сфері формування та реалізації державної податкової політики. Особливої уваги в цьому контексті потребують ті суб'єкти, які не маючи предметної компетенції саме в питаннях реалізації державної податкової політики впливають на стан її формування, маючи універсальні (загальні) компетентності.

Зауважимо, що питання саме інституціональної складової забезпечення державної податкової політики в якості окремого монографічного дослідження не вивчалось, а розглядалось в рамках більш загальної проблематики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Доцільно вказати, що діяльності загальних суб'єктів реалізації державної податкової політики в Україні було присвячено праці вчених, серед яких: В. Б. Авер'янов, В. Л. Андрущенко, О. О. Бандурка, В. Т. Білоус, Ю. П. Битяк, О. О. Бригінця, О. Д. Василик, В. М. Гаращук, О. В. Джафарова, О. Ю. Дубовик, М. П. Кучерявенко, С. М. Левчуко, Н. А. Літвін, І. С. Мироненко, В. І. Мельник, Р. В. Миронюк, І. Л. Райнін, Л. А. Савченко, В. І. Теремецький, О. П. Угровецький, В. П. Хомутенко, С. О. Шатрава та багато інших.

Мета статті спрямована на визначення особливостей діяльності суб'єктів, які наділені загальною компетенцією щодо реалізації державної податкової політики в Україні.

Виклад основного матеріалу. В попередніх наукових публікаціях нами було виокремлено коло суб'єктів, які за своїми компетентностями відносяться до загальних, а саме: Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Рада міністрів АРК, місцеві державні адміністрації, військово-цивільні адміністрації тощо.

Спробуємо спираючись на норми діючого законодавства проаналізувати загальні компетентності кожного із виокремлених нами суб'єктів. Звернення до ст. 75 Конституції України свідчить, що Верховна Рада України є єдиним органом законодавчої влади України. Тобто виходячи з цього, остання є ключовим (основним) суб'єктом її формування, оскільки це впливає з її повноважень, які визначені ст. 85.

Зауважимо, що Верховна Рада України приймає ключові нормативно-правові акти щодо реалізації державної податкової політики серед яких: Податковий та Митний Кодекси України, Закони України «Про Державний бюджет на 2021 рік», «Про інвестиційну діяльність», «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про захист економічної конкуренції», «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та ряд інших. До цієї групи загальних повноважень ВР України щодо формування державної податкової політики можна віднести затвердження концептуальних та стратегічних документів, які стосуються загальнодержавних програм економічного розвитку та затвердження рішення щодо схвалення Програми діяльності Кабінету Міністрів України.

До загальних управлінських повноважень ВР України щодо саме реалізації державної податкової політики можна віднести *контрольні повноваження*, які стосуються: 1) виконання Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про стан його виконання; 2) діяльності Кабінету Міністрів України в цілому та Міністра фінансів України, як члена уряду, який відповідальний саме за реалізацію податкової політики; 3) використання позик і економічної допомоги, що надається іноземними державами, банками та міжнародними фінансовими організаціями; 4) інших видів діяльності за якими передбачено парламентський контроль; 5) діяльності

всіх державних інституцій, керівників підприємств, установ та організацій незалежно від їх підпорядкування і форм власності в частині реалізації державної податкової політики в рамках депутатського запиту [1; 2]. Також можна виділити кадрові повноваження, які стосуються призначення та звільнення високопосадовців (Голови Національного банку України та складу Ради Національного банку України, а також Міністра фінансів України), які очолюють галузеві інституції, які тим чи іншим способом задіяні в реалізації державної податкової політики.

Особливої уваги потребує така організаційна форма роботи Верховної Ради України як – комітети. Згідно Закону України «Про комітети Верховної Ради України» останні утворюються з числа народних депутатів України для здійснення організаційної, законопроектної та контрольної роботи [3]. В контексті нашого дослідження цікавими є повноваження Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики, а також його підкомітету – діяльності податкових органів.

Предметами віданнями Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики є: 1) система оподаткування, загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі), місцеві податки та збори, інші доходи бюджетів неподаткового характеру, а також страхові нарахування на фонд оплати праці; 2) організація та діяльність податкових органів; 3) податкові пільги; 4) податковий борг та/або податкові зобов'язання; 4) митна справа та митні тарифи; 5) діяльність митних органів; 6) законодавче регулювання ринку спирту, алкоголю і тютюну; 7) оподаткування та діяльність державних лотерей і грального бізнесу [4].

