

**НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА  
МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ  
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**КРИЛОВ ДЕНИС ВАЛЕРІЙОВИЧ**



УДК 342.95

**ПУБЛІЧНО-СЕРВІСНА ДІЯЛЬНІСТЬ  
ЯК ОСНОВНИЙ НАПРЯМОК ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ  
ПОЛІТИКИ: АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

12.00.07 «Адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело



**Д. В. Крилов**

Науковий консультант:

**Дрозд Олексій Юрійович,**

доктор юридичних наук, доцент

**Київ – 2020**

## АНОТАЦІЯ

**Крилов Д. В. Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект.** – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право (081 – Право). Науково-дослідний інститут публічного права; Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, Київ, 2020.

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми, яка полягає у визначенні сутності й особливостей публічно-сервісної діяльності як основного напрямку державної податкової політики, тенденцій і перспектив побудови нової моделі останньої з урахування європейського вектору розвитку Української держави.

Висвітлено генезис публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, що полягає в перегляді підходів до змісту й сутності держави та її функцій у податковій сфері, запровадженні людиноцентричної концепції у відносинах з громадянським суспільством, що дало змогу розглянути сервісну складову як категорію приватного права в контексті публічно-правових відносин шляхом створення відповідної сервісної ідеології функціонування державних інституцій, зміст діяльності яких спрямований на реалізацію прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб та не обмежується діяльністю, пов'язаною з наданням публічних (адміністративних) послуг. Доведено, що публічно-сервісна діяльність держави – це функція держави, яка реалізується відповідними державними та недержавними суб'єктами в разі делегування, набуває форми адміністративної послуги та спрямована на своєчасний і якісний розгляд, вирішення заяви фізичної або юридичної особи щодо забезпечення прав і свобод людини. Наголошено, що відносини, які виникають у сфері

регулювання державної податкової політики, за своєю сутністю подібні до характеристик адміністративно-правових відносин. Таким чином, підґрунтям правового регулювання державної податкової політики слугують адміністративно-правові норми.

Систематизовано принципи публічно-сервісної діяльності як напряму державної податкової політики: 1) принципи формування будь-якої державної політики (філософсько-соціального спрямування); 2) правові принципи, які поділяються на: а) загальноправові; б) особливі принципи, які характеризують сферу суспільних відносин та її особливості, а саме податкову сферу; в) спеціальні принципи, що безпосередньо визначають специфіку публічно-сервісної діяльності як напряму державної податкової політики та охоплюють принципи, визначені в Законі України «Про адміністративні послуги» й інших нормативно-правових актах, які регулюють порядок здійснення дозвільних, реєстраційних та інформаційних процедур.

Нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики визначено як унормовану та систематизовану сукупність нормативно закріпленого масиву правових актів, метою якого є задоволення прав і законних інтересів людини, забезпечення високого рівня якості життя людей на всій території України, а також передбачає досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання й підвищення суспільного добробуту.

Доведено, що механізм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики становить собою цілісну систему взаємопов'язаних і взаємодіючих у певній послідовності інституційно-функціональних складових, які представлені за допомогою адміністративно-правових засобів, інструментів та принципів, що в сукупності забезпечують реалізацію сервісної складової державної податкової політики, яка спрямована на досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету

та підтримкою умов економічного зростання і підвищення суспільного добробуту, охорону прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, платників податків та держави загалом, відповідно до європейського вектору розвитку. Виокремлено систему елементів механізму реалізації публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики:

- 1) нормативно-правовий масив, який визначає засади здійснення публічно-сервісної діяльності як напряму державної податкової політики;
- 2) система суб'єктів, які задіяні як у формуванні, так і в реалізації податкової політики;
- 3) принципи, на яких базується діяльність податкових органів під час здійснення публічно-сервісної діяльності;
- 4) цільова складова, яка представлена метою, завданнями та призначенням податкової політики;
- 5) правовий та інформаційний інструментарій;
- 6) система взаємозв'язку та взаємодії між відповідними суб'єктами.

Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України з реалізації державної податкової політики визначено як законодавчо закріплену та врегульовану нормами адміністративними права теоретико-правову конструкцію, що визначає місце, значення й мету діяльності відповідного суб'єкта в системі органів публічної влади, означена спрямованістю на виконання окремої функції держави, а саме формування та реалізацію державної податкової політики.

Дослідження завдань і функцій державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України підтвердило прагнення державних інституцій до відновлення довіри суспільства до Державної податкової служби, підвищення ефективності її роботи та зниження адміністративного тиску на платників податків з її боку.

Наголошено, що форми здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це групи юридично встановлених, об'єднаних спільною метою, однорідних і регульованих адміністративних дій, здійснюваних уповноваженими органами влади, спрямованих на надання публічно-сервісних послуг у податковій галузі держави суб'єктам, які їх

потребують. Виокремлено різновиди форм публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, а саме: адміністративно-сервісну, контрольну, інформаційно-правову, внутрішньоорганізаційну.

Методи публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики розглянуто з позиції організаційно-правових засобів, процедур, способів та операцій, застосовування яких здійснюється уповноваженими суб'єктами податкового сектору держави з метою приведення до дії державної податкової політики, а також контролю щодо забезпечення належного стану останньої. До системи методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики віднесено: метод примусу, інформаційний метод, метод взаємодії, методи забезпечення цілей публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики.

Акцентовано на тому, що гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це комплекс факторів соціального, правового, психологічного й організаційного характеру, які в сукупності забезпечують належні умови користування суб'єктами публічно-сервісної діяльності їхніми правами в процесі реалізації державної податкової політики, а також відповідний рівень захищеності правового статусу цих суб'єктів від протиправного впливу. Здійснено аналіз наявних наукових позицій в адміністративному праві щодо визначення критеріїв класифікації гарантій прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, на підставі яких встановлено такі види гарантій, як юридичні, соціальні, психологічні й організаційні.

Адміністративну процедуру в діяльності Державної податкової служби України з реалізації державної податкової політики досліджено як сукупність нормативно встановлених, послідовно впорядкованих дій, що реалізуються підрозділами й посадовими особами Державної податкової служби України відповідно до компетенції та повноважень останніх і мають на меті

реалізацію поставлених перед ДПС України завдань.

Дозвільні процедури в діяльності Державної податкової служби України визначено як послідовно впорядковані дії підрозділів цієї служби, пов'язані з виданням особливого виду дозволів, ліцензій на провадження діяльності суб'єктами господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального; з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами, паливом, зберігання пального, а також призупинення та анулювання цих ліцензій.

Доведено, що реєстраційні процедури є формою вираження такої діяльності та в узагальненому вигляді становлять нормативно визначену, упорядковану сукупність оцінювальних, засвідчувально-облікових дій, спрямованих на підтвердження певних юридично значущих фактів і закріплення їх у законодавчо визначеній формі (реєстрі, списку, обліку тощо).

Досліджено зміст контрольно-наглядових процедур у діяльності Державної податкової служби України, які становлять спеціальний інструментарій адміністративного впливу ДПС України на суспільні відносини в галузі: 1) реалізації контрольних повноважень за дотримання податкового законодавства; 2) дотримання вимог законодавства у сфері ліцензування; 3) внутрішньокоординаційної діяльності Державної податкової служби України, спрямованої на забезпечення законності й ефективності роботи її апарату та структурних підрозділів.

Констатовано, що інформаційні процедури в діяльності Державної податкової служби України є системою нормативно встановлених, послідовних, об'єднаних спільною метою дій адміністративного характеру, спрямованих на зберігання, збір, обробку, систематизацію та використання інформації в межах завдань, покладених на ДПС України, а також дій щодо впровадження та забезпечення функціонування технологічних систем у роботі з інформацією в діяльності цієї служби.

Узагальнено, що найбільш перспективними тенденціями

удосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції є: 1) удосконалення кадрового забезпечення органів ДМС; 2) покращення інформаційного забезпечення податкових органів; 3) поліпшення матеріально-технічного забезпечення Державної податкової служби; 4) удосконалення заходів з протидії корупції в органах ДПС.

Доведено необхідність внесення змін і доповнень до чинного законодавства, що регулює здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України, а також висловлено рекомендації щодо необхідності систематизації всього нормативно-правового матеріалу з цього напрямку й обґрунтовано доцільність розробки та прийняття Концепції розвитку Державної податкової служби України на 2020–2025 роки.

**Ключові слова:** державна податкова політика, публічна адміністрація, публічно-сервісна діяльність, Державна податкова служба, адміністративно-правовий статус, правове регулювання, принципи діяльності, функції держави, форми, методи, гарантії, дозвільні процедури, реєстраційні процедури, контрольно-наглядові процедури, інформаційні процедури.

## SUMMARY

**Krylov D.V.** Public service activity as the main direction of the State fiscal policy: administrative and legal aspect. – *Qualification scientific work on the rights of the manuscript.*

The Thesis for obtaining a scientific degree of candidate of legal sciences, specialty 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; information law (081 – Law). – Scientific Institute of Public Law; Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs, Dnipro, 2020.

The Thesis presents a theoretical generalization and a new solution to the

scientific problem, which consists in determining the nature and features of public service activity as the main direction of the State fiscal policy, tendencies and prospects for the construction of the new model of the latter, taking into account the European development vector of Ukraine.

The genesis of public service activity in implementing State fiscal policy, which is to review the approaches to the content and the essence of the State and its functions in fiscal sphere, to introduce a human-centric concept in relations with civil society, which made it possible to consider service component as a component of private law in the context of private public law relations by creating a corresponding service ideology of functioning of State institutions, the content of the activities of which are aimed at the realization of the rights, freedoms and other interests of individuals and legal entities and is not limited to the activities related to the provision of public (administrative) services has been outlined. It has been proved that public service activity is a function of the State, which is implemented by the relevant State and non-State entities in the case of delegation, takes the form of administrative service and is aimed at timely and qualitative consideration, resolution of the application of a natural or legal person for ensuring human rights and freedoms. It has been emphasized that the relations that arise in the sphere of regulation of State fiscal policy are similar to the characteristics of administrative and legal relations. Thus, administrative and legal rules serve as the basis for the legal regulation of State fiscal policy.

The principles of public service activity as the direction of State fiscal policy have been systematized. They are: 1) the principles of formation of any State policy (philosophical and social direction); 2) legal principles that are divided into: a) general legal principles; b) special principles, which characterize the sphere of public relations and its peculiarities, namely the fiscal sphere; c) special principles, which directly define the specifics of public service activity as the direction of State fiscal policy and cover the principles, enshrined in the Law of Ukraine “On Administrative Services” and other normative legal acts that regulate authorization, registration and information procedures.



The legal regulation of public service activities in implementing State fiscal policy has been defined as the standardized and systematic set of legal acts aimed at ensuring the rights and legitimate interests of an individual, assuring a high standard of living of all people of Ukraine, and also presupposes an optimal balance between filling the budget and maintaining conditions for economic growth and improving public well-being.

It has been proved that the mechanism of public service activity in implementing State fiscal policy is a coherent system of interrelated and interacting in a specific sequence institutional and functional components, which are represented by administrative and legal means, tools and principles that ensure the implementation of service component of State fiscal policy aimed at achieving the optimal balance between filling the budget and maintaining conditions of economic growth and enhancing public well-being, protecting the rights and legitimate interests of economic operators, taxpayers and the State as a whole, in accordance with the European development vector. The system of elements of the public service activity mechanism in implementing State fiscal policy has been identified: 1) legal and regulatory array, which defines the principles of realization of public-service activity as a direction of State fiscal policy; 2) the system of entities involved both in formulation and implementation of fiscal policy; 3) the principles, on which the activity of the tax authorities in implementing public service activities is based; 4) target component, which is represented by the purpose and objectives of fiscal policy; 5) legal and information tools; 6) the system of interconnection and interaction between the respective entities.

The administrative and legal status of the State Revenue Service of Ukraine in implementing State fiscal policy has been defined as a legislative and legal framework, regulated by the norms of administrative law, which defines the place, significance and the purpose of the activity of the respective subject in the system of public authorities, determined with the focus on the implementation of the individual functions of the State, namely the formation and implementation of State fiscal policy.

The study of the tasks and functions of State regulation in the performance of public service activities by the State Revenue Service of Ukraine reaffirmed the commitment of State institutions to restore public confidence in the State Revenue Service, to increase its efficiency and to reduce administrative pressure on taxpayers on its part.

It has been emphasized that the forms of public service activity in implementing State fiscal policy are the groups of legally established, united by the common purpose, homogeneous and regulated administrative actions, carried out by the authorized bodies of government, aimed at providing public services in fiscal sphere of the State to the subjects, which need them. Various forms of public-service activity in implementing State fiscal policy have been distinguished, namely: administrative service, control, information and legal, intra-organizational.

The methods of public service activities in implementing State fiscal policy have been considered in terms of organizational legal means, procedures, methods and operations, which are applied by authorized entities of State fiscal sector in order to enforce State fiscal policy, as well as to control the maintenance of the proper state of the latter. The system of methods of public service activities in implementing State fiscal policy includes: coercive method, information method, method of interaction, methods of ensuring the goals of public service activity in the implementation of fiscal policy.

It has been emphasized that the guarantees of the rights of the parties to administrative and legal relations in the exercise of public service activities in implementing State fiscal policy are a set of factors of social, legal, psychological and organizational nature that jointly provide the proper conditions for the use by the subjects of public service activity of their rights in implementing State fiscal policy, as well as the appropriate level of protection of the legal status of these entities from illegal influence. The analysis of the existing scientific positions in administrative law on determining the criteria for the classification of guarantees of the rights of the parties to administrative and legal relations in the exercise of public service activities in implementing State fiscal policy has been performed, on the basis of which such

types of guarantees as legal, social, psychological and organizational have been established.

The administrative procedure of the State Revenue Service of Ukraine in implementing State fiscal policy has been investigated. It has been concluded that this procedure is a set of normatively established, sequentially ordered actions implemented by the divisions and officials of the State Revenue Service of Ukraine in accordance with the competence and powers of the latter and aimed at implementation of all the tasks standing before the State Revenue Service of Ukraine.

Authorization procedures in the activity of the State Revenue Service of Ukraine have been defined as sequentially ordered actions of the relevant departments of this service related to the issuance of a special type of authorization, licenses for production of alcohol, alcoholic beverages, tobacco and fuel; wholesale of alcohol, wholesale and retail trade in alcoholic beverages, tobacco, fuel, storage of fuel, as well as suspension and revocation of these licenses.

It has been proved that registration procedures are a form of expression of such activity and in a consolidated manner constitute a normatively determined, ordered set of evaluation, certification and accounting actions aimed at confirming certain legally significant facts and fixing them in a legally defined form (register, list, etc.).

The content of control and supervisory procedures in the activity of the State Revenue Service of Ukraine, which constitute a special instrumentation of the administrative influence of the State Revenue Service of Ukraine on public relations in the following areas, has been investigated: 1) the exercise of control powers to comply with tax legislation; 2) compliance with the requirements of the legislation in the sphere of licensing; 3) the internal coordination activities of the State Revenue Service of Ukraine aimed at ensuring the legality and efficiency of its apparatus and structural units.

It has been stated that information procedures in the activity of the State

Revenue Service of Ukraine are a system of statutory, consistent, unified common purpose of administrative actions aimed at storing, collecting, processing, systemizing and using information within the tasks assigned mandated to the State Revenue Service of Ukraine, as well as the actions for the implementation and maintenance of technological systems in dealing with information in the activity of this service.

It has been generalized that the most promising trends to perfecting public service activity of the State Revenue Service of Ukraine in the context of European integration are: 1) improvement of staffing of the State Revenue Service agencies; 2) improvement of information support of fiscal authorities; 3) improvement of material and technical support of the State Revenue Service; 4) improvement of anti-corruption measures in the State Revenue Service agencies.

The necessity of introducing amendments and additions to the current legislation governing the performance of public service activities by the State Revenue Service of Ukraine has been proved, as well as the recommendations on the need for systematization of all legal framework in this area and the feasibility of developing and adopting the State Revenue Service Development Concept 2020 – 2025 have been given.

**Keywords:** State fiscal policy, public administration, public service activity, the State Revenue Service, administrative and legal status, legal regulation, principles of activity, functions of the State, forms, methods, guarantees, authorization procedures, registration procedures, control and monitoring procedures, information procedures.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

*Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації:*

### *Монографія:*

1. Крилов Д. В. Адміністративно-правові засади публічно-сервісної складової державної податкової політики в Україні: теоретико-правові та праксеологічні аспекти : монографія. Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2019. 380 с.

### *Статті в періодичних фахових виданнях України:*

1. Крилов Д. В. Мета та завдання державної податкової політики в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Вип. 1 (16). Т. 3. С. 87–91.

2. Крилов Д. В. Сутність та види форм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 2. Т. 3. С. 166–170.

3. Крилов Д. В. Нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 1 (22). Т. 3. С. 148–151.

4. Крилов Д. В. Реєстраційні процедури у діяльності Державної податкової служби України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 2. Т. 3. С. 111–115.

5. Крилов Д. В. Сутність та структура адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Вип. 6. Т. 3. С. 123–127.

6. Крилов Д. В. Поняття та сутність публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України як окремої функції держави. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2018. Вип. 50. Т. 4. С. 111–117.

7. Крилов Д. В. Правове регулювання правових відносин у сфері реалізації державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3. С. 154–158.

8. Крилов Д. В. Досвід окремих європейських держав у сфері здійснення публічно-сервісної діяльності органами державної влади. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 4. С. 117–121.

9. Крилов Д. В. До проблеми удосконалення публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 3. С. 131–135.

10. Крилов Д. В. Інформаційні процедури у діяльності державної податкової служби України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 4. С. 156–161.

11. Крилов Д. В. Дозвільні процедури у діяльності державної податкової служби України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 5. С. 123–127.

12. Крилов Д. В. Завдання та функції суб'єктів реалізації державної податкової політики: елементи їх адміністративно-правового статусу. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 6. С. 134–138.

13. Крилов Д. В. Досвід держав англосаксонської правової системи у сфері здійснення публічно-сервісної діяльності органами державної влади. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 6. С. 101–106.

14. Крилов Д. В. Державне регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України: завдання та функції. *Юридичний бюлетень*. 2019. № 11. С. 99–104.

15. Крилов Д. В. Шляхи вдосконалення адміністративного законодавства у сфері публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. № 25. С. 123–128.

16. Крилов Д. В. Покращення кадрового забезпечення, як напрямок вдосконалення публічно-сервісної діяльності державної податкової служби

України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція»*. 2019. № 41. С. 110–113.

17. Крилов Д. В. Концептуальні засади вдосконалення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2019. № 84. С. 167–171.

18. Крилов Д. В. Поняття та система методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 6. С. 177–182.

*Статті в зарубіжних періодичних наукових виданнях:*

1. Крилов Д. В. Державна податкова політика, як об'єкт адміністративно-правового регулювання. *Visegrad journal on human rights*. 2015. № 6/2. Р. 29–34. (Словацька Республіка).

2. Крылов Д. В. Принципы публично-сервисной деятельности Государственной фискальной службы Украины: вопросы настоящего. *Право и политика*. 2018. № 1. С. 94–100. (Киргизька Республіка).

3. Крилов Д. В. Особливості механізму адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Visegrad journal on human rights*. 2018. № 6/2. Р. 142–146. (Словацька Республіка).

4. Крылов Д. В. Контрольно-надзорные процедуры в деятельности Государственной налоговой службы Украины. *Право и Закон*. 2019. № 1. С. 32–37. (Киргизька Республіка).

5. Крылов Д. В. Сущность, особенности и виды административных процедур в деятельности Государственной налоговой службы Украины. *Право и Закон*. 2019. № 2. С. 39–44. (Киргизька Республіка).

6. Крылов Д. В. Гарантии прав участников административно-правовых отношений при осуществлении публично-сервисной деятельности по реализации государственной налоговой политики. *Право и Закон*. 2019. № 3. С. 42–46. (Киргизька Республіка).

***Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:***

1. Крилов Д. В. До характеристики соціальних та організаційних гарантій забезпечення прав учасників адміністративно-правових відносин при здійсненні публічно-сервісної діяльності податковими органами. *Державне регулювання суспільних відносин: розвиток законодавства та проблеми правозастосування*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 8–9 лип. 2016 р.). Київ : Центр правових наук. дослідж., 2016. С. 98–101.

2. Крилов Д. В. До проблеми протидії корупції в податкових органах України в контексті здійснення ними публічно-сервісної діяльності. *Актуальні питання правової теорії та юридичної практики* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, Україна, 12–13 серп. 2016 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2016. С. 77–80.

3. Крилов Д. В. Адміністративно-правовий статус суб'єктів реалізації державної податкової політики: поняття та складові елементи. *Актуальні проблеми реформування системи законодавства України* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 27–28 січ. 2017 р.). Запоріжжя : Запорізь. міська громад. орг. «Істина», 2017. С. 101–103.

4. Крилов Д. В. Зміст публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України через розуміння функції держави. *Сучасні правові системи світу в умовах глобалізації: реалії та перспективи* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 9–10 берез. 2018 р.). К. : Центр правових наук. дослідж., 2018. С. 60–63

5. Крилов Д. В. До проблеми вдосконалення інформаційного забезпечення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України. *Юридична наука: виклики і сьогодення* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, Україна, 8–9 черв. 2018 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 67–69.

6. Крилов Д. В. До характеристики окремих контрольно-наглядових



процедур в діяльності Державної податкової служби України. *Особливості розвитку публічного та приватного права в Україні* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 20–21 лип. 2018 р.). Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018. С. 47–50.

7. Крилов Д. В. До проблеми співвідношення понять «дозвільна система» та «дозвільна процедура». *Актуальні питання правової теорії та юридичної практики* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 10–11 серп. 2018 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 57–60.

8. Крилов Д. В. До проблеми визначення поняття «реєстраційна процедура». *Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 24–25 серп. 2018 р.). Запоріжжя : Запорізь. міська громад. орг. «Істина», 2018. С. 86–89.

9. Крилов Д. В. До проблеми визначення поняття «форми здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики». *Чинники розвитку юридичних наук у ХХІ столітті* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 2–3 листоп. 2018 р.). Дніпро : ГО «Правовий світ», 2018. С. 72–74.

10. Крилов Д. В. Державна податкова політика в Україні: мета та завдання. *Теорія і практика сучасної юриспруденції* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 7–8 груд. 2018 р.). Київ : Центр правових наук. дослідж., 2018. С. 77–80.

11. Крилов Д. В. Щодо розуміння принципів публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України. *Право як ефективний суспільний регулятор* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 15–16 лют. 2019 р.). Львів : Західноукр. орг. «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 66–69.

12. Крилов Д. В. Деякі аспекти нормативно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності суб'єктів реалізації державної податкової політики. *Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності* : матеріали

міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 15–16 берез. 2019 р.). Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2019. С. 88–90.

13. Крилов Д. В. До проблеми класифікації адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України. *Актуальні питання розвитку та взаємодії публічного та приватного права* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 15–16 берез. 2019 р.). Львів : Західноукр. орг. «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 56–59.

14. Крилов Д. В. До характеристики окремих інформаційних процедур в діяльності Державної податкової служби України. *Права людини та проблеми організації і функціонування публічної адміністрації в умовах становлення громадянського суспільства в Україні* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 26–27 квіт. 2019 р.). Запоріжжя : Запоріз. міська громад. орг. «Істина», 2019. С. 150–153.

15. Крилов Д. В. До характеристики окремих методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Розвиток правової системи України в умовах сьогодення* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 3–4 трав. 2019 р.). Харків : Східноукр. наук. юрид. орг., 2019. С. 78–79.

## ЗМІСТ

|   |            |
|---|------------|
| ВСТУП .....   | 1          |
| <b>Розділ 1 МЕТОДОЛОГІЯ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНО-СЕРВІСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ .....</b>                      | <b>18</b>  |
| 1.1. Генезис поняття та сутність публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики як окремої функції держави .....  | 18         |
| 1.2. Завдання, особливості та принципи публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики .....                       | 39         |
| 1.3. Нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики .....                          | 65         |
| Висновки до розділу 1 .....   | 74         |
| <br>  |            |
| <b>Розділ 2 ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНІЗМУ ЗДІЙСНЕННЯ ПУБЛІЧНО-СЕРВІСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ .....</b> | <b>79</b>  |
| 2.1. Поняття та структура механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики .....               | 79         |
| 2.2. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України та його характеристика .....                                       | 91         |
| 2.3. Завдання та функції державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України .....    | 117        |
| Висновки до розділу 2 .....   | 127        |
| <br>  |            |
| <b>Розділ 3 ФОРМИ ТА МЕТОДИ ЗДІЙСНЕННЯ ПУБЛІЧНО-СЕРВІСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ....</b>                    | <b>130</b> |
| 3.1. Сутність і види форм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики .....                         | 130        |

|  |     |
|--|-----|
| 3.2. Поняття та система методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики .....   | 143 |
| 3.3. Гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики ..... | 160 |
| Висновки до розділу 3 .....  | 175 |

|   |     |
|---|-----|
| Розділ 4 ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ЗМІСТ ОКРЕМИХ ВИДІВ  |     |
| АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРОЦЕДУР З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ  |     |
| ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ .....   |     |
| 4.1. Сутність, особливості та види адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України ..... | 177 |
| 4.2. Дозвільні процедури в діяльності Державної податкової служби України .....                                     | 191 |
| 4.3. Реєстраційні процедури в діяльності Державної податкової служби України .....                                  | 204 |
| 4.4. Контрольно-наглядові процедури в діяльності Державної податкової служби України .....                          | 218 |
| 4.5. Інформаційні процедури в діяльності Державної податкової служби України .....                                  | 233 |
| Висновки до розділу 4 .....   | 247 |

|  |     |
|--|-----|
| Розділ 5 ПЕРСПЕКТИВИ ПОБУДОВИ НОВОЇ МОДЕЛІ ПУБЛІЧНО-   |     |
| СЕРВІСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ   |     |
| ПОЛІТИКИ .....   |     |
| 5.1. Зарубіжний досвід здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності та можливості його використання в Україні ..... | 249 |
| 5.2. Тенденції вдосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції .....            | 264 |

|   |     |
|---|-----|
| 5.3. Шляхи розвитку адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України як основа побудови нової моделі функціонування державних інституцій ..... | 278 |
| Висновки до розділу 5 .....   | 292 |
| <br>  |     |
| ВИСНОВКИ .....  | 298 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....  | 308 |
| ДОДАТКИ .....   | 358 |

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Після проголошення незалежності України минуло майже 29 років. Ці роки були насичені подіями в розвитку Української держави. Упродовж останніх років найбільш гостро відчувається потреба в докорінних змінах векторів розвитку нашої країни. На цьому наголошувалось у багатьох програмних документах Президента України, Уряду країни та міжнародних партнерів. Головним завданням усіх перетворень є створення економічного суверенітету, зміна застарілої системи управління економікою, що надасть можливість стати повноцінним суб'єктом європейського економічного простору. Вирішення даного питання знаходиться в площині вирішення багатьох організаційних та правових проблем, зокрема тих, що пов'язані зі створенням нової моделі державної податкової політики. З цією метою було прийнято Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, де були визначені основні пріоритети формування та реалізації державної податкової політики. Будучи частиною економічної політики держави, формування нової моделі податкової політики потребує наукових підходів та вироблення відповідних правових основ, на яких має здійснюватись та чи інша діяльність. Тому вельми актуальним в умовах сьогодення є дослідження та вироблення підходів до формування оновленої моделі податкової політики на основі зміни ідеології функціонування держави та визначення пріоритетом останньої публічно-сервісного характеру. Саме такий підхід надасть можливість найбільш повно втілити всі трансформаційні процеси, які відбуваються у всіх сферах суспільного розвитку, та впливає на економічне зростання нашої держави.

Наголосимо, що питання вироблення оновленої державної податкової політики, в основі якої лежить публічно-сервісна ідеологія, пов'язано з низкою чинників, серед яких слід виокремити наступні: відсутність соціальної справедливості у питання податків і зборів; небажання більшості

підприємців легально та чесно сплачувати податки; відсутність розуміння у населення, що забезпечення соціальної функції держави в повному обсязі можливо лише за умови, коли всі сплачують податки; відсутність культури сплати податків; необхідність удосконалення правового регулювання процедурних моментів при адмініструванні податків; подолання корупції, яка має місце в діяльності державних інституцій, які здійснюють адміністрування податків; існування значної кількості адміністративних бар'єрів та бюрократії при адмініструванні податків тощо.

Наведене актуалізує питання вироблення оновленої державної податкової політики на основі публічно-сервісної ідеології, оскільки від ефективності формування та реалізації останньої залежить економічне зростання, виконання інших важливих функцій держави і, як наслідок, національна безпека та існування Української держави як незалежної та суверенної.

До цього часу на рівні монографічних досліджень питанням публічно-сервісної діяльності як основному напрямку державної податкової політики не приділялось достатньої уваги, особливо в контексті адміністративно-правової науки. Потреба в змістовному оновленні як теоретичних підходів, так і практичних аспектів реалізації публічно-сервісної складової податкової політики обумовлюють актуальність і вказують на необхідність вироблення власної концепції вирішення вказаної правової проблеми, зокрема адміністративно-правового регулювання зазначеного напрямку.

Питанням, пов'язаним із публічно-сервісним характером функціонування держави, приділялась увага в роботах таких вчених-адміністративістів, як: В. Б. Авер'янов, О. Ф. Андрійко, О. М. Бандурка, О. І. Безпалова, Ю. П. Битяк, О. В. Джафарова, О. Ю. Дрозд, Д. П. Калаянов, Т. О. Коломоець, А. Т. Комзюк, О. В. Кузьменко, М. В. Лошицький, Р. В. Миронюк, Т. П. Мінка, В. Я. Настюк, Д. В. Приймаченко, О. П. Рябченко, А. О. Селіванов, А. О. Собакарь, Є. Ю. Соболев, М. М. Тищенко, С. О. Шатрава, О. С. Юнін тощо. Серед дисертаційних

досліджень заслуговують на увагу роботи, зокрема, І. А. Гончарова «Адміністративно-правовий аспект процедури надання адміністративних послуг» (2017 р.), Є. О. Легези «Концепція публічних послуг: адміністративно-правовий аспект» (2017 р.); В. Д. Щербаня «Адміністративно-правові засади публічно-сервісної діяльності органів виконавчої влади» (2017 р.), О. К. Туркова «Правова природа процедур надання адміністративних послуг в Україні» (2017 р.); Л. В. Спицької «Публічно-сервісна діяльність як складова адміністративної діяльності суб'єктів публічної адміністрації» (2018 р.), О. О. Мозгового «Адміністративно-правові засади діяльності сервісних центрів ВС України» (2019 р.) тощо.

Особливої уваги заслуговують дослідження науковців, які розробляли питання формування та реалізації податкової політики, а саме: В. А. Андрущенко, В. Т. Білоуса, О. Д. Василика, Л. В. Воронової, Р. О. Гаврилюка, Д. О. Гетманцева, О. М. Десятника, Л. М. Касьяненко, І. М. Коновалової, М. П. Кучерявенка, О. А. Лукашева, Л. А. Савченко, А. А. Нечай, А. М. Новицького, П. С. Пацурківського, М. О. Перепелиці, Т. О. Проценка, В. О. Яговкіної тощо. На рівні кандидатських дисертацій окремим питанням реалізації податкової політики були присвячені наступні роботи: А. О. Беспалова «Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні» (2015 р.); М. І. Вишемирський «Податкові пільги за податковим законодавством України» (2015 р.); О. Ю. Щербакова «Предмет доказування в податкових спорах» (2015 р.); В. О. Рядінська «Правове забезпечення становлення та розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні» (2015 р.); О. О. Шишов «Адміністративно-правовий захист прав платників податків» (2016 р.); І. С. Мироненко «Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України» (2017 р.); Р. В. Джох «Правове регулювання при оподаткуванні при здійсненні контрольованих операцій в Україні» (2017 р.); Є. А. Ананьєва «Правові підстави та наслідки класифікації податків та зборів в Україні»



(2017 р.); В. О. Курило «Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз» (2017 р.); М. І. Соф'їн «Організаційно-правові проблеми здійснення фіскальної політики в державі в умовах євроінтеграції» (2019 р.)

Віддаючи належне вченим, які досліджували окремі питання податкової системи, слід зауважити, що такі дослідження були проведені в попередні роки і за інших соціально-економічних та правових умов, а з огляду на те, що Україна, як держава, системно зазнала радикальних політичних, економічних та соціальних змін, які відбуваються під впливом воєнного конфлікту, інтеграції та глобалізації, питання аналізу і розроблення принципово нових підходів до публічно-сервісного напрямку податкової політики постає особливо актуальним і перспективним.

Таким чином, необхідність побудови ефективної державної податкової політики та визначення сутності, особливостей, форм і методів публічно-сервісного напрямку останньої, недостатня розробленість його теоретичних засад і недосконалість адміністративно-правового регулювання обумовлюють актуальність глибокого й всебічного наукового дослідження зазначеної проблеми.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.** Тема дисертаційного дослідження сформульована відповідно до положень Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», указів Президента України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» та «Про сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні»; Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р.; Стратегії подолання бідності, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15 березня 2016 р.; Стратегії реформування державного управління України на 2016–2020 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 р.; Стратегії

розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2016–2020 роки, затвердженої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 р., та плану науково-дослідницької роботи Науково-дослідного інституту публічного права «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0115U005495).

**Мета і завдання дослідження.** *Мета* дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі узагальнень наявних наукових напрацювань, а також аналізу чинного законодавства і практики його реалізації визначити поняття, сутність та особливості публічно-сервісних відносин, які виникають у процесі реалізації державної податкової політики, і на цій основі виробити відповідну концепцію, а також пропозиції та рекомендації щодо формування оновленої моделі податкової політики з урахуванням стратегічного курсу України на шляху до Європейського Союзу.

Для досягнення визначеної мети в дисертації необхідно вирішити такі основні завдання:

- визначити поняття та сутність публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики як окремої функції держави;
- окреслити коло завдань, сформулювати особливості та визначити принципи публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики;
- окреслити стан і перспективи розвитку нормативно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики;
- сформулювати поняття та структуру механізму публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики;
- охарактеризувати елементний склад адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України;
- окреслити завдання та функції державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою

України;

– з’ясувати сутність та види форм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики;

– визначити поняття та систему методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики;

– окреслити коло гарантій прав учасників адміністративно-правових відносин при здійсненні публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики;

– визначити сутність, особливості та види адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України;

– охарактеризувати дозвільні процедури в діяльності Державної податкової служби України;

– з’ясувати сутність та коло реєстраційних процедур у діяльності Державної податкової служби України;

– розкрити зміст контрольно-наглядових процедур у діяльності Державної податкової служби України;

– окреслити коло інформаційних процедур у діяльності Державної податкової служби України;

– узагальнити зарубіжний досвід здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності та можливості його використання в Україні;

– сформулювати тенденції удосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції;

– запропонувати шляхи розвитку адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України як основи побудови нової моделі функціонування державних інституцій.

*Об’єктом дослідження є публічно-правові відносини, які складаються у процесі реалізації державної податкової політики.*

*Предметом дослідження є публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект.*

**Методи дослідження.** Достовірність і аргументованість отриманих наукових результатів дисертаційного дослідження були досягнуті завдяки використанню сукупності методів наукового пізнання, серед яких: загальнонаукові, загальнофілософські та спеціальні методи. Використання саме такої сукупності методів дало можливість дослідити проблеми в єдності їх соціального змісту і юридичної форми.

Загальнонаукові методи пізнання, а саме *логіко-семантичний* метод надав можливість з'ясувати сутність категорій «публічні відносини», «сервісні відносини», «публічно-сервісна діяльність», «публічно-сервісна діяльність Державної податкової служби України» (підрозділ 1.1). *Системно-функціональний метод* використовувався при визначенні кола завдань, формулюванні особливостей та систематизації принципів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики (підрозділ 1.2). *Системний метод* застосовувався під час окреслення стану і перспектив розвитку нормативно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики (підрозділ 1.3). *Структурно-логічний метод* допоміг з'ясувати окремі елементи адміністративно-правового механізму реалізації публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики та окреслити коло гарантій прав учасників адміністративно-правових відносин при здійсненні публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики (підрозділи 2.1, 3.3). *Інституціональний метод* став у нагоді під час дослідження завдань та функцій державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України (підрозділ 2.3.)

Обґрунтованість результатів наукового дослідження забезпечило використання філософських методів пізнання. Так, *метод абстрагування* надав змогу відійти від другорядних характеристик предмета дослідження та зосередитись на його найважливіших аспектах (розділ 1, підрозділ 2.1).

*Аналіз і синтез* застосовувались для з'ясування сутності та видів форм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, а також системи методів реалізації останньої (підрозділи 3.1, 3.2). *Метод групування* допоміг з'ясувати коло адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України (підрозділ 4.1) та окреслити дозвільні, контрольні-наглядові, реєстраційні та інформаційні процедури в діяльності Державної податкової служби України (підрозділи 4.2–4.5). *Індуктивний* метод надав можливість запропонувати шляхи розвитку адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України як основи побудови нової моделі функціонування державних інституцій (підрозділ 5.3). Також у роботі широко використано спеціальні юридичні методи, серед яких метод *юридичної герменевтики*, який був використаний для характеристики елементного складу адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України (підрозділ 2.2). *Формально-догматичний метод* став основою під час формулювання тенденцій удосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції (підрозділ 5.2). *Порівняльно-правовий метод* сприяв узагальненню зарубіжного досвіду здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності та можливості його використання в Україні (підрозділ 5.1). *Соціологічний, статистичний та метод правового прогнозування* застосовано для узагальнення та аналізу емпіричної інформації за тематикою дослідження (підрозділи 4.2–4.4, 5.2, 5.3).

Науково-теоретичне підґрунтя дисертації становлять праці фахівців у галузі загальної теорії держави і права, теорії управління, адміністративного та податкового права, інших галузевих правових наук, у тому числі зарубіжних дослідників. Нормативною базою дисертації є Конституція України, законодавчі акти України, міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, акти Президента України і Кабінету Міністрів України, нормативні акти центральних органів

виконавчої влади, а також нормативні та індивідуальні акти органів Державної податкової служби України, які регламентують питання публічно-сервісної діяльності останніх.

Використано також положення відповідного законодавства зарубіжних держав. Інформаційну та емпіричну базу дослідження становлять політико-правова публіцистика, проекти нормативних актів, довідкові видання, статистичні матеріали, узагальнення практичної діяльності Державної податкової служби України щодо здійснення публічно-сервісної діяльності.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в тому, що робота є одним із перших в українській правовій науці комплексним дослідженням сучасної проблеми визначення сутності та особливостей публічно-сервісних відносин, які виникають у процесі реалізації державної податкової політики, тенденцій та напрямків удосконалення адміністративно-правового регулювання зазначеної діяльності з урахуванням міжнародного досвіду та вироблення оновленої моделі податкової політики з урахуванням стратегічного курсу України на шляху до Європейського Союзу. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових концептуальних положень та висновків, які запропоновані здобувачем особисто.

Основні наукові положення, які виносяться на захист:

– розуміння генезису публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики полягає у перегляді підходів до змісту та сутності держави та її функцій у податковій сфері, запровадження «людиноцентристської концепції» у відносинах із громадянським суспільством, що надало можливість «сервісну складову», як категорію приватного права, трансформувати в площину публічно-правових відносин шляхом створення відповідної сервісної ідеології функціонування державних інституцій, зміст діяльності яких, у першк чергу, спрямований на реалізацію прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб та не обмежується діяльністю, пов'язаною із наданням публічних (адміністративних) послуг;

– запропоновано методологічний підхід до вироблення сучасної наукової концепції публічно-сервісної складової державної податкової політики як об'єкта адміністративно-правового регулювання, що включає логічний взаємозв'язок трьох складових наукового пошуку: 1) визначення публічно-сервісної діяльності як функції держави; 2) як адміністративної послуги; 3) діяльності, яка пов'язана з якістю та задоволеністю особи «певним результатом» при реалізації своїх конституційних прав та виконанні обов'язків.

