

**Єфремов Артем Олександрович,**  
кандидат юридичних наук,  
начальник Головного управління ДПС у Харківській області  
як відокремленого підрозділу Державної податкової служби України

## **УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ СТРУКТУРИ ОКРЕМИХ ЕЛЕМЕНТІВ СИСТЕМИ СУБ'ЄКТІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ**

Аналіз організаційно-функціональної структури окремих елементів системи суб'єктів реалізації державної податкової політики, а саме Державної податкової служби України, Державної фіскальної служби України (податкової міліції) та Ради бізнес-омбудсмена, дав можливість зробити наступні висновки.

По-перше, доведено недоцільність функціонування Департаменту методології, оскільки по суті він здійснює функції, котрі можуть бути розподілені між Юридичним департаментом і Департаментом міжнародного співробітництва, за умови розширення функцій останнього, в частині здійснення взаємодії з міжнародними організаціями та іншими суб'єктами в сфері оподаткування, а також національними органами державної влади та місцевого самоврядування. В свою чергу розширення функцій Департаменту міжнародного співробітництва потребує зміни його назви, яка б у повному обсязі відображала весь спектр діяльності даного структурного підрозділу, наприклад, Департамент міжнародного та національного співробітництва.

По-друге, підкреслено актуальність реорганізації ДФС України, та віднесення повноважень податкової міліції до спеціальних правоохоронних органів.

По-третє, обґрунтовано необхідність розширення повноважень Ради бізнес-омбудсмена як нормотворчих так і організаційних. Наразі, відсутні належні умови для діалогу між податковими органами та основними суб'єктами платників податків – представниками бізнес середовища, з метою обговорення проблем пов'язаних із процесом оподаткування та пошуку оптимальних шляхів їх вирішення. З метою розв'язання викладених вище проблем вважаємо необхідним розширити завдання Ради бізнес-омбудсмена, зокрема віднести до їх переліку посередництво між суб'єктами господарювання та податковими органами, фактично використовуючи її як платформу для налагодження діалогу між вказаними суб'єктами.

**Ключові слова:** суб'єкти реалізації державної податкової політики, організаційно-функціональна структура, податкові органи, система, Державна податкова служба України, Державна фіскальна служба України, Рада бізнес-омбудсмена.

### **Efremov A. IMPROVING THE ORGANIZATIONAL AND FUNCTIONAL STRUCTURE OF CERTAIN ELEMENTS OF THE SYSTEM OF SUBJECTS OF STATE TAX POLICY IN UKRAINE.**

Analysis of the organizational and functional structure of certain elements of the system of subjects of state tax policy, namely the State Tax Service of Ukraine, the State Fiscal Service of Ukraine (tax police) and the Business Ombudsman Council, gave the following conclusions.

First, the inexpediency of the Department of Methodology has been proved, as it essentially performs functions that can be divided between the Legal Department and the Department of International Cooperation, provided that the latter expands its functions in cooperation with international organizations and other entities in the field of taxation, as well as national bodies of state power and local self-government. In turn, the expansion of the functions of the Department of International Cooperation requires a change in its name, which would fully reflect the full range of activities of this structural unit, such as the Department of International and National Cooperation.

Secondly, the urgency of reorganizing the SFS of Ukraine and assigning the powers of the tax police to special law enforcement agencies was emphasized.

Third, the need to expand the powers of the Business Ombudsman Council, both rule-making and organizational, is justified. At present, there are no proper conditions for dialogue between the tax authorities and the main subjects of taxpayers - representatives of the business environment, in order to discuss issues related to the taxation process and find optimal ways to solve them. In order to solve the above problems, we consider it necessary to expand the tasks of the Business Ombudsman Council, in particular to include mediation between businesses and tax authorities, in fact using it as a platform for dialogue between these entities.

**Key words:** subjects of state tax policy implementation, organizational and functional structure, tax authorities, system, State Tax Service of Ukraine, State Fiscal Service of Ukraine, Business Ombudsman Council.