Отже, Верховна Рада України будучи єдиним законотворчим органом в державі виконує ряд інших, так би мовити управлінських функцій, як-то: контрольна, кадрового погодження, моніторингова, загального нагляду (створення тимчасових спеціальних комісій для), а також правоохоронну – розслідування (створення тимчасових слідчих комісій) питань, які становлять суспільний інтерес. Виходячи з цього можна зробити висновок, що останню можна віднести до суб'єктів публічного адміністрування. На підтвердження цього наведемо позицію іноземного дослідника, який наголошує що публічна адміністрація пов'язана, насамперед, з державним сектором і включає центральну державну адміністрацію (законодавча, виконавча та судова влада), місцеву адміністрацію та самоврядування, адміністрацію організацій з ідеальними цілями (тобто таких, що відображають публічні цілі та задовольняють публічні потреби й інтереси), адміністрацію державних та громадських підприємств, адміністрацію міжнародних публічних організацій [5, с. 14–15]. Таким чином віднесення Верховної Ради України до суб'єктів, які мають загальні компетентності щодо реалізації державної податкової політики є цілком обґрунтованим.

Характеристику наступного суб'єкта, який має загальні компетентності щодо реалізації державної податкової політики доцільно розпочати з наведення позиції П. О. Угровецького. Так дослідник наголошує на тому, що не треба ідеалізувати теорію розподілу державної влади. Нині ця теорія зазнала суттєвих доповнень. Якщо, навіть, узяти до уваги чинну Конституцію України, то побачимо, що вона в систему органів механізму держави, поряд з законодавчими, виконавчими органами та органами правосуддя, включає і самостійні форми, види державної діяльності з владними повноваженнями, а саме: виборчу діяльність, діяльність Президента України, а також діяльність прокуратури України, яким у Конституції України приділено окремі розділи, відповідно III, V, VII [6, с. 17]. Виходячи з наведеної позиції, Президента України доцільно віднести до суб'єктів, які мають загальні компетентності щодо реалізації державної податкової політики. Спробуємо обґрунтувати зазначену позицію, спираючись на норми чинного законодавства. Так, згідно ст. 106 Конституції Президент України виконує такі повноваження [1]:

- забезпечує державну незалежність, національну безпеку і правонаступництво держави [1]. Зазначені повноваження мають загальний вплив і на реалізацію податкової політики, оскільки податкова політика є складовою національної безпеки [7], а економічний суверенітет забезпечує державну незалежність;

- представляє державу в міжнародних відносинах, здійснює керівництво зовнішньополітичною діяльністю держави, веде переговори та укладає міжнародні договори України [1]. Виконуючи представницькі функції Президент України, представляє нашу державу на різних міжнародних площадках, що впливає на інвестиційну привабливість нашої держави та залучення різного роду інвестиційних та грантових позик від інших держав та фінансових установ, що на пряму впливає на податкову політику держави;

- зупиняє дію актів Кабінету Міністрів України з мотивів невідповідності Конституції. Виходячи з того, що Кабінет Міністрів України є одним із ключових суб'єктів реалізація державної

податкової політики то повноваження Президента зупиняти дію актів (які можуть містити норми щодо врегулювання окремих податкових відносин) свідчить про те, що останній впливає на реалізацію податкової політики;

– очолює Раду національної безпеки і оборони України, яка будучи дорадчим органом при Президентові України координує і контролює діяльність органів виконавчої влади у сфері національної безпеки і оборони [1]. Як приклад наведемо рішення Ради національної безпеки і оборони від 11 серпня 2021 року, яким прийнято документ «Про Стратегію економічної безпеки України на період до 2026 року» [8], в якому питанням податкової політики приділено достатньо уваги. Зауважимо, що питання податкової політики в актах, які приймаються РНБО, а вводяться в дію Указом Президента України мають вагомий масив;

– кадрові повноваження Президента України в частині призначення на посаду та звільнення з посади половини складу Ради Національного банку України, присвоєння вищих спеціальних звань та класних чинів, нагородження президентськими відзнаками та нагородами. Зазначені повноваження є різновидом повноважень публічного адміністрування та свідченням того, що інститут Президентства України об'єднує в собі різні за правовою природою компетенції, що робить останній дієвим інструментом реалізації податкової політики держави тощо.

Найбільш численну групу суб'єктів щодо реалізації державної податкової політики, які мають загальні компетенції складають центральні та територіальні органи виконавчої влади на чолі з Кабінетом Міністрів України.