– надано визначення поняття «публічно-сервісна діяльність як напрямок реалізації державної податкової політики», під яким пропонується розуміти цілеспрямовану, системну та нормативно визначену діяльність спеціально уповноважених суб'єктів (як правило, ДПС), яка спрямована на виконання сервісної функції держави, зміст якої полягає в сприянні учасникам правовідносин у галузі податкової політики отримати бажаний правовий результат, що випливає із конституційних прав та обов'язків відповідних суб'єктів, шляхом отримання адміністративної послуги або використання відповідних інструментів, які спрощують отримання такого результату;

– сформульовано перелік ознак публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики, серед яких наступні: 1) є основною функцією, якою наділений спеціально створений суб'єкт – Державна податкова служба України; 2) специфічна сфера виникнення, яка пов'язана з досягненням оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання і підвищення суспільного добробуту; 3) не обмежується категорією та процесом надання адміністративних послуг ДПС; 4) пов'язана з отриманням бажаного правового результату та не включає у свій зміст дії, які мають контрольно-наглядові, примусові та відновлювальні заходи; 5) в результаті здійснення публічно-сервісної діяльності майже не використовуються владні повноваження відповідного суб'єкта; 6) наявність правового,

інформаційного, економічного та технічного інструментарію, необхідного для якісного та своєчасного отримання правового результату; 7) правовим результатом є наділення суб'єкта звернення додатковою адміністративною правосуб'єктністю; 8) доступність, зручність, чітка правова регламентація процедури здійснення такої діяльності; 9) правовий результат публічно-сервісної діяльності при реалізації державної податкової політики не обмежується лише прийняттям адміністративного акта, а може містити інші юридично значущі дії для особи, яка реалізує свої права в податковій сфері;

– систематизовано принципи публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики: 1) принципи формування будь-якої державної політики (філософсько-соціального спрямування); 2) правові принципи, які поділяються на: а) загальноправові принципи; б) особливі принципи, які характеризують сферу суспільних відносин та її особливості, а саме податкову сферу; в) спеціальні принципи, які безпосередньо визначають специфіку публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики та включають принципи, які визначені в Законі України «Про адміністративні послуги» та інших нормативно-правових актах, що визначають порядок здійснення дозвільних, реєстраційних та інформаційних процедур. До останніх слід віднести: доступність можливості реалізувати фізичною чи юридичною особою свої права в податковій сфері; декларативний принцип; відсутність суб'єктивних умов при реалізації фізичною чи юридичною особою своїх прав у податковій сфері; участь у прийнятті рішення; нормативна визначеність такої діяльності; принцип транспарентності; принцип мовчазної згоди; принцип організаційної єдності; пропорційність як вимога щодо обмежень рішень органів ДПС метою, якої необхідно досягти, умовами її досягнення, а також обов'язком останніх зважати на наслідки своїх рішень, дій та бездіяльності;

– окреслено коло завдань державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України, серед яких доцільно виділити наступні: 1) вироблення оновленої моделі



податкової політики з урахуванням європейського розвитку Української держави; 2) створення ефективної інституціональної складової для реалізації державної податкової політики на засадах управлінської вертикалі; 3) удосконалення механізмів та інструментів здійснення публічно-сервісної діяльності як ключового напрямку реалізації податкової політики; 4) удосконалення законодавства, яке регулює питання формування та реалізації податкової політики та підвищення якості надання послуг у зазначеній сфері; 5) посилення заходів запобігання корупції в діяльності Державної податкової служби України; 6) суттєве підвищення ефективності публічно-сервісної діяльності на основі запровадження інформаційних сервісів;

– сформульовано пропозиції стосовно внесення змін та доповнень до чинного законодавства, що регулює здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України, а також висловлено рекомендації щодо необхідності систематизації всього нормативно-правового матеріалу з цього напрямку та обґрунтовано доцільність розроблення та прийняття Концепції розвитку Державної податкової служби України на 2020–2025 роки;

– визначення «державної податкової політики», як специфічного державного управлінського процесу, який є складовою фінансової і соціально-економічної політики України та визначається, забезпечується й реалізується державними органами у відповідності із закріпленими в законах України стратегічними пріоритетами і цінностями, та здійснюється у визначених законодавством межах;

– наукову позицію, згідно з якою завдання державної податкової політики класифікуються за широким спектром ознак: 1) за функціональним критерієм; 2) за змістом; 3) за часом; 4) за інституціональним критерієм; 5) залежно від складової мети податкової політики тощо. Умовами ефективного реалізації державної податкової політики є чітке формулювання її мети та завдань;

– перелік групи нормативно-правових актів, які визначають адміністративно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики: 1) Конституція України та законодавчі акти (які регулюють питання оподаткування та сервісної складової функціонування всіх державних інституцій); 2) міжнародні нормативно-правові акти, які визначають необхідність демократичних перетворень та стандарти надання публічних послуг органами публічної адміністрації в цілому; 3) програмні документи (стратегії, концепції, програми), що закладають фундамент для вироблення державної податкової політики в цілому та щодо здійснення публічно-сервісної діяльності зокрема; 4) акти Уряду та Президента України, які визначають процедурні складові реалізації публічно-сервісної діяльності при реалізації державної податкової політики; 5) нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямована на реалізацію економічної, фінансової, соціальної та іншої державної політики; 6) нормативні та індивідуальні акти Міністерства фінансів України як органу, який спрямовує і координує діяльність Державної податкової служби України; 7) нормативні та індивідуальні акти Державної податкової служби України, які безпосередньо регламентують процедуру здійснення публічно-сервісної діяльності як напрямку податкової політики;

– перелік елементів механізму реалізації публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики: 1) нормативно-правовий масив, який визначає засади здійснення публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики; 2) система суб'єктів, які задіяні як у формуванні, так і в реалізації податкової політики; 3) принципи, на яких базується діяльність податкових органів при здійсненні публічно-сервісної діяльності; 4) цільова складова, яка представлена метою, завданнями та призначенням податкової політики; 5) правовий та інформаційний інструментарій; 6) система взаємозв'язку та взаємодії між відповідними суб'єктами;

– характеристику адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України та запропоновано в основу роботи останньої покласти функціональний принцип, зміст якого полягає у виконанні лише публічно-сервісної діяльності, що буде сприяти якісному та своєчасному виконанню такими органами покладених на них обов'язків;

– наукові положення щодо основних форм і методів публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України, що дало змогу запропонувати дієві шляхи покращення такої діяльності;

– узагальнення сучасного стану публічно-сервісної діяльності у сфері реалізації державної податкової політики, що надало можливість розглядати цей напрямок діяльності як: а) окрему сервісну функцію держави, зміст якої полягає у зміні ідеології її функціонування та правового інструментарію у досліджуваній сфері; б) одну із зовнішньо орієнтованих функцій діяльності спеціально створеної державної інституції поряд із такими функціями, як регулятивна, контрольна-наглядова та правоохоронна; в) якісне та доступне надання особам адміністративних послуг у вигляді реєстраційних, дозвільних, засвідчувальних та інформаційних; г) створення різного роду інформаційних, технічних, електронних інструментів, які спрощують, роблять доступнішим отримання певного правового результату в податковій сфері;

– розуміння мети державної податкової політики, під якою слід розуміти комплексне поняття, що спрямоване на задоволення прав і законних інтересів людини та полягає у забезпеченні високого рівня якості життя людей на всій території України, а також передбачає досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання і підвищення суспільного добробуту;

– наукові погляди щодо поняття та кола функцій державного регулювання при здійсненні публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України, що дало можливість виокремити особливості останніх: 1) є засобом одночасної реалізації нормотворчої, дозвільної,

реєстраційної, координаційної, контрольної та представницької функцій;

2) кожна окремо взята функція передбачає свій правовий інструментарій та особливу процедуру здійснення; 3) при тому, що всі функції є самостійними, в діяльності Державної податкової служби України вони спрямовані на реалізацію сервісної функції держави в податковій сфері; 4) як правило, функції не мають свого законодавчого закріплення, а випливають із нормативно закріпленої компетенції Державної податкової служби України; 5) залежно від функцій, які покладені на відповідного суб'єкта, в податковій сфері будується організаційно-функціональна структура відповідного суб'єкта; 6) правовий інструментарій, спрямований на реалізацію функцій, як правило, не має публічно-владної природи тощо;

– визначення низки понять, що дозволяють скласти комплексну характеристику публічно-сервісного напрямку державної податкової політики, зокрема таких, як: «адміністративні процедури в діяльності Державної податкової служби України», «дозвільні процедури в діяльності Державної податкової служби України», «реєстраційні процедури в діяльності Державної податкової служби України», «інформаційні процедури в діяльності Державної податкової служби України»;

– наукова позиція, що гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин при здійсненні публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це комплекс факторів соціального, правового, психологічного та організаційного характеру, які у своїй сукупності забезпечують належні умови користування суб'єктами публічно-сервісної діяльності належними їм правами в процесі реалізації державної податкової політики, а також відповідний рівень захищеності правового статусу даних суб'єктів від протиправного впливу;

– положення щодо розуміння сутності адміністративної процедури у діяльності Державної податкової служби України з приводу здійснення публічно-сервісної діяльності, що умовно поділити на: 1) дозвільні; 2) реєстраційні; 3) адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове

державне соціальне страхування; 4) щодо реалізації обов'язку під час проведення готівкових розрахунків за товари (послуги); 5) інформаційні; б) процедури, які пов'язані з підтвердженням статусу об'єкта або суб'єкта (засвідчувальні) в податковій сфері;

– наукові положення про перспективні напрямки адаптації зарубіжного досвіду здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності та можливості його використання в Україні.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес та можуть бути використані у:

– науково-дослідній сфері – для подальшого розроблення та поглиблення існуючих уявлень про сутність і правову природу публічно-сервісних відносин, які виникають у процесі реалізації державної податкової політики і можуть бути основою для подальших наукових досліджень з відповідної проблематики (акти впровадження в науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права від 20.06.2019 року);

– правотворчій сфері – під час внесення змін і доповнень до нормативних актів, що регламентують питання здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України, особливо тієї його частини, яка стосується оптимізації процедури надання публічних послуг останніми (акт впровадження Інституту законодавства Верховної Ради України від 28 грудня 2018 року № 22/611-1-15);

– правозастосовній сфері – з метою покращення практичної діяльності Державної податкової служби України щодо впровадження сервісної ідеології в її роботу;

– у освітньому процесі – в ході викладання дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право», «Податкове право», а також при підготовці лекцій і навчальних посібників із цих дисциплін (акт впровадження в освітній процес Національної академії внутрішніх справ від 12.11.2019 року).

**Апробація результатів дисертації.** Результати проведеного дослідження, його основні висновки й узагальнення було оприлюднено на міжнародних, всеукраїнських та регіональних науково-практичних конференціях, зокрема: «Державне регулювання суспільних відносин: розвиток законодавства та проблеми правозастосування» (Київ, 2016), «Актуальні питання правової теорії та юридичної практики» (Одеса, 2016), «Актуальні проблеми реформування системи законодавства України» (Запоріжжя, 2017), «Сучасні правові системи світу в умовах глобалізації: реалії та перспективи» (Київ, 2018), «Юридична наука: виклики і сьогодення» (Одеса, 2018), «Особливості розвитку публічного та приватного права в Україні» (Харків, 2018), «Актуальні питання правової теорії та юридичної практики» (Одеса, 2018), «Чинники розвитку юридичних наук у XXI столітті» (Дніпро, 2018), «Теорія і практика сучасної юриспруденції» (Київ, 2018), «Право як ефективний суспільний регулятор» (Львів, 2019), «Права людини та проблеми організації і функціонування публічної адміністрації в умовах становлення громадянського суспільства в Україні» (Запоріжжя, 2019), «Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності» (Харків, 2019), «Актуальні питання розвитку та взаємодії публічного та приватного права» (Львів, 2019), «Розвиток правової системи України в умовах сьогодення» (Харків, 2019), «Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку» (Запоріжжя, 2019).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається з основної частини (вступу, п'яти розділів, що містять 17 підрозділів, висновків), списку використаних джерел, та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 393 сторінки, із яких 307 сторінок основного тексту. Список використаних джерел налічує 551 найменування і займає 50 сторінок, додатки викладено на 15-и сторінках.

## Розділ 1

# МЕТОДОЛОГІЯ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНО-СЕРВІСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

### 1.1. Генезис поняття та сутність публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики як окремої функції держави

Запровадження публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики є одним з кроків на шляху основних реформ, що забезпечують комплексні перетворення в різних сферах державної політики. Дієва система державного управління є одним з основних факторів конкурентоспроможності держави та передумовою європейської інтеграції. Зниження адміністративного навантаження державного регулювання, покращення якості надання адміністративних послуг, забезпечення законності та передбачуваності адміністративних дій покращує позиції держави у світових рейтингах конкурентоспроможності. Крім того, ефективна система державного управління є однією з основних передумов демократичного врядування, що ґрунтується на принципах верховенства права [135].

У Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» цілком закономірно наголошено на необхідності побудови 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 й місцевих бюджетів [392]. Крім того, перед Державною податковою службою України постає завдання щодо переходу 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 і переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну

плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема вдосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, упровадження контролю за видатками фізичних осіб тощо [392].

Усе зазначене вище актуалізує проблематику розуміння змісту публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики через розкриття її як окремої функції держави.

Підґрунтям наукового пошуку слугували праці вчених-адміністративістів, серед яких: В. Б. Авер'янов, О. Ф. Андрійко, О. М. Бандурка, Ю. П. Битяк, В. В. Галуцько, О. В. Джафарова, О. Ю. Дрозд, С. В. Ківалов, Т. О. Коломоєць, А. Т. Комзюк, О. В. Кузьменко, С. М. Левчук, Н. А. Литвин, С. В. Петков, О. П. Рябченко, Є. Ю. Соболев, С. О. Шатрава, О. Г. Циганов та інші.

Вказані й інші вчені лише побічно проаналізували питання сутності та призначення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. Водночас першочерговим наразі є оновлення змісту категорії «публічно-сервісна діяльність» на засадах людиноцентризму, з урахуванням тенденцій державотворення, притаманних процесам євроінтеграції [136, с. 6].

Вітчизняний досвід і зарубіжна практика переконливо доводять вплив оподаткування на всі сфери суспільного життя, зокрема на його соціальний та економічний аспекти. Через реалізацію податкової політики держава здатна ефективно стимулювати господарську діяльність, формувати сприятливі умови для розвитку пріоритетних галузей економіки, регулювати наповнення бюджету.

Сплата податків певним чином стосується кожної людини.



Необхідність сплачувати податки не залежить від конкретних обставин, тобто є абсолютним обов'язком. Так, відповідно до ст. 67 Конституції України: кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [210].

На сучасному етапі розвитку України, що з одного боку означена процесами євроінтеграції, а з іншого – станом зовнішньої військової агресії, якісне правове регулювання податкових правових відносин набуває особливої значущості. У ст. 10 Господарського кодексу України закріплено, що податкова політика має бути спрямована на забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних гарантій прав громадян під час оподаткування їхніх доходів [114].

Виділення адміністративно-правового аспекту у регулюванні правових відносин, що виникають під час втілення податкової політики, та розкриття його сутності буде також сприяти забезпеченню пріоритетності прав платників податків, балансуванню інтересів учасників податкових правовідносин, пошуку ефективних механізмів своєчасного формування публічних грошових фондів та зрештою захисту національних інтересів. З огляду на це, сутність адміністративно-правового аспекту в регулюванні правових відносин у сфері реалізації державної податкової політики потребує подальшого розкриття, а обрана тема дослідження набуває актуальності.

Висвітлення сутності правової природи регулювання правових відносин у сфері реалізації державної податкової політики є на сьогодні досить актуальним. Таким чином, необхідно розглянути податкове законодавство України, охарактеризувати особливості, співвідношення і спрямованість публічно-сервісних, правоохоронних та юрисдикційних правовідносин, що формуються під час забезпечення державною владою

реалізації податкової політики в Україні.

Розглядаючи правовідносини, наявні у сфері реалізації державної податкової політики, спочатку доцільно звернути увагу на правові норми, з яких складається податкове законодавство нашої держави. Стаття 3 Податкового кодексу України містить їх перелік, а саме: Конституція України; Податковий кодекс України; Митний кодекс України, інші закони з питань митної справи в частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання (Податкового) Кодексу та законів з питань митної справи; рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків і зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом [339].

Податкова сфера тісно пов'язана з іншими галузями суспільного життя та впливає на них. Для ефективного забезпечення пріоритетності прав платників податків і пошуку дієвих механізмів своєчасного формування публічних грошових фондів необхідно уточнити й розкрити сутність правовідносин, які виникають у сфері реалізації державної податкової політики.

Як зазначає В. Теремецький, світова та вітчизняна практика свідчать, що податкові відносини в більшості країн світу регулюються кодифікованими актами (і Україна в цьому контексті не становить винятку). Податковий кодекс України, подібно до білоруського, визначає сферу дії власне Податкового кодексу, а не сферу податкових відносин загалом. Так, ст. 1 Податкового кодексу України визначає коло суспільних відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів та які підпадають під сферу його дії (регулювання). Але аналіз положень цієї статті дозволяє стверджувати, що деякі аспекти податкових відносин ними не охоплюються,

зокрема встановлення (введення) податків, оскарження рішень і дій податкових органів та їхніх посадових осіб тощо. Натомість вводиться такий термін, як «порядок адміністрування», хоча його зміст у кодексі не розкривається. В. Теремецький підкреслює, що не всі наявні податкові правовідносини цілком потрапляють у сферу податково-правового регулювання. Деякі з них становлять предмет інших підгалузей фінансового права і навіть інших правових утворень. Так, наприклад, у межах групи правовідносин щодо справляння податків і зборів відносини, які забезпечують примусове стягнення податків, зборів та пені з фізичної особи й організації, що здійснюються в судовому порядку, регламентуються цивільним процесуальним чи господарським процесуальним правом [467]. Ознайомившись з позицією В. Теремецького, який позиціює себе як дослідник широкого кола питань з різних галузей права, зауважимо, що на наше глибоке переконання, правова система будь-якої держави складається з публічного та приватного права, серед яких домінує значення має адміністративне (публічне) та цивільне (приватне) право. Причому всі інші галузі права (крім конституційного та кримінального) є комплексними галузями права, так би мовити штучно створеними, та містять одночасно норми публічного і приватного права, визначають специфіку регулювання тієї чи іншої сфери суспільних відносин.

Натомість П. Гега та Л. Доля зауважують, що податкові правовідносини є формою вираження економічних, політичних та інших відносин [103, с. 10]. Аналізуючи це питання, Н. Хатнюк доходить висновку про те, що оподаткування тісно переплітається з усіма сферами правової дійсності українського суспільства, а отже, цілком закономірним є те, що правове регулювання податкових правових відносин відображено в значній кількості нормативно-правових актів. Проте широкий спектр правових джерел ускладнює розуміння окремих податкових правових норм і може спричинити неоднозначне їх трактування як платниками податків, так і посадовими особами контролюючого органу [502]. Зазначена позиція є додатковим

підтвердження того, що на сьогодні не має однозначної позиції щодо правової природи відносин, які виникають в процесі реалізації державної податкової політики.

З огляду на досить широкий спектр питань, з яким перетинається сфера оподаткування, для подальшого дослідження доцільно розглянути зміст більш узагальненого поняття – «правові відносини».

На думку М. Цвіка, правові відносини, передусім, це відносини між людьми, які є юридичним вираженням економічних, політичних, сімейних, процесуальних та інших суспільних відносин, де одна сторона на основі правових норм вимагає від іншої виконання певних дій або утримання від них, а інша сторона зобов'язана виконати ці вимоги [506, с. 336]. В цілому погоджуючись із таким визначенням, зауважимо, що сторони таких взаємозв'язків повинні мати саме кореспондуючі права та обов'язки тощо.