**Постановка проблеми.** Систему суб'єктів реалізації державної податкової політики в Україні можна представити як цілісне утворення до якого входять: загальні та спеціальні суб'єкти; органи місцевого самоврядування та інституції громадянського суспільства. В межах даного дослідження вважаємо за доцільне приділити увагу окремим видам суб'єктів втілення державної податкової політики. Насамперед, маємо на увазі спеціальних суб'єктів і громадські інституції, що можна пояснити наступним чином: перші є провідними органами на які покладаються обов'язки з втілення сукупності заходів у межах податкової політики, в той час коли інші окрім того, що зобов'язані сплачувати податки є основними споживачами податкових продуктів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Система суб'єктів реалізації державної податкової політики як і її окремі елементи є постійним предметом дослідження в різних галузях науки: теорії управління (Ю.М.Руденко [1], В. В. Литвин [2]); економіки (О. В. Третякова [3], К. І. Швабій [4]) та юриспруденції (І. В. Ясько [5]). Разом із тим, у жодній із наукових праць суб'єкти реалізації державної податкової політики не були розглянуті як цілісне комплексне утворення, що нівелювало можливість проаналізувати її структуру з метою виявлення

конкретних організаційно-правових проблем їх функціонування.

**Мета статті** полягає в розробці конкретних пропозицій, у тому числі внесення відповідних законодавчих змін, щодо удосконалення організаційно-функціональної структури окремих елементів системи суб'єктів реалізації державної податкової політики, насамперед спеціальних суб'єктів і громадських інституцій.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Варто зазначити, що модернізації потребує не тільки система суб'єктів реалізації державної податкової політики, а і внутрішня структура її окремих складових елементів, мова йде про Державну податкову службу України (далі – ДПС України) в апараті якої сьогодні функціонує Юридичний департамент і Департамент методології. До завдань Юридичного департаменту віднесено: контроль за додержанням податкового законодавства державними органами, в тому числі за діяльністю юридичними підрозділами територіальних органів ДПС України; надання допомоги пов'язаної з представництвом інтересів ДПС України з іншими органами та в суді; супроводження в судах спорів пов'язаних із проходженням публічної служби та в усіх інших питаннях, які не стосуються процесу оподаткування; нормативна діяльність, зокрема розробка в межах компетенції проектів нормативно-правових актів; проведення юридичної експертизи проектів, а також перевірка на відповідність міжнародним стандартам, договорам і нормам; проведення правоосвітницької діяльності серед працівників ДПС України, а також вирішення кадрових питань Юридичного департаменту [6].

Департамент методології здійснює схожі з Юридичним департаментом функції: нормотворчу діяльність у податковій сфері, в тому числі підготовку відповідних законопроектів; надання податкових консультацій; «координацію роботи структурних підрозділів ДПС щодо взаємодії ДПС з органами державної влади; координацію роботи структурних підрозділів ДПС щодо адаптації нормативно-правових актів з питань, що належать до компетенції ДПС, до законодавства Європейського Союзу; координація роботи структурних підрозділів ДПС щодо реалізації державної регуляторної політики» [7].

Аналіз вказаних обсягів повноважень дає підстави стверджувати, що обидва департаменти реалізують нормативну діяльність, здійснюють підготовку проектів законів, перевіряють їх зміст, у тому числі на відповідність міжнародним стандартам, договорам та іншим документам. До того ж, завдання та функції між структурними підрозділами апарату ДПС України розподілено за принципом спеціалізації, а Департамент методології фактично одночасно реалізує дві протилежні за своїм змістом функції – нормотворчу та функцію взаємодії.

Окремої уваги в контексті оптимізації системи суб'єктів реалізації державної податкової політики в Україні потребує такий структурний підрозділ як податкова міліція. Згідно з абз. 2 п. 7 Положення про Державну фіскальну службу України затвердженим постановою Кабінету Міністрів України (далі – КМ України) від 21.05.2014 № 236: «у складі ДФС та її територіальних органах діють підрозділи податкової міліції, які здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, виконують оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції» [8]. Перш за все, слід акцентувати увагу на тому, що не зважаючи на важливі функції податкової міліції, її назва не відповідає сучасним реаліям системи правоохоронних органів, внаслідок реформи якої було ліквідовано окремі територіальні органи Міністерства внутрішніх справ України та створено нові юридичні особи публічного права – територіальні органи Національної поліції [9]. При чому, попри масштабну реформу правоохоронних органів податкова міліція, на відміну від інших суб'єктів, не була реформована, а отже, діє на підставі засад, що не відповідають завданням, поставленим перед ДПС України та Державною фіскальною службою України (далі – ДФС України), а також їх організаційно-правовим засадам діяльності.