Саме Кабінет Міністрів відіграє ключову роль в питаннях як формування так і реалізації державної податкової політики, про це прямо наголошено в Конституції України [1], Законах України «Про Кабінет Міністрів України» [9], «Про центральні органи виконавчої влади» [10] та ряд інших.

Передумовою окреслення загальної компетенції Кабінету Міністрів України щодо реалізації державної податкової політики є аналіз позицій вчених адміністративного та конституційного права, які останню поділяють на види. Як наголошує О. В. Совгіря компетенцію органів виконавчої влади необхідно поділяти на реальну (закріплену в компетенційних актах щодо кожного діючого органу) та потенційну (виявляється в повному обсязі у завданнях та функціях держави) [11, с. 159–165]. На думку І. Л. Райніна, основним критерієм розмежування є характер компетенції, який відображає потребу делегування повноважень органу виконавчої влади та може бути пов'язаний з певними соціально-економічними, політичними, правовими та організаційними чинниками державного управління [12, с. 127]. Беручи до уваги висловлені позиції та трансформуючи останні на предмет дослідження зробимо проміжний висновок, що компетенція Кабінету Міністрів України, що визначена статтею 116 є так би мовити є потенційною тобто формулюється виходячи із завдань та функцій держави. А реальною є та, що визначена Законом України «Про Кабінет Міністрів України».

До потенційної загальної компетенції Кабінету Міністрів України слід віднести наступну:

– забезпечує державний суверенітет і економічну самостійність України, здійснення внутрішньої і зовнішньої політики держави, виконання Конституції і законів України, актів Президента України;

– забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики;

– розробляє і здійснює загальнодержавні програми економічного, розвитку України;

– забезпечує рівні умови розвитку всіх форм власності; здійснює управління об'єктами державної власності відповідно до закону;

– розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України Державного бюджету України, подає Верховній Раді України звіт про його виконання;

– організовує і забезпечує здійснення зовнішньоекономічної діяльності України, митної справи;

– спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади [1; 9].

Перелік наведених повноважень характеризують Кабінет Міністрів України, саме як орган, який здійснює загальне керівництво (публічне адміністрування) всіма сферами суспільного розвитку в цілому та у сфері податкової політики зокрема. Останні умовно можна поділити на: нормотворчі; контрольні; координаційні; моніторингові; кадрові та організаційні. Тобто можна зробити таке припущення, що саме в Конституції України визначена компетенція Кабінету Міністрів України, яка за змістом є потенційною та відображає призначення цієї державної інституції в механізмі держави та включає до змісту предмети відання та повноваження.

При цьому в Законі України «Про Кабінет Міністрів України» мова йде окремо про *компетенцію та повноваження*. Це свідчить, що останні не є тотожними. Не занурюючись в теоретичний аналіз змісту зазначених категорій, зауважимо, що повноваження є більш вузьким поняттям аніж компетенція та відображають конкретні право обов'язки Кабінету Міністрів України.

Стаття 20 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» [9] має назву: «Основні повноваження Кабінету Міністрів України». При цьому всі повноваження згруповані в залежності від певної сфери регулювання суспільних відносин. Повноваження щодо реалізації державної податкової політики віднесені до повноважень у *сфері економіки, фінансів, трудових відносин, зайнято ті населення, трудової міграції, оплати та охорони праці*. Це цілком зрозуміло, оскільки питання оподаткування, сплати податків напряму пов'язано зі сферою економіки і становить основу економічного розвитку будь-якої держави.

Потребує також уваги компетенція місцевих державних адміністрацій, які згідно ст. 118 Конституції України здійснюють виконавчу владу в областях і районах, містах Києві та Севастополі [1]. Обласна державна адміністрація в межах своїх повноважень здійснює виконавчу владу на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці – області, а також реалізує повноваження, делеговані їй відповідною обласною радою. За допомогою обласних і районних адміністрацій, діючих за територіальним принципом, вищі за державною ієрархією органи виконавчої влади України (Президент України, Кабінет Міністрів України, а також міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, мають можливість здійснювати свої функції у сфері державного управління на місцях. Обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям підпорядковуються відповідно районні, районні у містах Києві та Севастополі державні адміністрації [12, с. 141].