Водночас О. Скакун вважає, що норма права і правовідносини взаємопов'язані, адже право може діяти лише тоді, коли визначеним подіям або діям надається характер юридично значущих фактів (актів), що ставлять людей у становище сторін правовідносин, які мають взаємозалежні суб'єктивні права та юридичні обов'язки. Відповідно, правовідносини є об'єктивною формою реалізації прав і обов'язків. Таким чином, правовідносинами вважають врегульовані нормами права та забезпечувані державою вольові суспільні відносини, що виражаються в конкретному зв'язку між суб'єктами – правомочними (носіями суб'єктивних прав) і зобов'язаними (носіями обов'язків) [430, с. 382–384]. Зазначене визначення найбільш повно характеризує таке складне явище як – правовідносини.

Трансформуючи вищенаведе на тему дослідження наголосимо, що правовідносини у сфері регулювання державної податкової політики мають такі ознаки: передбачають обов'язкову участь держави; потребують для свого задоволення відповідних дій виконавчо-розпорядчого характеру; можуть виникати з ініціативи кожної зі сторін незалежно від волевиявлення іншої сторони; спори між сторонами правових відносин зазвичай

вирішуються в адміністративному порядку, а порушення однією зі сторін правових відносин вимог правової норми тягне за собою юридичну відповідальність; відносини, що виникають між органами виконавчої влади та іншими учасниками правових відносин у сфері здійснення державної податкової політики, не завжди є відносинами, що здійснюються за методом влади й підпорядкування.

При цьому правовідносини у сфері податкової політики охоплюють публічно-сервісну, правоохоронну та юрисдикційну діяльність держави. Державна податкова політика має на меті задоволення прав і законних інтересів людини, полягає в забезпеченні високого рівня якості життя людей на всій території України, а також передбачає досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету й підтримкою умов економічного зростання та підвищення суспільного добробуту. Зрештою сфера податків впливає на забезпечення національних інтересів України. Отже, відносини, які виникають у сфері оподаткування, мають надзвичайно важливе значення.

Проаналізувавши ознаки відносин, що виникають у сфері регулювання державної податкової політики, можна впевнено стверджувати, що за своєю сутністю вони подібні до характеристик адміністративно-правових відносин. Таким чином, базою правового регулювання державної податкової політики слугують адміністративно-правові норми.

Аналізуючи поняття правового регулювання та правових відносин, слід навести думку В. Авер'янова, який наголошує на тому, що правовідносини належать до фундаментальних категорій науки адміністративного права, оскільки саме в правовідносинах воно існує, діє, живе. У них найбільш чітко відображається специфіка методу адміністративно-правового регулювання суспільних відносин [2, с. 175]. Тому правильним і необхідним є встановлення кола тих суспільних відносин, які врегульовані нормами адміністративного права, оскільки це дозволить точно виявити призначення методів цієї галузі права, дослідити весь потенціал їх регулюючого впливу та визначити рівень їхньої ефективності [542, с. 186]. В цілому погоджуємось із метром в галузі

адміністративного права. Але зробимо припущення, що виділення методів галузі права не є на сьогодні пріоритетним, оскільки стверджувати, що для публічної галузі пріоритетним є використання імперативного, а для приватного – диспозитивного методу не відповідає дійсності.

В свою чергу, Ю. Битяк зазначає, що адміністративно-правові відносини – це суспільні відносини у сфері державного управління, учасники яких є носіями прав і обов'язків, урегульованих нормами адміністративного права. Можна виокремити такі особливості адміністративно-правових відносин: 1) в адміністративно-правових відносинах права й обов'язки потребують для свого задоволення відповідних дій виконавчо-розпорядчого характеру; 2) умовою виникнення адміністративно-правових відносин є участь у них обов'язкового суб'єкта (держави); 3) адміністративно-правові відносини можуть виникати з ініціативи кожної зі сторін незалежно від волевиявлення другої сторони; 4) спори між сторонами адміністративно-правових відносин зазвичай вирішуються в адміністративному порядку; 5) адміністративно-правові відносини, що виникають між органами виконавчої влади та іншими учасниками адміністративного права, не завжди є відносинами, що здійснюються за методом влади та підпорядкування; 6) порушення однією зі сторін адміністративно-правових відносин вимог адміністративно-правової норми тягне за собою юридичну відповідальність [58, с. 59–60]. Узагальнюючи висновки перелічених науковців, можна дійти висновку, що правовідносини у сфері регулювання податкової політики є різновидом суспільних відносин, які врегульовані нормами публічного права. Причому спрямованість правового регулювання у сфері податкової політики охоплює публічно-сервісну, правоохоронну та юрисдикційну діяльність держави.

Отже, провести межу між адміністративним правом і комплексними галузями права досить складно. Наприклад, механізм співвідношення адміністративного й податкового права такий, що більшу частину відносин, які формують предмет останнього, урегульовано нормами адміністративного права та за допомогою притаманних йому правових засобів.

Варто зосередитися також на дослідженні сутності публічно-сервісних відносин у сфері реалізації державної податкової політики. Причому слід наголосити на інших адміністративно-правових відносинах, які виникають під час реалізації податкової політики.

Так, правоохоронна діяльність – це вид державної діяльності, яка здійснюється з метою охорони права спеціально уповноваженими органами шляхом застосування юридичних заходів впливу в суворій відповідності із законом і за неухильного дотримання встановленого ним порядку [82]. У сфері здійснення державної податкової політики правоохоронна діяльність передбачає, наприклад, проведення перевірок виконання законів та інших нормативно-правових актів. Як зазначає Ю. Битяк, до адміністративних засобів правоохоронного характеру належать різні форми й методи здійснення контролю та нагляду за додержанням законності й дисципліни у сфері державного управління, а також застосування передбачених законом засобів виховного та примусового впливу. Вони використовуються для охорони суспільного ладу України, власності, соціально-економічних, політичних та особистих прав і свобод громадян, прав, законних інтересів підприємств, установ та організацій, встановленого порядку управління, державного і громадського порядку, зміцнення законності, попередження правопорушень та боротьби з ними, виховання громадян у дусі неухильного дотримання Конституції і законів України [59, с. 26].

С. Комісаров стверджує, що адміністративно-юрисдикційною діяльністю необхідно вважати врегульовану законом діяльність уповноважених державних органів, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, спрямовану на здійснення проваджень у справах про адміністративні правопорушення, виконання постанов про накладення адміністративних стягнень, а також застосування заходів адміністративного попередження та припинення таких правопорушень з метою охорони прав і свобод громадян, власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ і організацій, встановленого правопорядку,

зміцнення законності, запобігання правопорушенням, виховання громадян у дусі точного й неухильного додержання Конституції та законів України, поваги до прав, честі й гідності людини, до правил співжиття, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством [205, с. 105–106]. Л. Анохіна розглядає поняття «адміністративна юрисдикція» у двох аспектах: статичному (як сукупність повноважень суб'єкта адміністративної юрисдикції) та функціонально-динамічному (як особливий вид правозастосовної діяльності) [28]. Ю. Битяк зауважує, що роль адміністративної відповідальності в боротьбі з правопорушеннями постійно зростає, збільшується кількість складів адміністративних правопорушень, більш суворими стали санкції за проступки. Встановлюється відповідальність за дії, які раніше взагалі не належали до правопорушень, наприклад, порушення податкового законодавства [58, с. 170]. Підсумовуючи, наголосимо, що наведені вище види адміністративно-правових відносин, які виникають під час реалізації податкової політики, є вторинними, оскільки виникають через неналежне виконання встановлених загальнообов'язкових правил поведінки учасниками відповідних відносин.

Подальший акцент зробимо на дослідженні питання щодо визначення категорії «публічно-сервісна діяльність», зокрема в аспекті реалізації податкової політики України. На нашу думку, доцільно розглянути публічно-сервісну діяльність з позиції функцій держави.

Для цього звернемося до визначення функцій держави на сучасному етапі, що дасть нам змогу виділити пріоритетні напрями її діяльності, структури, що забезпечують реалізацію соціальних потреб, а також встановити рівновагу соціальних відносин і сприяти подальшому розвитку суспільного прогресу [139, с. 76]. Крім того, питання про функції сучасної держави становить одне з важливих питань не лише теорії, а й практики державотворення. Це обумовлено, по-перше, тим, що у функціях виявляється суть держави, її соціальне призначення [294, с. 177]. За допомогою аналізу функцій держави та їх змістовного наповнення можна визначити характер



діяльності держави, її соціальну спрямованість, рівень ефективності й організованості дій органів державної влади, пріоритети, що обрані державою на сучасному етапі. Основним соціальним призначенням держави завжди має залишатися забезпечення й захист прав людини та громадянина, створення необхідних умов для забезпечення життєдіяльності суспільства, розроблення дієвого механізму захисту від факторів, які негативно впливають на його функціонування [48, с. 8, 20].

Так, науковці наголошують на тому, що функції держави слід розглядати як якісно відокремлений, об'єктивно необхідний напрям (і сторону) державного впливу на однорідну групу суспільних відносин, які предметно характеризують сутність держави та спрямовані на задоволення державних і суспільних інтересів. Крім того, функцію держави розглядають як здійснюваний у життєво важливій сфері суспільних відносин об'єктивно необхідний, цілеспрямований і законодавчо зумовлений напрям діяльності держави, у якому виражається і предметно конкретизується її сутність і соціальне призначення [320, с. 13].

Й. Горінецький акцентує увагу на тому, що функції сучасної держави – це визначені конституцією та законами основні, найбільш загальні і стабільні напрями її діяльності, котрі об'єктивно зумовлені та підпорядковані вирішенню основних проблем суспільства та здійснюються в спеціальних формах та за допомогою специфічних методів [110, с. 14]. Крім того, вчений виокремлює характерні ознаки функцій сучасної держави, а саме: а) через них виявляється сутність держави, її соціальне призначення, тому пізнання функцій є істотною передумовою для пізнання головного і визначального в державі. Інакше кажучи, функції держави – це «основні форми діяльності держави, що виражають її сутність» [299, с. 256]; б) функції держави характеризують її стійку предметно-практичну діяльність як всередині країни, так і на міжнародній арені. Невиконання чи неналежне виконання нею тієї чи іншої функції породжує негативні наслідки як для суспільства, так і для держави; в) складна і різноманітна діяльність держави щодо управління справами

суспільства об'єктивно зумовлює одночасне виконання нею не однієї, а одночасно декількох функцій. Кожна функція здійснюється стосовно певної сфери суспільних відносин, які становлять основу існування суспільства – економіку, політику, екологію тощо; г) функції держави визначають структуру її діяльності, тобто способи, закономірності організації елементів держави як складної системи. Звідси випливає, що поняття функції держави в гносеологічному аспекті має на меті відмежувати один напрям державної діяльності від іншого, пов'язавши кожен з цих напрямів з певною частиною державного механізму. Природно, що свої функції держава здійснює через державні органи, державні підприємства й державні установи, про що йшлося ще в радянській теоретичній літературі [211, с. 33]; д) перелік (система) функцій держави має конкретно-історичний характер і змінюється не лише під впливом факторів, які на неї впливають, а й у контексті необхідності розв'язання тих проблем, які постали в той чи інший період розвитку суспільства; є) функції держави здійснюються в певних формах і за допомогою спеціальних методів; ж) із функціями держави пов'язані закономірності її становлення, розвитку, зміни держав одних історичних типів іншими [110, с. 14–15].

Водночас О. Ф. Скакун стверджує, що конкретна функція держави становить єдність змісту, форм і методів здійснення державної влади в певній сфері діяльності держави; характеризується самостійністю, однорідністю, повторюваністю [429, с. 54].

У цьому контексті варта уваги наукова позиція О. Джафарової, яка пропонує для визначення розглядуваної категорії зосередитися на аналізі категорій більш загального порядку, таких як «держава», «права і свободи громадян» та «механізм їх забезпечення», оскільки взаємозв'язок останніх є ключовим для юридичної науки та розуміння наведеної вище категорії. Підґрунтям організації і функціонування сучасної Української держави слугує суспільний договір, який передбачає, що держава утворюється волевиявленням вільних і незалежних осіб та зобов'язується всіляко сприяти реалізації прав людини, а в разі їх порушення – захищати останні. Інша сторона суспільного

договору також має певні зобов'язання, серед яких: сплата податків, дотримання встановлених правил поведінки, обов'язок захищати цілісність держави тощо. Причому особам віддається пріоритет і можливості реалізувати належні їм права, зокрема у відносинах з публічною адміністрацією. Саме в такому підході розкривається сучасне уявлення про державу як про інституцію, що надає певні послуги особам, які, так би мовити, їх «замовляють». Коло цих послуг безпосередньо впливає з публічних функцій держави, які є змістовим наповненням, підґрунтям для виокремлення і закріплення конкретних прав та обов'язків суб'єктів відповідних відносин [137]. Таким чином, держава є найвищою формою організації суспільства, яка забезпечує захист і погодження індивідуальних, групових та загальносуспільних інтересів за допомогою права на певній території [27].

Підсумовуючи позицією дослідниці, можна дійти висновку, що публічно-сервісна діяльність держави є основною (базовою) функцією держави, оскільки спрямована на реалізацію закріплених у Конституції України прав і свобод людини та громадянина, проте не єдиною.

З цього приводу О. В. Джафарова зауважує, що публічно-сервісна діяльність органу публічної адміністрації – це нормативно визначена діяльність спеціально створеної державної інституції, спрямована на виконання завдань та функцій держави щодо забезпечення прав і свобод людини, а також захист інтересів суспільства й держави, підтримання публічного порядку та безпеки, протидії злочинності тощо [137, с. 75].

Слід також навести інші підходи до визначення публічно-сервісної діяльності держави загалом. Як зазначає В. Авер'янов, публічно-сервісна діяльність – це діяльність відповідних державних і недержавних органів щодо забезпечення в процесі їхньої взаємодії з населенням, конкретними фізичними та юридичними особами умов, за яких останні здатні ефективно реалізовувати й захищати свої права, свободи та законні інтереси [3, с. 269]. Аналогічну позицію висловлює В. Петьовка, який зауважує, що така галузь права, як публічно-сервісне право, передбачає її спрямування на служіння

потребам суспільства, найповнішого забезпечення реалізації та захисту належних приватним особам прав, свобод, законних інтересів у їхніх стосунках з органами публічного (державного й самоврядного управління) [332, с. 99].

Загалом погоджуючись з позицією знаних учених-адміністративістів, зауважимо, що відносини пов'язані із захистом своїх прав, свобод та законних інтересів фізичними або юридичними особами, не охоплюються колом відносин, які належать до категорії «публічно-сервісна діяльність». Натомість Б. Гук стверджує, що введення в правовий обіг такого поняття, як «публічно-сервісна діяльність», вже давно викликає дискусії в наукових колах, оскільки ґрунтується на конституційному положенні соціальної спрямованості держави та є змістом діяльності держави, її обов'язком забезпечення прав і свобод людини [120, с. 119]. Підтримуючи загалом цю позицію, додамо, що публічно-сервісна діяльність дійсно пов'язана з конституційним положенням соціальної спрямованості держави, але її зміст не охоплює інші функції держави (правоохоронну, юрисдикційну тощо).

Цікавою є позиція С. Стеценка, який публічно-сервісну діяльність органів публічної адміністрації розглядає в контексті надання різноманітних адміністративних (управлінських) послуг. Саме таким чином сучасна адміністративно-правова наука визначає діяльність органів публічної адміністрації щодо задоволення певних потреб особи, яка здійснюється за її зверненням (реєстрація, ліцензування, надання дозволу, видання довідки тощо) [456, с. 24]. Для підтвердження зазначеного наведемо позицію В. Авер'янова. На його думку, публічно-сервісний напрям функціонування органів публічної адміністрації утворювався завдяки діяльності, пов'язаної із: розглядом і вирішенням різних індивідуальних звернень приватних (фізичних та юридичних) осіб з приводу реалізації їхніх суб'єктивних прав і охоронюваних законом інтересів; наданням конкретним приватним особам адміністративних (управлінських) послуг у вигляді дозвільно-ліцензійних, реєстраційних та інших подібних дій; прийняттям індивідуальних

зобов'язуючих рішень щодо приватних осіб з питань виконання ними різноманітних обов'язків, передбачених законом, а також розв'язанням так званих публічних справ (наприклад, з питань відселення людей під час будівництва шляхів, мостів, енергетичних мереж, відведення земель для загальнодержавних потреб); здійсненням позасудового розгляду адміністративно-правових спорів у порядку адміністративного розгляду скарг приватних осіб; вжиттям щодо громадян заходів адміністративного примусу, передусім заходів адміністративної відповідальності [133]. О. Циганов доводить, що публічно-сервісна діяльність регламентується нормами адміністративного права. Суспільні відносини щодо надання таких послуг означені однорідністю, відносно тривалою історією та широкою правовою базою. Однорідністю також вирізняються норми права, що регулюють вказані відносини. Ці норми права пов'язані між собою та становлять систему об'єктивно відокремлених від інших норм права [508, с. 89].

С. Левчук також звертає увагу на необхідність створення цільових програм, стратегій, згідно з якими повинні діяти органи публічної адміністрації у сфері надання послуг фізичним та юридичним особам. Поставлені завдання стосуються тих органів виконавчої влади, діяльність яких вимагала проведення ґрунтовних досліджень змісту виконуваних ними державних функцій, зокрема Державної фіскальної служби України та її територіальних органів під час сервісного обслуговування платників податків [240]. Н. Литвин теж зазначає, що розвиток системи надання органами Державної фіскальної служби України публічних послуг сприяє перетворенню цих органів з наглядових і контролюючих на сервісні. Результатом цього має стати не лише зміцнення позитивного іміджу контролюючих органів, а й встановлення партнерських відносин між органами ДФС України та іншими суб'єктами податкових і митних правовідносин, передусім з платниками податків, де на передній план будуть висуватися не інтереси держави щодо наповнення бюджету в будь-який

спосіб і будь-якими методами, а інтереси кожної зі сторін під час дотримання їх балансу [246, с. 237]. Ми цілком підтримуємо позицію, висловлену В. Трояном стосовно того, що термін «публічно-сервісна діяльність» виходить за межі категорії «надання адміністративних послуг», визначення якої закріплено в Законі України «Про адміністративні послуги», та розкриває соціальне призначення держави, її вторинну роль порівняно з правами і свободами людини [479].

Натомість В. Щербань розглядає публічно-сервісну діяльність в іншому аспекті. Так, учений наголошує, що сама по собі ідея впровадження в основні функції органів публічної адміністрації функцій сервісного характеру полягає не в збільшенні напрямів діяльності органів публічної адміністрації в цій сфері, а в забезпеченні відповідних якісних характеристик сервісних послуг [535, с. 68–69]. Причому В. Щербань у своєму дисертаційному дослідженні дійшов висновку, що публічно-сервісна діяльність органів виконавчої влади – це діяльність державних органів виконавчої влади, яка полягає в наданні публічних послуг різного об'єму, характеру та значення фізичним або юридичним особам з метою забезпечення реалізації встановлених для них прав, свобод і законних інтересів, а також задля доповнення або розширення їх правосуб'єктності у зв'язку з наданням певної публічної послуги [535, с. 185]. На думку дослідника, ознаками публічно-сервісної діяльності органів виконавчої влади є такі: наявність державно-владних повноважень щодо надання публічних послуг і здійснення публічно-сервісної діяльності; передбачає публічний інтерес; чітко окреслений перелік здійснюваних публічних послуг; наявність суб'єктів публічно-сервісної діяльності органів виконавчої влади; здійснюється у визначеному законом порядку; спрямованість на реалізацію суб'єктивних прав та обов'язків особи, яка звертається з проханням надати їй відповідну публічну послугу [535, с. 185]. Загалом визнаючи слушність позиції дослідника, вважаємо дещо дискусійним виокремлення такої ознаки, як державно-владні повноваження щодо надання публічних послуг і здійснення публічно-сервісної діяльності.