Наступним нагальним питанням, що стосується не тільки оптимізації системи суб'єктів реалізації державної податкової політики в Україні, а і процесу оподаткування є налагодження діалогу між ДПС України та бізнес середовищем. Справа в тому, що по суті основну частину податків Державного бюджету України становлять податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості та податок на прибуток підприємств, які сплачують суб'єкти господарської діяльності. Наразі важливо зробити процес оподаткування зручним і оптимальним саме для суб'єктів господарювання, які в свою чергу, в випадку створення сприятливих умов оподаткування, зможуть підвищити ефективність виробництва, наростити його потужності, що призведе до збільшення прибутків, і пропорційного збільшення суми податків. Окрім того, прості та зручні умови оподаткування дозволять попередити факти приховування своїх доходів тими суб'єктами господарювання, що займаються підприємницькою діяльністю, зменшити випадки ухилення від сплати податків і активувати додаткові напрями в сфері детінізації економіки. Зрозуміло, що створити такі умови для суб'єктів підприємницької діяльності неможливо без ведення систематичних і ефективних діалогів із вказаними суб'єктами.

Сьогодні бізнес середовище стикається з низкою проблем при закупівлі необхідної сировини для виробництва, зокрема з закордону, внаслідок дорожнечі якої, вартість кінцевого товару є не конкурентоспроможною. В такому випадку підприємцю вигідніше відмовитись від такого циклу виробництва та продажу ряду позицій, а ні ж виробляти товар, який не матиме попиту. Описаний випадок є нічим іншим як сучасними реаліями, а вирішити це та інші питання можливо лише у випадку детального усестороннього вивчення проблем. За таких умов доцільно створити платформу, де підприємці зможуть не подавати скарги на дії податкових органів, а зможуть виступати зі своїми пропозиціями та рекомендаціями стосовно удосконалення системи оподаткування, матимуть змогу конструктивно обговорити проблеми, що заважають розвитку бізнесу. В цьому напрямі на позитивну оцінку заслуговують кроки уряду щодо надання додаткової можливості окремим категоріям платників податків оскаржувати діяння органів державної влади, які стосуються нарахування/ сплати

податків, проведення податкових перевірок і її результати. Такі скарги платники податків можуть подати безпосередньо до Ради бізнес-омбудсмена, який має статус «консультативно-дорадчого органу Кабінету Міністрів України» [10]. Окрім розгляду скарг Рада бізнес-омбудсмена: здійснює нормотворчу діяльність щодо забезпечення функціонування установ бізнес-омбудсмена; «надання органам державної влади та органам місцевого самоврядування рекомендацій щодо забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері підприємницької діяльності з метою її вдосконалення та поліпшення умов провадження підприємницької діяльності, запобігання корупційним діянням та/або іншим порушенням законних інтересів суб'єктів підприємництва; надання органам державної влади та органам місцевого самоврядування, суб'єктам господарювання, що належать до сфери їх управління, рекомендацій щодо удосконалення та оптимізації процедур та/або способу, у який вони виконують свої повноваження, провадять підприємницьку чи іншу діяльність» [10] (п. 4 Положення про Раду бізнес-омбудсмена схваленого постановою КМ України від 26.11.2014 № 691).

Отже, даний орган утворено як посередника між бізнес середовищем і органами державної влади, які зокрема здійснюють оподаткування, але здебільшого для позасудового вирішення конфліктів. Зважаючи на важливість налагодження взаємодії між суб'єктами оподаткування та платниками податків, насамперед, суб'єктами господарювання, котрі займаються підприємницькою діяльністю, вважаємо за можливе до завдань Ради бізнес-омбудсмена віднести посередництво між суб'єктами господарювання та податковими органами, фактично використовуючи її як платформу для налагодження діалогу між вказаними суб'єктами. На нашу думку саме мета створення та призначення Ради бізнес-омбудсмена відповідає статусу посередника, окрім того вона має потенційні можливості для ініціювання зустрічей з представниками бізнесу для обговорення та пошуку спільних рішень стосовно оптимізації оподаткування в Україні, які матимуть форму пропозицій і рекомендацій для податкових органів і інших органів державної влади, котрі реалізують державну податкову політику.