Звернення до норм Закону України «Про місцеві державні адміністрації» [13] свідчить, що компетенція місцевих державних адміністрацій поділена на загальні повноваження (Глава 1) та галузеві повноваження (Глава 2). Першу групу повноважень складають потенційні повноваження, які дублюються із тими, що закріплені в Конституції України та визначають мету та призначення останніх в системі органів виконавчої влади. При цьому в статті 13 зазначеного Закону мова йде про питання, що вирішуються місцевими державними адміністраціями та перераховуються відповідні сфери суспільних відносин. Такий підхід до формулювання повноважень місцевих державних адміністрацій вбачається нам не коректним, оскільки не розкриває зміст останніх.

При цьому галузеві повноваження місцевих державних адміністрацій сформульовані спираючись на предмети відання, які були визначені в загальних повноваженнях та розкривають конкретні управлінські дії зазначених суб'єктів щодо реалізації державної податкової політики. Вважаємо, що в Законі України «Про місцеві державні адміністрації» не коректно сформульовано назву Глави 1 «Повноваження місцевих державних адміністрацій», оскільки зміст цієї глави розкриває саме предмети відання місцевих державних адміністрацій, виходячи із яких формуються повноваження останніх. Відповідно і виокремлення галузевої компетенції місцевих державних адміністрацій не має під собою ні якого сенсу, оскільки її просто не має. Місцеві державні адміністрації наділені загальними компетентностями суб'єкта управління на певній адміністративно-територіальній одиниці, тобто виконують такі управлінські повноваження як: контроль, нормотворчість (підзаконна), адміністрування, координація, узгодження тощо.

Висновки. Підсумовуючи вищенаведене, спробуємо сформулювати ознаки (характерні риси), що притаманні загальним суб'єктам реалізації державної податкової політики: 1) мають різну правову природу діяльності (законотворчий, виконавчий та представницький характер); 2) чітка нормативна регламентація відповідної компетенції; 3) мета створення та функціонування останніх спрямовано на виконання таких функцій як: адміністрування, законотворчість та представництво; 4) мають функціональну та інституціональну самостійність; 5) повноваження стосуються управлінських, моніторингових та координаційних повноважень у сфері реалізації державної податкової політики; 6) територіальність, що передбачає управління, моніторинг та координацію суб'єктів, які мають галузеву та предметну компетенцію на певній території; 7) мають адміністративну правосуб'єктність в зазначеній сфері тощо.

Під загальними суб'єктами реалізації державної податкової політики в Україні будемо розуміти відповідну систему державних інституцій, які маючи різну правову природу, наділені адміністративною правосуб'єктністю на відповідній території щодо керівництва, моніторингу та координації суб'єктів, які наділені галузевою та предметною компетенцією з метою наповнення державного бюджету, забезпечення високого рівня добробуту населення, економічного зростання та привабливості інвестиційного клімату в Україні.

Таким чином, загальна компетенція суб'єктів, що реалізують державну податкову політику характеризується спорідненістю базових завдань, якими останні наділені та наявністю у них міжгалузевої координації, за допомогою яких, стає можливими досягти мети податкової політики.

Список використаних джерел:

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
2. Про статус народного депутата України : Закон України від 17.11.1992 № 2790-ХІІ. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/2790-12>
3. Про комітети Верховної Ради України : Закон України від 04.04.1995 № 116/95-ВР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/116/95-%D0%B2%D1%80>.
4. Комітет Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики. URL : <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/commBillProcIdMain/5296?current=1>.
5. Лахижа М. Дефініція поняття «публічна адміністрація» в Республіці Болгарія. *Публічне управління: теорія та практика* : зб. наук. пр. асоціації докторів наук з державного управління. Харків : ДокНаукДержУпр. Вип. 3 (11). 2012. С. 13-16.
6. Угровецький П. О. Адміністративні акти органів прокуратури : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 195 с.
7. Про національну безпеку України : Закон України від 21.06.2018 № 2469-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19#Text>.
8. Про Стратегію економічної безпеки України на період до 2025 року : рішення РНБО від 11.08.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0048525-21/sp:max50:nav7:font2#Text>
9. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27.02.2014 № 794-VII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text>.
10. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 № 3166-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17#Text>.
11. Совгиря О. В. Загальні питання компетенції Кабінету Міністрів України : конституційно-правовий аспект. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2011. № 4 (8). С. 159–165.
12. Райнін І. Л. Адміністративно-правові засади управління розвитком регіону : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2016. 503 с.
13. Про місцеві державні адміністрації : Закон України від 09.04.1999 № 586-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/586-14>.