На наше глибоке переконання, специфіка публічно-сервісної діяльності та функції держави полягає саме у відсутності такої характеристики, як владність. Адже спрямованість останньої полягає в сприянні особі в реалізації її конституційних прав і законних інтересів.

Крім того, учений наголошує, що функціями публічно-сервісної діяльності є основні напрями діяльності органів публічної адміністрації, які мають конкретний зовнішній вияв і спрямовані на досягнення мети й завдань такої діяльності. Саме у функціях розкривається сутність і зміст публічно-сервісних відносин та діяльності органів публічної адміністрації в певних правовідносинах. Останні впливають із системи адміністративно-правового регулювання певної сфери надання адміністративних (публічних) послуг [535, с. 82–83]. Погоджуючись загалом з наведеною тезою, варто наголосити, що доцільно вести мову не про функції публічно-сервісних відносин, а про їх види.

Підбиваючи підсумки, наведемо узагальнення, які сформулював О. Мозговий. Дослідник приходять висновку про те, що зміст і сутність публічно-сервісної діяльності органів державної влади, зокрема публічної адміністрації, слід розглядати в таких площинах: по-перше, як окрему функцію держави, зміст якої полягає в зміні ідеології, форм і методів у роботі державних інституцій; по-друге, як основу діяльності всіх суб'єктів владних повноважень щодо реалізації певного напрямку державної політики загалом (у широкому значенні); по-третє, як урегульовану адміністративно-правовими нормами діяльність уповноважених посадових і службових осіб щодо розгляду та вирішення заяви фізичної або юридичної особи про видачу адміністративного акта (дозволу, ліцензії, реєстрації, посвідчення, сертифіката тощо), спрямовану на забезпечення її прав і законних інтересів та/або на виконання особою визначених законом обов'язків (у більш вузькому значенні) [288, с. 36]. Ми загалом підтримуємо позицію вченого щодо змісту категорії «публічно-сервісна діяльність», але як доповнення варто додати, що результатом публічно-сервісної діяльності зазвичай є видання адміністративного акта, однак існують випадки, коли результатом

такої діяльності є: акти-дії (проставляння печатки, відмітка), акти-плани, адміністративний договір (отримання електронного цифрового підпису).

Отже, аналіз наведених наукових позицій засвідчує наявність різноманітних підходів до тлумачення зазначеної категорії. Так, вчені розглядають останню як функцію держави; адміністративну послугу; діяльність, пов'язану з якістю та задоволеністю особи «певним результатом» під час реалізації своїх конституційних прав. Однак, на наше переконання, публічно-сервісна діяльність держави є сукупністю всього зазначеного вище. Тобто публічно-сервісна діяльність держави – це функція держави, яка реалізується відповідними державними і недержавними суб'єктами в разі делегування, надається у формі адміністративної послуги та спрямована на своєчасний і якісний розгляд та вирішення заяви фізичної або юридичної особи щодо забезпечення прав і свобод людини тощо.

Переносячи наведене положення на предмет нашого дослідження, зауважимо, що публічно-сервісна діяльність держави у сфері здійснення податкової політики охоплює, наприклад, адміністрування податків, видачу дозвільних документів тощо.

На сьогодні Державна податкова служба України становить складний інститут, який, еволюціонуючи, виконує комплекс значущих функцій, пов'язаних зі стягненням податків і регулюванням зовнішньоекономічної діяльності. Це засвідчує, що на сучасному етапі розвитку вказана служба знаходиться на активній стадії інституціональних перетворень: формуються нові підходи до податкового адміністрування, впроваджується нова філософія податкової справи – «контроль у вигляді сервісу», тобто запровадження публічно-сервісної діяльності. Трансформація податкової системи в систему податкових послуг стає ключовим фактором входження України в Рамкові стандарти безпеки і полегшення світової торгівлі – це головний вектор публічно-сервісного розвитку Державної податкової служби України, який орієнтує її на вдосконалення наявних і створення нових типів організаційно-економічних, технологічних інструментів якісної та ефективної реалізації



політики держави в розвитку економіки й зовнішньоекономічної діяльності України [243, с. 9]. Зазначене підтверджує потребу в з'ясуванні поняття та сутності публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України як окремої функції держави.

Наведемо декілька наукових позицій. Так, І. Федотова наголошує на тому, що для теорії та практики особливого значення набуває поняття публічно-сервісної діяльності Міністерства доходів і зборів України в галузі митної справи – це діяльність органів доходів та зборів України з надання адміністративних послуг у митній сфері, яка здійснюється за заявою фізичних та юридичних осіб і спрямована на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків у галузі митної справи [488, с. 51]. І. Мордвін сервісні правовідносини податкових органів також розглядає через призму адміністративної послуги та визначає їх як категорії адміністративного права, що породжує адміністративні правовідносини під час реалізації суб'єктивних прав фізичної або юридичної особи (за їхньою заявою) у процесі владної діяльності податкових органів України для отримання певного результату (набуття, зміни чи припинення прав та/або обов'язків такої особи у сфері оподаткування відповідно до закону) [291, с. 8].

Цікавою є позиція авторів колективної монографії «Формування системи надання адміністративних послуг органами Державної фіскальної служби України» (2018), які наголошують на тому, що діяльність з надання адміністративних послуг є лише одним з напрямів публічно-сервісної діяльності органів ДФС. Надання програмного забезпечення для подання податкової звітності в електронному вигляді, запровадження електронних сервісів, таких як «Електронний кабінет платника податків», «Електронна митниця», хоча і спрямовані на створення умов для ефективної реалізації фізичними та юридичними особами своїх прав і виконання обов'язків у податковій та митній сферах, але не можуть бути визнані адміністративними послугами [20, с. 16]. Ми погоджуємось, що такі дії, як надання програмного забезпечення для подання податкової звітності в електронному вигляді,

запровадження електронних сервісів, навряд можна віднести саме до адміністративної послуги, проте вважаємо, що останні є яскравим прикладом саме сервісного характеру діяльності Державної податкової служби.

Автори зазначеного видання пропонують таке визначення публічно-сервісної діяльності органів ДФС: це – діяльність органів і підрозділів ДФС щодо надання державних, зокрема адміністративних, послуг фізичним та юридичним особам з метою забезпечення реалізації ними прав, своєчасного й належного виконання обов'язків у податковій та митній сферах [20, с. 18]. Запропоноване тлумачення містить низку дискусійних моментів. По-перше, усі послуги, які надаються, є державними, адміністративно-правовими нормами визначається лише процедура їх надання; по-друге, запропоноване визначення є завузьким, оскільки обмежується лише діями, пов'язаними з наданням публічних послуг у зазначеній сфері, та не враховує сукупність сервісних складових, які спрощують, роблять доступнішим процес реалізації прав щодо своєчасного й належного виконання обов'язків у податковій сфері.

Підбиваючи підсумки, спробуємо сформулювати дефініцію категорії «публічно-сервісна діяльність як напрям реалізації державної податкової політики». Так, останньою доцільно вважати цілеспрямовану, системну та нормативно визначену діяльність спеціально уповноважених суб'єктів (ДПС), що спрямована на виконання сервісної функції держави, зміст якої полягає в сприянні учасникам правовідносин у галузі податкової політики отримати бажаний правовий результат, що впливає з конституційних прав та обов'язків відповідних суб'єктів, шляхом отримання адміністративної послуги або використання відповідних інструментів, які спрощують отримання такого результату.

На підставі викладеного діяльність Державної податкової служби України варто розглядати з позиції реалізації публічно-сервісної функції держави через зміну ідеології її функціонування, що сприяє перетворенню цих органів з наглядових і контролюючих на сервісні.

Тобто, генезис публічно-сервісної діяльності з реалізації державної

податкової політики полягає у перегляді підходів до змісту та сутності держави та її функцій в податковій сфері, запровадженню «людиноцентристської концепції» у відносинах із громадянським суспільством, що надає можливість «сервісну складову», як категорію приватного права трансформувати в площину публічно-правових відносин, шляхом створення відповідної сервісної ідеології функціонування державних інституцій, зміст діяльності яких, в перше чергу, спрямований на реалізацію прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб та не обмежується діяльністю пов'язаною із наданням публічних (адміністративних) послуг.

Здійснений компаративний аналіз сучасного стану реалізації публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України у сфері державної податкової політики дає змогу розглядати цей напрям діяльності як:

- а) окрему сервісну функцію держави, зміст якої полягає в зміні ідеології їх функціонування та правового інструментарію в досліджуваній сфері;
- б) одну із зовнішньоорієнтованих функцій діяльності спеціально створеної державної інституції, що існує поряд з такими функціями, як регулятивна, контрольно-наглядова і правоохоронна;
- в) якісне та доступне надання особам адміністративних послуг у вигляді реєстраційних, дозвільних, засвідчувальних та інформаційних;
- г) створення різноманітних інформаційних, технічних, електронних інструментів, які спрощують, роблять доступнішим отримання певного правового результату в податковій сфері.

Ознаками публічно-сервісної діяльності як напряму державної податкової політики слід вважати такі:

- 1) є основною функцією, якою наділений спеціально створений суб'єкт – Державна податкова служба України;
- 2) специфічна сфера виникнення, яка пов'язана із досягненням оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання і підвищення суспільного добробуту;
- 3) не обмежується категорією та процесом надання адміністративних послуг ДПС;
- 4) пов'язана

з отриманням бажаного правового результату та не включає в свій зміст дії, які мають контрольно-наглядові, примусові та відновлювальні заходи; 5) в результаті здійснення публічно-сервісної діяльності майже не використовуються владні повноваження відповідного суб'єкта; 6) наявність правового, інформаційного економічного та технічного інструментарію необхідного для якісного та своєчасного отримання правового результату; 7) правовим результатом є наділення суб'єкта звернення додатковою адміністративною правосуб'єктністю; 8) доступність, зручність, чітка правова регламентація процедури здійснення такої діяльності; 9) правовий результат публічно-сервісної діяльності при реалізації державної податкової політики не обмежується лише прийняттям адміністративного акту, а може містити інші юридично-значимі дії для особи, яка реалізує свої права в податковій сфері.

## **1.2. Завдання, особливості та принципи публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики**

Європейська ідентичність Українського народу та незворотність європейського й євроатлантичного курсу нашої держави, що закріплені в Конституції України [210], вимагають перегляду підходів до управління державним апаратом. Важливим напрямом цієї роботи є, серед іншого, формування та реалізація державної податкової політики. Адже саме завдяки податковій політиці держава може стимулювати господарську активність, стимулювати створення необхідної кон'юнктури на ринку, підтримувати сприятливі умови для розвитку пріоритетних галузей економіки, регулювати наповнення бюджету. Проте під час розроблення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки було визнано, що бюджетно-податкова політика на сучасному етапі розвитку нашої країни є непередбачуваною в середньостроковій перспективі. Таким чином,

платники податків не знають, які податки будуть запроваджені найближчим часом, державні установи не знають, який обсяг коштів буде їм доступний у середньостроковій перспективі, а громадяни не знають, на які цілі будуть виділятися бюджетні кошти та які послуги вони можуть отримати [396]. Одним з пріоритетних напрямів, закріплених у зазначеній Стратегії, є забезпечення послідовності та передбачуваності бюджетної та податкової політики. Така ситуація актуалізує питання щодо формування мети й завдань державної податкової політики з подальшою можливістю закріплення останніх на законодавчому рівні.

У науковій літературі наголошено на тому, що в Україні політика держави у сфері оподаткування зачіпає інтереси всіх без винятку громадян, і не лише щодо обсягів податкових платежів у бюджет, а й у частині співвідношення рівня податкового тиску та якості надання державою суспільних благ в обмін на вилучені в населення кошти. І від того, як держава виконує не лише податкову, а й соціальну функцію, залежить гармонізація податкових інтересів держави та інтересів громадян – платників податків. Важливу роль у цьому процесі, як у більшості розвинених демократичних держав світу, відіграє діяльність Державної податкової служби України шляхом забезпечення прозорого та якісного сервісу суспільства шляхом надання відповідних послуг. Упровадження нової ідеології, реформування державного управління, утвердження концептуально нової доктрини адміністративного права повинно відбуватись шляхом перебудови за новими принципами адміністративно-правових відносин, які мають бути сервісними, тобто відносинами, у межах яких і завдяки яким держава задовольняє потреби особи [201, с. 63]. Дослідження принципів публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби становить одну з ключових проблем у реалізації державної податкової політики. Розв'язання проблеми принципів дасть змогу забезпечити раціональність, дієвість та ефективність державного управління [301, с. 50].

Про це безпосередньо йдеться в ст. 3 Конституції України: права і

свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. У цьому контексті слушним є твердження А. Т. Комзюка, який зазначає, що потреба людини в задоволенні наданих їй прав і свобод, перелік яких істотно збільшився в сучасній демократичній країні, свідчить про необхідність уточнення кола та змісту суспільних відносин, які слід включати до предмета регулювання адміністративного права [204, с. 95]. Це сприятиме наближенню правової системи України до європейської, оптимізації практики правозастосування в нашій державі, а отже, утвердженню принципу верховенства права. Для досягнення мети адміністративної реформи під час її проведення повинна впроваджуватись ідеологія служіння суспільству як принципу функціонування публічної адміністрації та мають бути вирішені завдання щодо зміцнення статусу приватних осіб у відносинах з органами публічної адміністрації шляхом справедливого правового регулювання адміністративної процедури, впровадження нових організаційних форм і стандартів якості адміністративних послуг, удосконалення механізмів правового захисту приватних осіб у відносинах з публічною адміністрацією [468, с. 156].

В освітній, науковій і навіть побутовій сферах дедалі активніше послуговуються терміном «податкова політика». Він легко вписався в публіцистичний, політичний і економічний лексикони. Слово «політика» згадується в Податковому кодексі України [339] понад 350 разів, з них понад 50 разів у словосполученні «податкова і митна політика». У Конституції України [210] категорія «політика» згадується рідше, близько 40 разів. Згадування здебільшого стосується політичних партій. Але близько шести згадувань пов'язані саме з політикою як такою. Крім того, у двох випадках термін «політика» вжито в поєднанні зі словом «податкова». Цікавим є той факт, що в жодному зі згаданих документів не надається змістове визначення ані поняттю «політика», ані поняттям податкової, фіскальної, бюджетної чи економічної політики. Трохи більше інформації з приводу розкриття термінів наявно в Митному кодексі України [277], ст. 5 якого власне має назву

«Державна митна політика».

Натомість поняття «податкова політика», фактично не маючи законодавчого визначення, широко застосовується в економічній галузі, зокрема в навчальній і науковій літературі, наприклад, у навчальному посібнику «Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій» [172], зміст якого наочно демонструє той великий об'єм і різноманітність інформації, яку охоплює це поняття.

Рух України в бік європейських цінностей, а також динамічні процеси, що відбуваються в реформуванні держави та законодавства, зокрема в галузі адміністративного права, потребують переосмислення багатьох явищ і процесів. Питання щодо визначення терміна «державна податкова політика» є одним з них, що й обумовлює актуальність обраної теми.

Аналізуючи категорію політики, можна констатувати її лексичну неоднозначність. Політикою передусім визнають сукупність засад (принципів, завдань, напрямів тощо), на підставі яких здійснюється певна діяльність. В іншому значенні політику сприймають як окрему сферу суспільної діяльності. Останнє значення не буде розглядатись у цьому дослідженні, оскільки воно не пов'язане з адміністративно-правовим визначенням поняття.

Термін «політика» походить від грецького слова «πολιτική» – діяльність самоуправління у полісі (місті-державі), тобто діяльність з вирішення питань життя суспільства чи певної його частини. Це поняття набуло поширення під впливом однойменного трактату Аристотеля «Політика», де його вжито в контексті узагальнення проблем розвитку давньогрецьких держав, правління і урядів [29]. Філософ визначав політику як мистецтво управління державою. В античну добу політику розглядали як одну з провідних сфер діяльності, що визначає статус індивіда. Пізніше, у середньовіччі, Фома Аквінський та святий Августин почали трактувати політику як вияв волі й дії Бога. З початком епохи Відродження політику починають розглядати як категорію, що пов'язана з діями людини, боротьбою між силою та законом. У Новий час

Томас Гоббс, Джон Локк, Шарль Луї де Монтеск'є визначають політику як стосунки з утвердження людської свободи за рахунок права, розуму й моралі [81]. У ХІХ столітті ідеї Аристотеля й Демокрита розвинули М. Вебер, В. Гумбольдт, К. Маркс [155, с. 27]. У цей період політику почали сприймати як мистецтво використання можливостей.

Таким чином, поняття політики намагалися визначити філософи, економісти, історики, соціальні діячі та фахівці інших сфер життєдіяльності. Його тлумачення змінювалось і розвивалось разом із суспільством. Нині в науковій літературі існують різні підходи до розуміння політики, наприклад історичний, субстанціональний, інституційний, соціологічний, теологічний, консенсусний, конфліктний [540].

Грунтуючись на положеннях енциклопедії, підготовленої за редакцією Д. Міллера, можна дійти висновку, що політика – це суспільна діяльність, орієнтована на прийняття групами загальнозначущих рішень, спрямованих на управління людьми та суспільними процесами, що визначають спільну лінію поведінки. Причому важливою особливістю, яку необхідно враховувати, є те, що надмірне розширення значення поняття «політика» може позбавити його змісту [280]. Тому доцільно обмежити визначення політики саме сферою державної політики, а також зосередитись на визначеннях, сформованих передусім у контексті юридичної науки.

Розглядаючи державну політику як самостійну категорію, доцільно навести окремі визначення, що є найбільш дотичними до тематики дослідження.

Так, Ю. Шемшученко розглядає державну політику як систему цілей і засобів їх досягнення з боку тієї чи іншої держави у сфері внутрішнього та зовнішнього життя [538, с. 629].

Д. Приймаченко зазначає, що державна політика покликана регулювати суспільні відносини в різних сферах, задовольняти нагальні потреби суспільства. Саме державна політика визначає напрями й засади суспільного розвитку, формує відповідну політико-правову базу, мобілізує



ресурси [350, с. 28].

Варте уваги тлумачення державної політики, надане 1999 року Конституційним Судом України: це – стратегічні напрями діяльності держави в економічній, соціальній, гуманітарній, екологічній, правовій та інших сферах її внутрішнього життя, а також у сфері відносин з іншими державами на певну історичну перспективу. Суд також конкретизував, що засадами внутрішньої та зовнішньої політики є вихідні ідеї, основні принципи стратегічної лінії діяльності держави в зазначених сферах [407].

Аналізуючи наведені вище підходи до визначення політики, зокрема державної, слід констатувати їх різноманіття та певну неузгодженість. Це пояснюється мінливістю, непослідовністю і схильністю до коливань основних принципів, ключових ідей та стратегічних напрямів, відповідно до яких здійснюється політика. Крім того, політика безпосередньо пов'язана з обсягом владних повноважень, який дозволяє впливати на зміну тих самих принципів, ідей і стратегічних напрямів.

Проте на законодавчому рівні мають існувати норми, що визначають основні засади державної політики. Ці положення було закріплено, наприклад, у Законі України «Про основи національної безпеки України».

У Законі зазначено, що основні засади державної політики, спрямовані на захист національних інтересів і гарантування в Україні безпеки особи, суспільства та держави від зовнішніх і внутрішніх загроз у всіх сферах життєдіяльності [384]. Попри те, що наведене тлумачення визначає спрямування державної політики, воно містить низку недоліків, передусім щодо використання його під час визначення державної політики у сфері оподаткування. Зокрема, у ньому не розкрито зміст національних інтересів, натомість акцентовано на гарантуванні безпеки й захисту від загроз. З огляду на те, що оподаткування формується всередині країни, виключно державними органами та структурами, вплив зовнішніх загроз на оподаткування від початку має контролюватися. Про реальні загрози може передусім ітися на рівні економіки, а не на рівні реалізації оподаткування.