**Висновки.** Підсумовуючи наведене вище слід зробити наступні висновки.

По-перше, в структурі ДПС України сумнівним вбачається функціонування Департаменту методології, оскільки по суті він здійснює функції, котрі можуть бути розподілені між Юридичним департаментом і Департаментом міжнародного співробітництва ДПС України, за умови розширення функцій останнього, в частині здійснення взаємодії з міжнародними організаціями та іншими суб'єктами в сфері оподаткування, а також національними органами державної влади та місцевого самоврядування. В свою чергу розширення функцій Департаменту міжнародного співробітництва потребує зміни його назви, яка б у повному обсязі відображала весь спектр діяльності даного структурного підрозділу, наприклад, Департамент міжнародного та національного співробітництва.

По-друге, слід підкреслити актуальність реорганізації ДФС України, та віднесення повноважень податкової міліції до спеціальних правоохоронних органів.

По-третє, потребує розширення повноважень Ради бізнес-омбудсмена як нормотворчих так і організаційних. Наразі, відсутні належні умови для діалогу між податковими органами та основними суб'єктами платників податків – представниками бізнес середовища, з метою обговорення проблем пов'язаних із процесом оподаткування та пошуку оптимальних шляхів їх вирішення. З метою розв'язання викладених вище проблем вважаємо необхідним розширити завдання Ради бізнес-омбудсмена, зокрема віднести до їх переліку посередництво між суб'єктами господарювання та податковими органами, фактично використовуючи її як платформу для налагодження діалогу між вказаними суб'єктами.

Разом із тим, оновлення завдань Ради бізнес-омбудсмена потребує внесення змін до профільного нормативно-правового акту, що регламентує її діяльність – Положення про Раду бізнес-омбудсмена схваленого постановою КМ України від 26.11.2014 № 691, в частині доповнення п. 4 п.п. 5 наступного змісту: «організація зустрічей (круглих столів) із представниками бізнес-середовища для обговорення проблем пов'язаних із сплатою податків і процедур оподаткування, з метою вироблення шляхів їх рішення.»

Варто взяти до уваги і той факт, що наведені пропозиції щодо удосконалення організаційно-функціональної структури окремих елементів системи суб'єктів реалізації державної податкової політики не зможуть докорінно змінити вказану систему, а тому потрібно продовжити розробку окресленої проблеми.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Руденко Ю. М. Сутність податкової політики держави та вплив громадянського суспільства на її вироблення та реалізацію. *Держава та регіони. Серія: Державне управління*. 2017. № 3 (59). С. 94-99.
2. Литвин В. В. Теоретичні засади та удосконалення механізмів реалізації державної податкової політики України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2018. № 12. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1358>.
3. Третякова О. В. Вплив податкової політики на економічний стан та подальший розвиток країни. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 5(4). С. 147-149.
4. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс /за заг. ред. К. І. Швабія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 61 с.
5. Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2018. 196 с.
6. Завдання і функції // Юридичний департамент // Апарат // Структура // Про Службу/ Офіційний веб-сайт державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-/aparat-dps/yuridichniy-departament/zavdannya-i-funktsii/>.

7. Завдання і функції // Департамент методології // Апарат // Структура // Про Службу/ Офіційний веб-сайт державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-apat-dps/departament-metodologii/zavdannya-i-funktsii/>.

8. Про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236. *Офіційний вісник України*. 2014. № 55. Ст. 1507.

9. Про утворення територіальних органів Національної поліції та ліквідацію територіальних органів Міністерства внутрішніх справ: постанова Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 № 730. *Офіційний вісник України*. 2015. № 76. Ст. 2526.

10. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена: постанова Кабінету Міністрів України 26.11.2014 № 691. *Офіційний вісник України*. 2014. Ст. 2847.