Крім того, законодавець має враховувати внутрішні загрози. Проте й тут доцільніше спрямовувати податкову політику не на позицію оборони, а на прагнення до розвитку й розбудови держави. Оскільки податки становлять джерело бюджету держави, очевидним є їх прямиий зв'язок з національними інтересами. Проте на цьому вказаний зв'язок, на жаль, завершується. Звісно, економіка обґрунтовує безліч схем оподаткування, кожна з яких спрямована на забезпечення національних інтересів, але довести їх реальну корисність здатна лише практика.

Відсутність на законодавчому рівні чіткого юридичного визначення поняття «державна політика» стоїть на заваді розвитку й удосконалення окремих галузей права, ускладнює наукову, освітню та практичну діяльність в інших галузях. Тому, визначаючи державну податкову політику, необхідно довести, що вона є об'єктом адміністративно-правового регулювання.

Термін «державна політика» використовується у законодавстві як такий, що окреслює коло повноважень окремих державних структур та органів. Зокрема, відповідно до ч. 3 ст. 116 Конституції України, за Кабінетом Міністрів України закріплено функцію забезпечення проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики [210].

Визначаючи державну політику, науковці та законодавці намагаються конкретизувати її окремі напрями. Панування тієї чи іншої ідеології ролі держави в економіці визначає певну роль, яка відводиться податковій політиці в системі державного регулювання. Закономірно, що роль ця істотно різниться: наприклад, у кейнсіанській концепції податковій (а точніше фіскальній) політиці належить домінуюче значення, у той час як у неокласичній концепції – другорядне, допоміжне значення. Водночас якщо роль податкової політики мінлива, то місце її в сукупності інших видів державних політик нам видається більш-менш фіксованим [172]. Державна податкова політика є складовою політики держави більш високого рівня – фінансової. Водночас остання є частиною інтегральної соціально-економічної політики країни.

Особливість державної податкової політики полягає в тому, яке місце вона

посідає серед інших видів політик. Орієнтирами, що становлять її основні засади, мають бути стратегічні завдання політик більш високого державного рівня. Прикладом може слугувати зміст ч. 5 ст. 85 Конституції України, де закріплено стратегічний курс держави на набуття повноправного членства України в Європейському Союзі та в Організації Північноатлантичного договору. Крім того, варта уваги норма ч. 1 ст. 116 Конституції України щодо забезпечення державного суверенітету й економічної самостійності України [210].

Наразі структура повноважень державних органів у сфері податкової політики є такою:

- Верховна Рада України виконує функцію з визначення засад політики;
- Кабінет Міністрів України – провадить політику, зокрема податкову;
- Міністерство фінансів України – забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової політики [364];

- Державна податкова служба України – виконує роль центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику [358].

Основні завдання, спрямовані на реалізацію державної податкової політики, визначені в Положенні про Державну податкову службу України [358]. До них, зокрема, належать:

- внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної податкової політики;

- контроль за дотриманням податкового законодавства;

- контроль за надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків та зборів;

- здійснення адміністрування податків і зборів, здійснення застосування адміністративного арешту майна платників податків;

- надання консультацій відповідно до Податкового кодексу України;

- звернення до суду у випадках, передбачених законом;

- отримання і реєстрування заяв, повідомлень та іншої інформації про кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній

сфері;

– виявлення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування;

– провадження відповідно до закону оперативно-розшукової діяльності, досудового розслідування, а також вжиття заходів з відшкодування завданих державі збитків;

– застосування санкцій за несвоечасність подання звітності, встановленої законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

– організація науково-технічної, інвестиційної, інформаційної, видавничої діяльності, виступає засновником державних підприємств, навчальних закладів і науково-дослідних установ.

Привертає увагу значна кількість досліджень, присвячених державній податковій політиці. Зазначену проблематику висвітлювали у своїх працях економісти, фінансисти, політологи, спеціалісти з державного управління та фахівці з інших галузей знань. Наприклад, С. Майстро вважає, що державна податкова політика – це діяльність держави зі встановлення, правового регламентування та організації стягнення податків і зборів, метою якої є формування централізованих фінансових ресурсів держави в процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту [257, с. 2]. За своєю сутністю це визначення є слушним, проте воно не може задовольнити нас повністю, оскільки визначає мету податкової політики фактично через її функцію.

Я. Литвиненко тлумачить податкову політику держави як невід’ємну складову фінансової політики. На думку науковця, вона не має самостійного характеру, оскільки податки як інструмент впливу на економіку застосовуються в комплексі з іншими методами її регулювання. Система оподаткування – це лише частина загальної податкової політики держави. Податкова політика загалом – це система відносин, які складаються між платником податку й державою, а також стратегія їхніх дій у різних умовах

господарювання й економічних системах [248, с. 4]. Слушним слід визнати положення, згідно з яким вчений відводить місце державній податковій політиці серед інших видів політик. Проте наведена теза, безперечно, потребує логічного продовження для обґрунтування мети податкової політики.

Більш докладне визначення податкової політики пропонує О. Зельдіна, розкриваючи її як один з основних напрямів державної економічної політики, що спрямований на забезпечення економічного обґрунтування податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних гарантій прав громадян під час оподаткування їхніх доходів [165, с. 103]. Акцент, зроблений О. Зельдіною на дотриманні конституційних прав громадян, поглиблює розкриття змісту відносин, що виникають між платником податків і державою.

Натомість В. Удяк розглядає податкову політику як правову категорію та пов'язує її зміст не з правами окремих громадян, а із загальним суспільним добробутом. Державною податковою політикою він вважає законодавчо регламентовану цілеспрямовану діяльність державних органів, наділених фінансово-правовою компетенцією в галузі оподаткування, щодо встановлення, правової регламентації та організації надходжень податків і зборів до централізованих фондів грошових ресурсів держави в достатніх розмірах, необхідних державі для виконання покладених на неї завдань і функцій з метою стимулювання економічного зростання та суспільного добробуту [482, с. 117].

В. Литвин, аналізуючи питання вдосконалення механізмів реалізації державної податкової політики, слушно підкреслює, що однією з головних умов формування податкової політики має бути оцінка економічних відносин, які складаються між державою та платниками податків під впливом податкового механізму [247].

Суспільну спрямованість державної податкової політики констатує також

Ю. Руденко, розглядаючи податкову політику як явище, що виконує потужну суспільну функцію, становить систему правових, економічних та організаційно-контрольних заходів органів публічної влади щодо встановлення і стягнення податків, податкових платежів з метою формування фінансової бази держави для подальшого виконання покладених на неї завдань і функцій, стимулювання соціально-економічного розвитку, забезпечення національної безпеки, надання суспільних послуг населенню, які виробляються та коригуються на основі взаємодії державної влади й інститутів громадянського суспільства [410, с. 98].

Таким чином, у теорії податкового права й оподаткування існує чимало визначень податкової політики. Із цього приводу І. Майбуров пропонує таке групування доктринальних поглядів стосовно цього питання [338, с. 15–17]:

1) вузькоспрямований підхід (вирізняється прагненням обмежити сферу застосування податкової політики виключно сферою податків; підхід використовується в більшості словників та у визначеннях таких вчених, як В. Опарін, Г. Поляк, Г. П'ятаченко, А. Романов, М. Романовський, А. Толкушкін, В. Федосов) [220, с. 18];

2) функціонально-цільовий підхід (у межах таких позицій виокремлено функціональні можливості та (або) економічну сутність податків, зазначено поточні цілі реалізації податкової політики; його підтримують І. Александров, І. Кучеров, В. Пансков);

3) стратегічно орієнтований підхід (вирізняється виокремленням цільових стратегічних орієнтирів, перспективних вимог та (або) рамкових обмежень податкової політики»; підтримують, наприклад, В. Ковальов, Н. Лук'янова, І. Майбуров, Л. Павлова, Д. Черник).

Дослідження історичного розвитку та сучасного стану правового підґрунтя державної податкової політики наочно демонструє складність і неоднозначність обраної для розгляду категорії. Проте аналіз наукових публікацій та законодавчої бази дозволяє сформулювати такі проміжні висновки:

1) відносини, що виникають у сфері реалізації державної податкової

політики, розкриті в змісті завдань ДПС, свідчать про їх регламентування різними галузями права;

2) переважна частина відносин у сфері податків має адміністративно-правовий характер. Зокрема: відносини пов'язані зі створенням органів виконавчої влади, які реалізують податкову політику; відносини, пов'язані з адмініструванням податків (тобто публічно-сервісна діяльність); контрольні відносини; юрисдикційні відносини (залучення до адміністративної відповідальності);

3) адміністративно-правовий характер податкових відносин дозволяє характеризувати державну податкову політику як об'єкт адміністративно-правового регулювання;

4) відсутність чітких юридичних визначень державної політики, зокрема податкової, обумовлена, з одного боку, рухливістю (недостатньою визначеністю) засад й орієнтирів її формування, а з іншого – тонкою межею між повноваженнями державних органів у частині визначення пріоритетів політики та безпосереднього її формування й забезпечення. Доцільніше розглядати політику не як сукупність принципів і методів, а як специфічний управлінський (адміністративний) процес;

5) особливість державної податкової політики полягає в тому, яке місце вона посідає серед інших видів політик. Так, вона є складовою фіскальної політики, що належить до фінансової політики та входить до інтегрованої державної соціально-економічної політики. Орієнтирами, що становлять основні засади державної податкової політики, слугують стратегічні завдання політик більш високого рівня;

б) державна податкова політика – це специфічний державний управлінський процес, який є складовою фінансової та соціально-економічної політики України, що визначається, забезпечується й реалізується державними органами відповідно до закріплених у законах України стратегічних пріоритетів і цінностей та здійснюється у визначених законодавством межах тощо.

Подальший перебіг дослідження передбачає з'ясування двох важливих складових державної податкової політики – її мети і завдань. Зокрема, доцільно висвітлити зміст цих понять, розбіжність між ними та їхній взаємозв'язок. Почати доцільно з поняття мети, постановка якої логічно передуює формулюванню завдань. Згідно зі словником української мови, мета – це те, до чого хтось прагне, чого хоче досягти, тобто ціль [438, с. 683]. Філософський енциклопедичний словник 2002 року визначає мету як усвідомлене передбачення бажаного результату діяльності, яке зумовлює пошук засобів і шляхів його досягнення [494, с. 371]. У Вікіпедії зазначено, що слово «мета» походить від лат. «meta» та означає стан у майбутньому, котрий можливо змінити відносно теперішнього та варто, бажано або необхідно досягнути. Мета є бажаною кінцевою точкою процесу, дії людини. З досягненням мети пов'язаний успіх проекту або важливої роботи [83]. Варте уваги визначення, яке пропонує Д. Приймаченко. Учений переконує, що мета – це кінцевий стан або результат, якого державні органи прагнуть досягнути і який характеризує наміри та спрямованість політики.

Таким чином, урахувуючи наведені визначення, метою можна визнати ідеальний уявний результат, на досягнення якого мають бути спрямовані активні цілеспрямовані дії людини або держави. Д. Приймаченко розвиває свої погляди на це питання та визначає основні ознаки, що мають характеризувати категорію мети. Так, мета: 1) відіграє роль рушійної сили, яка спонукає до діяльності; 2) є не лише каталізатором діяльності, а й фактором, що існує та впливає на весь хід діяльності; 3) активно впливає на організацію та структуру діяльності; 4) спонукає до пошуку найбільш оптимальних засобів і способів діяльності; 5) виконує функцію керівних засад, що впорядковують і регулюють діяльність [350, с. 29, 91].

Окреслені ознаки характеризують мету як поняття та надалі можуть слугувати базою для відмежування цього поняття від сутності терміна «завдання». Слід зазначити, що мета будь-якої державної політики країни, орієнтованої на європейські цінності та демократичні засади, має бути



зосереджена на досягненні важливих і корисних цілей для людини та громадянського суспільства загалом. З огляду на те, що суспільство складається з різних соціальних груп населення, які мають різні й не узгоджені між собою потреби, постановка мети перетворюється на складний процес, який повинен ураховувати багато факторів. Серед них: чітке окреслення потреб суспільства, їх впорядкування і збалансованість, реалістичність та досяжність бажаних результатів, позитивна спрямованість і розуміння сукупності правових засобів, застосування яких дозволить досягти обраних цілей, а також окреслення чітких ознак, які будуть свідчити про досягнення поставленої мети.

В Указі Президента України «Про Концепцію державної регіональної політики» визначено головну мету державної регіональної політики [380]. Нею вважають створення умов для динамічного, збалансованого соціально-економічного розвитку України та її регіонів, підвищення рівня життя населення, забезпечення додержання гарантованих державою соціальних стандартів для кожного її громадянина незалежно від місця проживання, а також поглиблення процесів ринкової трансформації на основі підвищення ефективності використання потенціалу регіонів, підвищення дійовості управлінських рішень, удосконалення роботи органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

У Законі України «Про засади державної регіональної політики» метою останньої визначено створення умов для динамічного, збалансованого розвитку України та її регіонів, забезпечення їх соціальної та економічної єдності, підвищення рівня життя населення, додержання гарантованих державою соціальних стандартів для кожного громадянина незалежно від його місця проживання [360].

Крім того, у ст. 10 Господарського кодексу України, яка визначає основні напрями економічної політики держави, закріплено, що податкова політика, спрямована на забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання

суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних гарантій прав громадян під час оподаткування їхніх доходів [114].

З огляду на викладене вище, можна стверджувати, що категорія державної податкової політики в Україні на законодавчому рівні недостатньо конкретизована, а її мета потребує подальшого уточнення. Задля вирішення цього питання звернемося до теоретичних напрацювань науковців щодо розкриття сутності визначення мети державної податкової політики.

З-поміж проаналізованих наукових позицій учених однією з найбільш обґрунтованих видається думка О. Баріна. Він вбачає головну мету податкової політики України у формуванні фінансово та податково спроможних бюджетів та стимулюванні економічного розвитку. На думку вченого, податкова політика повинна забезпечувати вирішення двоєдиного завдання: з одного боку – встановлення оптимальних податків, які не стримуватимуть розвиток підприємництва, а з іншого – забезпечення надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення державних і місцевих потреб. Тому головним завданням податкової політики є встановлення балансу між двома чинниками, якими визначається потреба в податках: необхідністю фінансового забезпечення виконання державою притаманних їй завдань і функцій, а також вирішенням соціально-економічних завдань [42, с. 167–168].

Орієнтація України на європейські стандарти життя та вихід на провідні позиції у світі закріплено в меті Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [392]. Створення прозорої системи оподаткування є важливою складовою «вектору розвитку», визначеною в згаданій Стратегії.

Отже, мета державної податкової політики полягає в забезпеченні високого рівня якості життя людей на всій території України, створенні умов для сталого розвитку національної економіки, охороні податкових інтересів держави. Особливість державної податкової політики полягає в необхідності віднаходження оптимального співвідношення між податковим навантаженням з

метою наповнення бюджету, з одного боку, та сприянням гідному рівню життя громадян, забезпеченню прав, свобод і законних інтересів громадян – з іншого.

Визначена мета податкової політики слугує вектором для зусиль держави у сфері податків. Проте для її досягнення необхідно забезпечити виконання низки послідовних дій. Ці дії становлять сутність поняття «завдання», яке тісно пов'язане з метою та є в певному контексті похідним від неї. Таке визначення терміна «завдання» підкріплюється змістом, який вкладається у це поняття словником української мови: завдання – це наперед визначений, запланований для виконання обсяг роботи [439].

Водночас О. Барін зазначає, що державна податкова політика повинна передбачати систему заходів, які провадить уряд держави щодо певних короткострокових і довгострокових суспільних завдань. До довгострокових завдань належать досягнення економічного зростання, максимального рівня зайнятості населення країни, підвищення рівня його добробуту. Короткостроковими завданнями можуть бути наповнення державного бюджету, досягнення його збалансованості, стимулювання інвестиційної діяльності тощо [42].

Варта уваги класифікація завдань державної податкової політики, яка розділяє всі завдання на дві великі групи: ті, що спрямовані на процес формування податкової політики, а також ті, які пов'язані з її безпосередньою реалізацією.

До завдань, спрямованих на формування податкової політики, належать:

- законодавчо-методичне, що передбачає розроблення пропозицій правових актів, норм, стандартів тощо з метою вдосконалення правової та методичної бази в податковій сфері, шляхом спрощення податкового законодавства, усунення суперечностей і недоліків у ньому;

- моніторингове, що передбачає відслідковування та аналіз застосування норм Податкового кодексу України й інших нормативно-правових актів, які регламентують сферу оподаткування, а також усунення виявлених недоліків;

- адаптація норм Податкового кодексу до директив ЄС з ПДВ і

специфічними акцизами (відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС);

- посилення контролю за наданням податкових пільг, введення інвестиційних податкових пільг з урахуванням рекомендацій Єврокомісії;

- розширення бази та поглиблення прогресивності майнового оподаткування (від нього ухилитися складніше, ніж від оподаткування доходів) як практичного втілення ідеї підвищення податкової справедливості на основі включення до податкової системи «податку на багатство» для збільшення доходів місцевих бюджетів;

- спрощення та автоматизація податкового адміністрування, удосконалення системи ризикоорієнтованого податкового контролю (зокрема шляхом запровадження непрямих методів податкового контролю), поліпшення відносин між податковими органами та платниками податків з урахуванням досвіду країн ЄС [221].

До завдань, спрямованих на реалізацію державної податкової політики, можна віднести: забезпечення публічно-сервісної діяльності (тобто адміністрування податків), здійснення правоохоронних завдань, юрисдикційні завдання, моніторингові завдання тощо. До цієї групи завдань належать фактично всі дії, що проводить держава для втілення податкової політики. І чим чіткіше сформульовані практичні завдання, тим успішніше відбувається виконання завдань податкової політики.

Підсумовуючи результати теоретичного дослідження, можна сформулювати такі проміжні висновки:

- мета державної податкової політики є комплексним поняттям. Мета спрямована на задоволення прав і законних інтересів людини, полягає в забезпеченні високого рівня якості життя людей на всій території України, а також передбачає досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету, підтриманням умов економічного зростання та підвищення суспільного добробуту;

- завдання державної податкової політики реалізуються в межах

діяльності компетентних, визначених державою суб'єктів. Законодавчо-нормативна база містить перелік таких завдань різного ступеня деталізації для окремих суб'єктів;

– завдання державної політики класифікуються за широким спектром ознак: за функціональним критерієм, за змістом, за часом, за інституціональним критерієм, залежно від складової мети податкової політики тощо;

– умовами ефективної реалізації державної податкової політики є чітке формулювання її мети і завдань.

Подальший перебіг дослідження спрямуємо на визначення принципів державної податкової політики. Ключовим аспектом у цьому є дослідження принципів реалізації державної податкової політики через розуміння публічно-сервісної складової. Так, визначаючи поняття принципів права, науковці вживають такі категорії, як: вихідні теоретичні положення, основні, керівні засади (ідеї), загальні нормативно-керівні положення, провідні засади, закономірність, сутність, система координат тощо [454, с. 40]. Так, А. М. Колодій принципи права визначає як вихідні ідеї його буття, які виражають найважливіші закономірності й підвалини цього типу держави та права, є однопорядковими із сутністю права, визначають його основні риси, вирізняються універсальністю, вищою імперативністю та загальнозначущістю, відповідають об'єктивній необхідності побудови і зміцнення певного суспільного ладу [197, с. 117]. О. В. Старчук наголошує на тому, що практично всі науковці одностайні в тому, що принципи права – це такі засадничі ідеї права, які визначають зміст і спрямованість його норм та характеризуються системністю, взаємоузгодженістю, загальнообов'язковістю, універсальністю, стабільністю, предметною визначеністю, загальнозначущістю й регулятивністю [454, с. 42]. А. П. Шпак у своїй науковій праці наголошує на тому, що відмінності в тлумаченні категорії «принципи» полягають лише в добиранні синонімів, за допомогою яких може бути додатково позначене назване поняття (вихідні теоретичні

положення, основні, керівні засади (ідеї), загальні нормативно-керівні положення, загальноприйняті норми-ідеї, провідні засади, незаперечні вимоги) тощо [528, с. 39]. Водночас сама по собі ідея, якою б видатною вона не була, поза правом не може мати імперативного зобов'язального характеру з відповідними санкціями. Тому ідеї юридичного значення повинні мати правову форму. Але не кожна правова норма є принципом, а лише та, яка є найбільш загальною в контексті регулювання складних суспільних відносин. Образно можна сказати, що принципи є ніби «згустками законів» [260, с. 69].

Так, на думку В. Я. Місюри, соціальна спрямованість сервісної політики держави слугує підґрунтям для модернізації державного управління розвинутих демократичних країн. Наслідком такої модернізації державного управління стає конкурентоспроможна економіка, заснована на зростанні людського капіталу [285]. Конструювання сервісно орієнтованої системи публічного управління із сукупності елементів суб'єктної орієнтації функціонування цієї системи в контексті регулювання діяльності з надання публічних послуг є якісним переходом до побудови сервісно орієнтованої держави, зумовленим відповідними кількісними змінами в цілеспрямованості, широті й глибині взаємозв'язку механізмів сервісного спрямування із забезпеченням державою сервісної функції [152]. Тому концепція соціально орієнтованої сервісної політики держави має спиратись на такі чотири виміри – принципи сучасної демократичної держави: 1) держава – гарант (тобто система інститутів, які забезпечують надання якісних публічних послуг); 2) держава – партнер (інституційно забезпечує сприятливі умови для громадської активності та спонукає громадян до самостійного вирішення проблем в межах чинного законодавства, політичної системи та економічних умов); 3) держава – інстанція нагляду (на основі встановлених правил суспільної та, передусім, економічної діяльності); 4) держава – виконавець послуг для суспільства (передусім, завдання безпеки й можливості держави) [260].

На думку О. В. Євсюкової, з метою розбудови механізмів сервісно орієнтованої держави з комплексом системотворчих важелів і регуляторів

нормативно-правової, інституціональної, технологічної, ресурсо-функціональної, організаційно-економічної природи задля забезпечення цілеорієнтованого впливу на сучасну систему публічного управління варто використовувати нові суб'єктно орієнтовані та системні принципи сервісно орієнтованої діяльності органів публічної влади, а саме:

1) принцип «стратегічної послідовності» – під час реалізації концептуальних, довгострокових програм діяльності органів публічної влади, з урахуванням ресурсних обмежень (що є актуальним за умов реалізації суспільних трансформацій), важливо системно впроваджувати алокаційність (розподіл/перерозподіл) між ними функцій і повноважень з субординацією та взаємоузгодженістю їхніх дій у межах єдиної системи публічного управління; спонукати до безперервного виконання ними розроблених та прийнятих рішень з урахуванням аспектів – ресурсо-функціонального забезпечення, політичної волі, ризиків (наслідків) поетапного суспільного реформування, навіть за умов зміни владних політичних еліт;

2) принцип «емпіричної критики» – за умов реалізації сервісної функції органами публічної влади для вдосконалення відповідних механізмів управління розвитком сервісно орієнтованої держави за умов упровадження суспільних трансформаційних процесів необхідно відслідковувати динаміку ефектів вказаних суспільних трансформацій. За умов регулювання відносин органів публічної влади з громадянами, громадськими організаціями, бізнес-структурами, підприємствами необхідно вимірювати інноваційні результати. Вказана діяльність має базуватися на результатах об'єктивної оцінки і прогнозування вимірів результативності функціонування органів публічної влади, що є можливим за умов використання, аналізу, прогнозування багаторівневої системи відносних показників (критеріїв визначення мінімізації різних за природою витрат за максимізації соціальної ефективності);

3) принцип «інституціональної архітектури» – цей принцип має бути реалізований шляхом формування сприятливого інституціонального середовища для управління розвитком сервісно орієнтованої держави, у межах

якого знижуються інформаційні, трансформаційні, політичні, економічні, соціальні витрати сервісної діяльності. Відповідно до цього принципу інституціональне середовище сервісно орієнтованої держави має постійно вдосконалюватися на основі створення інституту сервісу, що забезпечує сприятливі умови інноваційної діяльності органів публічної влади, створюючи особливу інституціональну архітектуру сервісно орієнтованої держави [152].

Цікавою є позиція В. І. Козака, який зауважує, що особливого значення набувають питання, пов'язані з виробленням концептуальних засад сервісної демократичної державності, основою яких є ідея логічно послідовної парадигми сервісної держави, що має на увазі гармонійне поєднання публічних і приватних інтересів, стабільність і поступовий розвиток системоутворювальних соціально-політичних інститутів, забезпечення основних прав і свобод людини та громадянина. Це, відповідно, можливо лише в державі з високорозвиненою економікою, дієвою системою соціального забезпечення всіх верств населення [192]. Крім того, науковець стверджує, що сервісний підхід до публічного управління пов'язаний з такими напрямками оптимізації владно-правової діяльності, як розвиток мережевих форм управлінської взаємодії, формування електронного уряду, комунікативних технологій контролю та планування, розвиток онлайн-ових послуг, формування багатосторонніх зв'язків, що дозволяють громадянам активно брати участь у відносинах з владою. Цей підхід має базуватися на дотриманні таких принципів: 1) принцип єдиного вікна; 2) принцип дебюрократизації управлінської системи; 3) принцип підвищення ефективності, доступності та відкритості інформації щодо діяльності публічних органів влади (принцип транспарентності); 4) принцип єдиних критеріїв оцінювання якості публічних послуг; 5) принцип доступності публічних послуг; 6) принцип легалізації процедури медіації спорів; 7) принцип запобігання та протидії корупції; 8) принцип інтерактивних механізмів здійснення громадського контролю та нагляду [192].

З огляду на викладене, нам імпонує позиція щодо необхідності визначення законодавчого й науково обґрунтованого переліку принципів



публічно-сервісної діяльності держави та відповідних органів публічної адміністрації, які реалізують свої повноваження на користь отримувачів відповідних послуг. Принципи повинні, на нашу думку, урахувувати особливості певних публічних правовідносин, які виникають під час реалізації сервісної функції держави, сферу виникнення та безпосередньо особливості, що виникають у межах реалізації певного конституційного права громадян.

На нашу думку, особливості публічних правовідносин, які виникають під час реалізації публічно-сервісної функції держави, відображені в доктрині адміністративного права, оскільки визначають особливості та специфіку публічного управління загалом. Так, В. Д. Щербань, спираючись на доктрину адміністративного права, принципами адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності органів виконавчої влади пропонує вважати основоположні засади, стабільні керівні ідеї, певний ідеальний орієнтир, яким повинні керуватися суб'єкти, уповноважені здійснювати адміністративно-правове регулювання, під час прийняття адміністративно-правових актів щодо інституту публічних послуг, а також які мають бути відображені безпосередньо в публічно-сервісних відносинах і забезпечувати їх спрямування на реалізацію ідеальної концептуальної мети – сервісного характеру діяльності органів державної влади [535, с. 84–85]. Дослідник виокремлює такі основні інституційні принципи адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності органів виконавчої влади: 1) принцип забезпечення якнайвищої якості надання публічних послуг; 2) принцип мінімізації кількості документів і процедурних дій, необхідних для отримання адміністративних послуг, зокрема виключення необхідності надавати документальне підтвердження інформації, яке може раціонально бути отриманим в іншого суб'єкта владних повноважень за допомогою системи електронної взаємодії; 3) принцип доступності інформації про адміністративні послуги; 4) принцип упровадження електронної взаємодії між суб'єктами надання адміністративних послуг та іншими органами виконавчої влади, а також одержувачами публічних

послуг, зокрема з можливістю отримати послугу повною мірою чи частково дистанційно через мережу Інтернет [535, с. 87].

Запровадження цих принципів у діяльності органів публічної адміністрації забезпечить зручність і доступність умов отримання публічних послуг та сервісів фізичними і юридичними особами, поліпшення іміджу діяльності органів публічної адміністрації, підвищення ефективності й оптимізації умов діяльності органів публічної адміністрації.

Серед наукових праць, присвячених питанням надання публічних послуг, вирізняється дослідження О. В. Джафарової, яка обґрунтовує, що принципи дозвільної діяльності органів публічної адміністрації – це базові ідеї, положення, обумовлені метою і завданнями, які стоять перед ними, щодо формування та реалізації державної політики у сфері національної безпеки [136, с. 90]. Науковець виокремлює принципи функціонування органів публічної адміністрації, які представлені такими групами: 1) принципи формування органів публічної адміністрації; 2) загальні принципи діяльності органів публічної адміністрації (є обов'язковими для всіх держав, які бажають приєднатись до європейського адміністративного простору); 3) процедурні принципи органів публічної адміністрації. У контексті нашого дослідження інтерес передусім становлять особливі, тобто процедурні принципи дозвільної діяльності органів публічної адміністрації, а саме: 1) доступності послуг публічної адміністрації; 2) неупередженості; 3) участі в прийнятті рішення; 4) заснованості на законі; 5) прозорості; 6) мовчазної згоди; 7) пріоритету безпеки для життя, здоров'я людей, навколишнього природного середовища, інтересів держави над економічною вигодою; 8) організаційної єдності; 9) декларативний принцип [136, с. 91–92].

Водночас Н. А. Литвин запропонувала принципи адміністративно-правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДПС України класифікувати на дві групи: загальні та спеціальні. Так, загальними принципами адміністративно-правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДПС України визнано такі: верховенство права; законність; об'єктивність;

ефективність; своєчасність; безперервність; реалізм (доцільність); всебічність; єдність. До спеціальних принципів адміністративно-правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДПС України віднесено: доступність і прозорість інформації; консолідація даних; захист персональних даних; актуальність інформаційних ресурсів; концептуальний підхід до правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДПС; функціональна побудова системи правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДПС; використання органами ДПС законних засобів отримання інформації; адміністративна відповідальність за порушення права на доступ до інформації [246, с. 400]. Не заперечуючи таку класифікацію, варто вказати, що перша група принципів загалом стосується як адміністративно-правового забезпечення інформаційної діяльності органів ДПС України, так і діяльності органів ДПС загалом, без відображення інформаційної складової.

Водночас у Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади наголошено на тому, що розвиток системи надання адміністративних послуг повинен здійснюватися з урахуванням таких основних принципів: 1) доступність послуг для всіх фізичних та юридичних осіб; 2) дотримання стандартів надання послуг; 3) відповідність розміру плати за послуги економічно обґрунтованим витратам, пов'язаним з їх наданням; 4) відкритість [395].

Ураховуючи зазначене вище, а також на підставі аналізу нормативно-правових актів, які регламентують публічно-сервісну діяльність органів ДПС України, варто класифікувати принципи публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики: 1) принципи формування будь-якої державної політики (філософсько-соціального спрямування); 2) правові принципи, які поділяються на: а) загально-правові принципи, б) особливі принципи, які характеризують сферу суспільних відносин та її особливості, а саме податкову сферу; в) спеціальні принципи, які безпосередньо визначають специфіку публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики та включають принципи, які визначені в Законі України «Про

адміністративні послуги» та інших нормативно-правових актів, які визначають порядок здійснення дозвільних, реєстраційних та інформаційних процедур. До останніх слід віднести: доступність можливості реалізувати фізичною чи юридичною особою свої права в податковій сфері; декларативний принцип; відсутність суб'єктивних умов при реалізації фізичною чи юридичною особою своїх прав в податковій сфері; участі у прийнятті рішення; нормативна визначеність такої діяльності; принцип транспарентності; принцип мовчазної згоди; принцип організаційної єдності; пропорційності як вимоги щодо обмежень рішень органів ДПС метою, якої необхідно досягти, умовами її досягнення, а також обов'язку останніх зважати на наслідки своїх рішень, дій та бездіяльності.

Важлива роль загальноправових принципів обумовлена тим, що вони є основними правилами (положеннями), спільними для всіх видів, сфер, галузей діяльності державних органів, а отже, обов'язковими в діяльності Державної податкової служби України. З огляду на те, що нині відбуваються суттєві перетворення в ідеології функціонування органів публічної адміністрації, основою діяльності Державної податкової служби України слід вважати такі принципи: верховенства права як пріоритету прав і свобод людини та громадянина, гуманізму і справедливості в діяльності публічної адміністрації; законності як діяльності публічної адміністрації відповідно до повноважень і в порядку, визначених законом; відкритості як оприлюднення та доступності для громадян інформації про діяльність і рішення публічної адміністрації, а також надання публічної інформації на вимогу громадян; пропорційності як вимоги щодо обмеження рішень публічної адміністрації метою, якої необхідно досягти, умовами її досягнення, а також обов'язку публічної адміністрації зважати на наслідки своїх рішень, дій і бездіяльності; ефективності як обов'язку публічної адміністрації забезпечувати досягнення необхідних результатів у вирішенні покладених на неї завдань при оптимальному використанні публічних ресурсів; підконтрольності як обов'язкового внутрішнього та зовнішнього контролю за діяльністю публічної адміністрації, зокрема судового; відповідальності як

обов'язку публічної адміністрації нести юридичну відповідальність за прийняті рішення, дії та бездіяльність [505, с. 64].

Наступну групу принципів публічно-сервісної діяльності при формуванні та реалізації державної податкової політики становлять – особливі принципи, які характеризують сферу суспільних відносин та її особливості, а саме податкову сферу. До таких принципів доцільно віднести принципи, які сформульовані в Податковому та Бюджетному кодексах та інших нормативно-правових актів, які визначають правову регламентацію адміністративно-правових відносин в податковій сфері. До таких принципів слід віднести наступні: 1) загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є; 2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу; 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; 4) презумпція правомірності рішень платника податку; 5) фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; 6) соціальна справедливість; 7) економічність оподаткування; 8) нейтральність оподаткування; 9) стабільність; 10) рівномірність та зручність сплати; 11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [339].

Водночас системний аналіз нормативно-правових актів, які визначають публічно-сервісну діяльність органів ДПС України, дає змогу виокремити спеціальні принципи, метою яких є забезпечення зручних та доступних умов для отримання послуг і сервісів фізичними та юридичними особами, поліпшення іміджу органів ДПС, підвищення ефективності й оптимізації умов

роботи: 1) верховенства права, зокрема законності та юридичної визначеності; 2) стабільності; 3) рівності перед законом; 4) відкритості та прозорості; 5) оперативності та своєчасності; 6) доступності інформації про надання адміністративних послуг; 7) захищеності персональних даних; 8) дотримання процедурних дій для отримання адміністративних послуг; 9) неупередженості та справедливості; 10) доступності та зручності для суб'єктів звернення [353] та інші.

Урахування наукових позицій учених-адміністративістів дозволяє надати власне розуміння принципів публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України: це – базові ідеї, положення, обумовлені ідеологією побудови та створення органу публічної адміністрації, що розкриваються через мету та завдання, які стосуються всіх напрямів діяльності ДПС України, спрямовані на надання якісних і своєчасних адміністративних послуг фізичним та юридичним особам.

### **1.3. Нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики**

Реформування органів державної влади, одним з результатів якого є створення Державної податкової служби України, зумовлює необхідність розроблення нових підходів до організації її діяльності, нормативно-правового забезпечення останніх. Одним із шляхів досягнення поставленої мети є позиціонування ДПС України як ефективного адміністратора податкових платежів, ефективність якої вимірюватиметься як продуктивністю роботи з наповнення бюджету, так і підвищенням рівня податкового сервісу для платників, є належний рівень нормативно-правового забезпечення в податковій сфері [362]. Зміни, які відбулись у нашому суспільстві, спонукали до перегляду більшості підходів до становлення та функціонування державних інституцій та їх ролі в механізмі забезпечення

прав і свобод людини та громадянина. Змінилися підходи до визначення ролі держави в забезпеченні прав і свобод громадян, тобто остання функціонує для громадян, а не навпаки. Усе це підтверджує потребу в перегляді наявного нормативного регулювання здійснення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України [287].

Загальним питанням публічно-сервісної діяльності органів публічної адміністрації загалом та адміністративно-правового забезпечення діяльності Державної податкової служби України присвячено дослідження багатьох вітчизняних учених, зокрема В. Б. Авер'янова, О. Ф. Андрійко, О. М. Бандурки, Ю. П. Битяка, О. В. Джафарової, О. Ю. Дрозда, С. В. Ківалова, Т. О. Коломоєць, В. К. Колпакова, А. Т. Комзюка, О. В. Кузьменко, С. М. Левчука, О. О. Мозгового, О. П. Рябченко, М. М. Тернуцака, В. А. Трояна, С. О. Шатрави та ін. Праці зазначених учених слугуватимуть науковим базисом під час розгляду питання щодо сутності нормативно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України.

З огляду на те, що основна функція публічно-сервісної діяльності ДПС України полягає у формуванні та реалізації публічно-сервісної діяльності, зосередимо увагу на дослідженнях щодо визначення сутності нормативно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності органів публічної влади, зокрема ДПС України.

Звернення до наукової літератури дає змогу акцентувати увагу на використанні синонімічних категорій, що стосується тематики нашого дослідження, а саме: «правові засади», «нормативно-правове регулювання», «адміністративно-правове регулювання», «нормативно-правові засади», «нормативне забезпечення», «правове забезпечення». Більшість науковців у змісті категорії «правові засади» виділяють саме нормативну складову, сприймаючи її як сукупність чинних нормативно-правових актів, що визначають мету, завдання, функції, принципи діяльності, окреслюють правовий статус [496, с. 1049]; комплекс нормативно-правових актів національного та міжнародного характеру [312, с. 93]; спеціально групувану

сукупність матеріальних і процесуальних норм, що регулюють певну форму діяльності, і відмежовують її від інших правових форм [176, с. 41].

Водночас В. Д. Щербань наголошує, що основними завданнями адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності органів виконавчої влади є: 1) забезпечення високої якості надання публічних послуг; 2) результативність у публічно-сервісних відносинах; 3) структуризація та систематизація публічно-сервісних відносин; 4) інформаційне забезпечення публічно-сервісної діяльності; 5) забезпечення дотримання прав і свобод суб'єктів, які звертаються для отримання публічної послуги, і третіх осіб [535, с. 186].

Натомість О. О. Гопанюк доводить, що адміністративно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності органів державної влади в митній сфері становить собою цілеспрямований вплив норм адміністративного права на суспільні відносини, що виникають у процесі 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 з метою забезпечення за допомогою адміністративно-правових засобів прав, свобод і публічних законних інтересів фізичних та юридичних осіб, нормального функціонування громадянського суспільства й держави [99, с. 75].

Аналізуючи правове регулювання діяльності сервісних центрів МВС України, О. О. Мозговий стверджує, що йдеться про сукупність правових засобів, які мають нормативне закріплення та застосовуються у встановленому порядку уповноваженими на те суб'єктами для впорядкування суспільних відносин, які виникають у процесі реалізації сервісними центрами МВС України публічно-сервісної функції держави та спрямовані одночасно на впорядкування відносин, пов'язаних з експлуатацією джерела підвищеної небезпеки, яким є транспортні засоби та здійснення превентивної діяльності щодо останніх. До основних ознак зазначеної категорії вчений відносить: 1) мета – упорядкування відносин, які



пов'язані з реалізацією права власності та експлуатацією об'єкта підвищеної небезпеки; 2) представлена сукупністю нормативно-правових актів різної юридичної сили, які спрямовані на реалізацію публічно-сервісної функції Міністерства внутрішніх справ України; 3) основним правовим засобом врегулювання зазначених відносин, який міститься в нормативно-правових актах є – позитивне зобов'язання, що трансформується в диспозитивний метод правового регулювання; 4) має зазвичай підзаконний характер, що ускладнює процес правозастосування [287].

Досліджуючи дозвільні відносини з приводу отримання дозвільних послуг, О. В. Джафарова слушно доводить, що останні є публічно-сервісними [136, с. 40]. З огляду на зазначене, правове регулювання дозвільної діяльності органів публічної адміністрації забезпечується значною кількістю нормативних актів, які відрізняються один від одного за багатьма ознаками – назвою, юридичною силою, порядком прийняття, набранням чинності тощо. Система нормативно-правового регулювання дозвільної діяльності становить сукупність законів і підзаконних нормативних актів, які спрямовані на створення й підтримку повноцінного середовища життєдіяльності людини, на узгодження державних, громадських і приватних інтересів та підтримання їх балансу, а також на забезпечення прав і законних інтересів фізичних та юридичних осіб у всіх сферах і напрямках розвитку держави [136, с. 118].