#### REFERENCES:

1. Rudenko, Yu. M. (2017). Sutnist podatkovoї polityky derzhavy ta vplyv hromadianskoho suspilstva na yї vyroblennia ta realizatsiiu. [The essence of the tax policy of the state and the influence of civil society on its development and implementation]. *Derzhava ta rehiony. Serii: Derzhavne upravlinnia*. № 3 (59). 94-99. [in Ukrainian].

2. Lytvyn, V. V. (2018). Teoretychni zasady ta udoskonalennia mekhanizmiv realizatsii derzhavnoi podatkovoї polityky Ukrainy. [Theoretical principles and improvement of mechanisms for implementing the state tax policy of Ukraine]. *Derzhavne upravlinnia: udoskonalennia ta rozvytok*. № 12. Retrieved from: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1358>. [in Ukrainian].

3. Tretiakova, O. V. (2014). Vplyv podatkovoї polityky na ekonomichni stan ta podalshyi rozvytok krainy. [The impact of tax policy on the economic situation and further development of the country]. *Naukovi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky. Vyp. 5(4)*. 147-149. [in Ukrainian].

4. Shvabii, K.I. (2018). Podatkova polityka derzhavy. Shche odyin velykyi kompromis. [State tax policy. Another big compromise]. 61. [in Ukrainian].

5. Yasko, I. V. (2018). Teoretyko-pravovi zasady podatkovoho administruvannia v Ukraini. [Theoretical and legal principles of tax administration in Ukraine]. dys. .. kand. yuryd. npuk: 12.00.07. 196. [in Ukrainian].

6. Zavdannia i funktsii. Yurydychniy departament. Aparat. Struktura. Pro Sluzhbu. Ofitsiyni veb-sait derzhavnoi podatkovoї sluzhby Ukrainy. Retrieved from: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-apat-dps/yuridichniy-departament/zavdannya-i-funktsii/>. [in Ukrainian].

7. Zavdannia i funktsii. Departament metodologii. Aparat. Struktura. Pro Sluzhbu. Ofitsiyni veb-sait derzhavnoi podatkovoї sluzhby Ukrainy. Retrieved from: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-apat-dps/departament-metodologii/zavdannya-i-funktsii/>. [in Ukrainian].

8. Pro Derzhavnu fiskalnu sluzhbu Ukrainy. (2014, May 21). [On the State Fiscal Service of Ukraine]. postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 236. Ofitsiyni visnyk Ukrainy. 2014. № 55. 1507. [in Ukrainian].

9. Pro utvorennia terytorialnykh orhaniv Natsionalnoi politsii ta likvidatsiiu terytorialnykh orhaniv Ministerstva vnutrishnikh sprav. (2015, September 16) [On the formation of territorial bodies of the National Police and the liquidation of territorial bodies of the Ministry of Internal Affairs]. postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 730. Ofitsiyni visnyk Ukrainy. 2015. № 76. 2526. [in Ukrainian].

10. Pro utvorennia Rady biznes-ombudsmena. (2014, November 26). [On formation of Council of the business ombudsman]. postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy № 691. Ofitsiyni visnyk Ukrainy. 2014. 2847. [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції: 21.12.2019

УДК 342.95

**Резанов Сергій Анатолійович,**  
кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри поліцейської діяльності та публічного адміністрування  
Харківського національного університету внутрішніх справ  
e-mail: rezanov191979@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0002-7429-5273>

## ОЦІНОЧНІ ПОНЯТТЯ ЯК ФОРМИ ЗАКРІПЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО РОЗСУДУ

У статті досліджуються форми закріплення адміністративного розсуду. Розглядається суть і характерні особливості оціночних понять. Визначено зміст оціночних понять, виокремлено їх основні ознаки. Наголошено, що дискреційне право спрямовано на забезпечення законності, справедливості, доцільності та ефективності адміністративного регулювання. Зазначено, що юридична наука характеризує оціночні поняття як визначені поняття, зміст яких визначається тільки з урахуванням конкретної ситуації, обставин аналізованої справи. Досліджується механізм використання оціночних понять та чинники, які їх обмежують, можливі шляхи його удосконалення для підвищення ефективності процесу захисту прав і свобод

**Випуск 7. Спецвипуск. 2019**