Отже, учені характеризують одне й те саме правове явище, а саме – урегульованість суспільних відносин за допомогою права. Питання полягає в тому, що правові засоби не завжди отримують своє нормативне закріплення, але водночас не втрачають здатності регулювати останні.

Ураховуючи викладене та правову позицію вчених, варто вказати, що нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України спирається на низку нормативно-правових актів різної юридичної сили, серед яких: Конституція України, європейські договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою

України, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, акти Державної податкової служби України тощо.

Основним, базовим документом є Конституція України. Саме вона визначає коло прав громадян, принципи діяльності органів публічної влади та коло функцій, які остання зобов'язана виконувати для нормального забезпечення прав і свобод громадян. У демократичному суспільстві права людини розглядають як найвищу соціальну цінність, а їх забезпечення вважають головною функцією держави. Такою державою може бути лише демократична соціально-правова держава, у якій вирішальну роль відіграє право, його вимоги, цілі і принципи. Ідеться про державу, у якій юридичні засоби реально забезпечують максимальне здійснення охорони й захисту основних прав людини [35, с. 4]. Крім того, у ст. 67 Конституції України зазначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, встановлених законом; щорічно всі громадяни подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [210].

Нормативно-правовою основою публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби становлять європейські правові акти, ратифіковані у встановленому порядку. Конституція України (ст. 9) проголошує, що наша держава визнає пріоритет загальнолюдських цінностей, поважає загальновизнані принципи міжнародного права. Чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України і є обов'язковими для виконання державними органами, юридичними та фізичними особами [210]. Це правило знайшло відображення також у Законі України «Про міжнародні договори України» [382].

Варто зауважити, що на міжнародному рівні прийнято низку важливих міжнародних договорів та угод, що стосуються публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України щодо надання публічних та адміністративних послуг.

У контексті досліджуваної проблематики важливе значення мають міжнародні документи, у яких проголошується забезпечення дотримання прав людини та підтримання демократизації суспільних відносин: Загальна декларація прав людини, прийнята Резолюцією 217А (III) Генеральної асамблеї ООН від 10 грудня 1948 року, Міжнародний пакт про громадянські і політичні права та Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права від 16 грудня 1966 року [278, с. 46]. З-поміж інших міжнародних документів, що стосуються публічно-сервісної діяльності ДФС України, варті уваги такі: Конвенція між Урядом України і Урядом Чеської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно; Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи; Угода між Урядом України та Урядом Держави Катар про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи тощо.

Наступною складовою нормативно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності ДПС України є законодавчі акти. До цієї групи законодавчих актів доцільно віднести закони України: «Податковий кодекс України», «Митний кодекс України», «Про адміністративні послуги», «Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності», «Про ліцензування видів господарської діяльності», «Про Перелік документів дозвільного характеру у сфері господарської діяльності», «Про порядок висвітлення діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування в Україні засобами масової інформації» тощо.

Самостійну групу нормативно-правових актів, які визначають загальні засади публічно-сервісної діяльності ДПС України, становлять акти Президента України, постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, які визначають окремі аспекти реалізації останніми процедури надання адміністративних послуг.

Серед актів Президента України, які визначають публічно-сервісну

діяльність ДПС України, доцільно виокремити укази Президента України від 28 квітня 2016 року № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон», від 5 травня 2011 року № 547/2011 «Питання забезпечення органами виконавчої влади доступу до публічної інформації» тощо.

Варті уваги також постанови Кабінету Міністрів України, що визначають як порядок організації публічно-сервісної діяльності ДПС України, так і процедуру надання деяких адміністративних послуг, а саме: «Про затвердження Порядку використання електронних довірчих послуг в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, підприємствах, установах та організаціях державної форми власності» від 19 вересня 2018 року № 749; «Про схвалення Концепції створення та функціонування автоматизованої системи “Єдине вікно подання електронної звітності”» (розпорядження від 7 серпня 2013 року № 587-р); «Про затвердження переліку товарів, які не можуть бути поміщені у митний режим відмови на користь держави» від 21 травня 2012 року № 427; «Питання, пов’язані із застосуванням митних декларацій» від 21 травня 2012 року № 450; «Порядок застосування спеціальних спрощень, що надаються уповноваженому економічному оператору» від 21 травня 2011 року № 447; «Про схвалення Концепції створення багатофункціональної комплексної системи “Електронна митниця”» (розпорядження від 17 вересня 2008 року № 1236-р); «Порядок застосування електронного цифрового підпису органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями державної форми власності» від 28 жовтня 2004 року № 1452; «Положення про Державний реєстр реєстраторів розрахункових операцій» від 29 серпня 2002 року № 1315 тощо.

Чільне місце належить нормативно-правовим актам Державної податкової служби України з питань, що стосуються безпосередньо процедури здійснення публічно-сервісної діяльності, серед яких слід виокремити накази ДФС України від 12 березня 2018 року № 127 «Про

затвердження складу Комісії з оцінки корупційних ризиків у діяльності Державної податкової служби України», від 26 вересня 2018 року № 617 «Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2019 рік», від 30 травня 2018 року № 337 «Про створення Комісії з питань розгляду документів (матеріалів) про надання, підтвердження статусу гаранта або вирішення питань про виключення гаранта із реєстру гарантів», від 9 листопада 2017 року № 746 «Про затвердження Складу конкурсної комісії з визначення уповноважених бірж, які здійснюють продаж майна платників податків, що перебуває у податковій заставі», від 26 вересня 2017 року № 632 «Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2018 рік», від 12 липня 2017 року № 475 «Про затвердження Порядку надання інформаційних послуг Контакт-центром ДФС», від 24 жовтня 2014 року № 213 «Про затвердження Рекомендацій щодо організації роботи головних управлінь ДФС України із приймання документів та видачі ліцензій на право роздрібної торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами», від 9 вересня 2014 року № 116 «Про Створення митних постів митниць ДФС» тощо.

Ураховуючи викладене, варто нормативно-правовий масив, який містить адміністративно-правові норми, які регламентують здійснення публічно-сервісної діяльності як функції державної податкової політики систематизувати на певні групи. Так перелік груп нормативно-правових актів, які визначають адміністративно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики представлений наступними складовими: 1) Конституція України та законодавчі акти (які регулюють питання оподаткування та сервісної складової функціонування всіх державних інституцій); 2) міжнародні нормативно-правові акти, які визначають необхідність демократичних перетворень та стандарти надання публічних послуг органами публічної адміністрації в цілому; 3) програмні документи (стратегії, концепції, програми), що закладають фундамент для вироблення державної податкової

політики в цілому та щодо здійснення публічно-сервісної діяльності зокрема; 4) акти Уряду та Президента України, які визначають процедурні складові реалізації публічно-сервісної діяльності при реалізації державної податкової політики; 5) нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади, діяльність яких, спрямована на реалізацію економічної, фінансової, соціальної та інших державних політик; 6) нормативні та індивідуальні акти Міністерства фінансів України, як органу, який спрямовую і координує діяльність Державної податкової служби України; 7) нормативні та індивідуальні акти Державної податкової служби України, які безпосередньо регламентують процедуру здійснення публічно-сервісної діяльності як напрямку податкової політики.

Урахування наукових позицій вчених-адміністративістів дає змогу сформулювати власне бачення нормативно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України як сукупності правових засобів, що мають нормативно-правову регламентацію та реалізуються у встановленому порядку для впорядкування суспільних відносин, які виникають у процесі реалізації уповноваженими суб'єктами Державної податкової служби України публічно-сервісної функції держави та спрямовані водночас на впорядкування відносин, пов'язаних з реалізацією державної податкової політики.

Нормативно-правовий масив, який визначає матеріальні та процесуальні аспекти публічно-сервісної діяльності як напряму реалізації державної податкової політики, умовно можна класифікувати за такими критеріями: 1) за юридичною силою нормативних актів; 2) за суб'єктами прийняття; 3) за видами публічно-сервісної діяльності як напряму державної податкової політики; 4) за територією дії (які діють на території України та на тимчасово окупованих територіях); 5) за терміном дії (на постійній, тимчасовій та надзвичайній основі); 6) за нормативно-правовими актами (ті, які визначають засади формування державної податкової політики, а також ті, що визначають засади реалізації вказаної політики); 7) за структурою; 8) за

сферою правового регулювання державної податкової політики (ті, які регулюють публічно-правові та приватноправові відносини).

## **Висновки до розділу 1**

1. Обґрунтовано, що публічно-сервісна діяльність держави є основною (базовою) функцією держави, оскільки спрямована на реалізацію закріплених у Конституції України прав і свобод людини та громадянина.

Наголошено, що існують різні підходи до розуміння категорії «публічно-сервісна діяльність». Так, деякі вчені розглядають останню як функцію держави; адміністративну послугу; діяльність, пов'язану з якістю та задоволеністю особи певним результатом щодо реалізації своїх конституційних прав. Однак, на наше переконання, публічно-сервісна діяльність держави є сукупністю всього наведеного вище. Тобто публічно-сервісна діяльність держави – це функція держави, яка реалізується відповідними державними і недержавними суб'єктами в разі делегування, надається у формі адміністративної послуги та спрямована на своєчасний і якісний розгляд та вирішення заяви фізичної або юридичної особи щодо забезпечення прав і свобод людини. Доведено, що відносини, які виникають у сфері регулювання державної податкової політики, за своєю сутністю подібні до характеристик адміністративно-правових відносин. Таким чином, базисом правового регулювання державної податкової політики слугують адміністративно-правові норми.

Публічно-сервісна діяльність як напрям реалізації державної податкової політики це – цілеспрямована, системна й нормативно визначена діяльність спеціально уповноважених суб'єктів (ДФС), що спрямована на виконання сервісної функції держави, зміст якої полягає в сприянні учасникам правовідносин у галузі податкової політики отримати бажаний правовий результат, що впливає з конституційних прав та обов'язків відповідних

суб'єктів, шляхом отримання адміністративної послуги або використання відповідних інструментів, які спрощують отримання такого результату.

Здійснений компаративний аналіз сучасного стану реалізації публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України у сфері державної податкової політики дає змогу розглядати цей напрям діяльності як:

- а) окрему сервісну функцію держави, зміст якої полягає в зміні ідеології її функціонування та правового інструментарію в досліджуваній сфері;
- б) одну із зовнішньоорієнтованих функцій діяльності спеціально створеної державної інституції, що існує поряд з такими функціями, як регулятивна, контрольно-наглядова і правоохоронна;
- в) якісне та доступне надання особам адміністративних послуг у вигляді реєстраційних, дозвільних, засвідчувальних та інформаційних;
- г) створення різноманітних інформаційних, технічних, електронних інструментів, які спрощують, роблять доступнішим отримання певного правового результату в податковій сфері.

Ознаками публічно-сервісної діяльності як напряму державної податкової політики визнано такі:

- 1) є основною функцією, якою наділений спеціально створений суб'єкт – Державна податкова служба України;
- 2) специфічна сфера виникнення, яка пов'язана з досягненням оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання і підвищення суспільного добробуту;
- 3) не обмежується категорією та процесом надання адміністративних послуг ДФС;
- 4) пов'язана з отриманням бажаного правового результату та охоплює дії, які мають контрольно-наглядові, примусові й відновлювальні заходи;
- 5) унаслідок здійснення публічно-сервісної діяльності майже не використовуються владні повноваження відповідного суб'єкта;
- 6) наявність правового, інформаційного економічного й технічного інструментарію, необхідного для якісного та своєчасного отримання правового результату;
- 7) правовим результатом є наділення суб'єкта звернення додатковою адміністративною правосуб'єктністю;
- 8) доступність, зручність, чітка правова регламентація



процедури здійснення такої діяльності; 9) правовий результат публічно-сервісної діяльності при реалізації державної податкової політики не обмежується лише прийняттям адміністративного акту, а може містити інші юридично-значимі дії для особи, яка реалізує свої права в податковій сфері.

Доведено, що мета державної податкової політики – це комплексне поняття. Мета спрямована на задоволення прав і законних інтересів людини, полягає в забезпеченні високого рівня якості життя людей на всій території України, а також передбачає досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету, підтриманням умов економічного зростання та підвищення суспільного добробуту.

Обґрунтовано позицію, згідно з якою завдання державної податкової політики реалізуються в межах діяльності компетентних, визначених державою суб'єктів. Законодавчо-нормативна база містить перелік таких завдань різного ступеня деталізації для окремих суб'єктів.

Встановлено, що мета публічно-сервісної діяльності ДПС полягає у тому, щоб забезпечити реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів публічно-сервісних правовідносин, що забезпечить дотримання законності та правопорядку у податковій галузі. Відповідно до окресленої мети мають бути сформовані завдання публічно сервісної діяльності, до яких віднесено: 1) забезпечення доступу платників податків до всієї необхідної інформації, реалізуючи там самим свої законні права у податковій галузі; 2) покращення якості та ефективності взаємодії населення з податковими органами; підвищення рівня довіри населення до органів ДПС; оптимізація навантаження на інші структурні підрозділи Державної податкової служби України; підвищення рівня правової свідомості громадян та працівників податкових органів.

Систематизовано принципи публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики: 1) принципи формування будь-якої державної політики (філософсько-соціального спрямування); 2) правові принципи, які поділяються на: а) загально-правові принципи, б) особливі

принципи, які характеризують сферу суспільних відносин та її особливості, а саме податкову сферу; в) спеціальні принципи, які безпосередньо визначають специфіку публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики та включають принципи, які визначені в Законі України «Про адміністративні послуги» та інших нормативно-правових актів, які визначають порядок здійснення дозвільних, реєстраційних та інформаційних процедур. До останніх слід віднести: доступність можливості реалізувати фізичною чи юридичною особою свої права в податковій сфері; декларативний принцип; відсутність суб'єктивних умов при реалізації фізичною чи юридичною особою своїх прав в податковій сфері; участі у прийнятті рішення; нормативна визначеність такої діяльності; принцип транспарентності; принцип мовчазної згоди; принцип організаційної єдності; пропорційності як вимоги щодо обмежень рішень органів ДПС метою, якої необхідно досягти, умовами її досягнення, а також обов'язку останніх зважати на наслідки своїх рішень, дій та бездіяльності.

Нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це унормована та систематизована сукупність нормативно закріпленого масиву правових актів, метою яких є задоволення прав і законних інтересів людини, забезпечення високого рівня якості життя людей на всій території України, а також передбачає досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання, підвищення суспільного добробуту.

Нормативно-правовий масив, який визначає матеріальні та процесуальні аспекти публічно-сервісної діяльності як напряму реалізації державної податкової політики, умовно можна класифікувати за такими критеріями: 1) за юридичною силою нормативних актів; 2) за суб'єктами прийняття; 3) за видами публічно-сервісної діяльності як напряму державної податкової політики; 4) за територією дії (які діють на території України та на тимчасово окупованих територіях); 5) за терміном дії (на постійній, тимчасовій та

надзвичайній основі); 6) за нормативно-правовими актами (ті, які визначають засади формування державної податкової політики, а також ті, що визначають засади реалізації вказаної політики); 7) за структурою; 8) за сферою правового регулювання державної податкової політики (ті, які регулюють публічно-правові та приватноправові відносини).

## Розділ 2

# ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНІЗМУ ЗДІЙСНЕННЯ ПУБЛІЧНО-СЕРВІСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

## 2.1. Поняття та структура механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики

Орієнтація України на інтеграцію до Європейського Союзу, утілення в життя нової парадигми адміністративного права потребує від органів Державної податкової служби досягнення європейських стандартів публічно-сервісної діяльності. Виконанню цього завдання значною мірою сприяє з'ясування особливостей механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики.

Загальним питанням публічно-сервісної діяльності органів публічної адміністрації загалом та адміністративно-правового забезпечення діяльності Державної податкової служби України присвячено праці вітчизняних учених, зокрема В. Б. Авер'янова, О. М. Бандурки, О. І. Безпалової, Ю. П. Битяка, Я. В. Греці, О. В. Джафарової, О.Ю. Дрозда, С. В. Ківалова, Т. О. Коломоєць, В. К. Колпакова, А. Т. Комзюка, О. В. Курносова, О. В. Кузьменко, С. М. Левчука, Т. О. Мацелик, О. О. Мозгового, В. Я. Настюка, О. В. Ракул, О. П. Рябченко, М. М. Тернуцака, В. А. Трояна, С. О. Шатрави та ін.

Попри численні напрацювання вчених-адміністративістів із зазначеної проблематики, недостатньо висвітленим залишилося питання формування комплексного механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. Зазначене підтверджує актуальність наукового та практичного пошуку.

У межах цього підрозділу доцільно з'ясувати особливості механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, окреслити складові його структурної будови.

У контексті нашої праці доречно навести позицію В. Б. Авер'янова, який вказував, що в сучасних умовах має змінитися власне ідеологія виконавчої влади: від керування з боку держави людиною і суспільством до служіння держави інтересам людини й суспільства. Таким чином, коло відносин у сфері здійснення публічної влади дедалі більше набуватиме ознак, не притаманних класичній природі управління, котра традиційно характеризується формулою «влада – підкорення» [133, с. 247].

З метою визначення безпосередньо особливостей механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики вважаємо за доцільне застосувати науковий підхід до аналізу досліджуваного правового явища – від загального до конкретного, що сприятиме вирішенню поставленої мети.

У цьому контексті слушною є правова позиція О. Е. Лейста [242], який зазначає, що юридична наука не може й не повинна бути байдужна до термінології взагалі, особливо до термінології законодавства. Аналіз термінів, формулювань, визначень, їх уточнення істотно важливі для правової науки тією мірою, якою ці аналіз та уточнення спрямовані на вдосконалення формулювань закону, на допомогу практиці в їхньому однаковому розумінні й тлумаченні. Очевидно, що не можна підмінювати лінгвістичними пошуками вивчення права, практики його застосування, потреб і тенденцій розвитку, використовуючи омонімію для теоретично сумнівних термінологічних побудов [242].

Учені також зазначають, що термінологія багато в чому визначає межі як нормативного регулювання суспільних відносин і правозастосовної практики, так і вивчення відповідних юридичних явищ [271, с. 198]. Пошук належної термінології для описання правових явищ є надзвичайно відповідальною роботою, оскільки тут мають бути дібрані лише такі поняття і категорії, що відображатимуть дійсні реалії суспільного та державного життя, інакше це буде лише гальмувати розвиток науки [239, с. 5].

Отже, необхідно з'ясувати такі правові категорії, як «механізм», «механізм

правового регулювання», «механізм адміністративно-правового регулювання».

Теоретико-методологічну категорію «механізм» використовуються у багатьох сферах наукових досліджень. Розрізняють юридичний, психологічний і соціальний механізми. Так, юридичний механізм характеризують як систему юридичних норм, фактів, документів та основних форм і способів організації їх здійснення. Психологічний механізм – це цінності, орієнтації, установки, цілі, інтереси й потреби, мотивація, волева активність суб'єкта в процесі здійснення прав та обов'язків. Соціальний механізм охоплює політичні, організаційні, ідеологічні й інші чинники [115, с. 18].

У науковій публіцистиці значну увагу приділяють дослідженню поняття «механізм державного управління» та його складових. Так, Г. В. Атаманчук розглядає механізм державного управління як складну систему державних органів, організованих відповідно до визначених принципів для здійснення завдань державного управління [33, с. 73]. Науковець визначає механізм формування та реалізації державного управління як сукупність і логічний взаємозв'язок соціальних елементів, процесів і закономірностей, через які суб'єкт державного управління (його компоненти) «охоплює» потреби, інтереси й цілі суспільства у впливах, закріплює їх у своїх управлінських рішеннях і діях та практично втілює їх у життя, спираючись на публічну владу [33].

Водночас О. В. Радченко доводить, що механізмом державного управління слід вважати відповідну системну сукупність інституцій, структур, послідовних дій, форм, станів і процесів у державі як продукт організованої людської діяльності, що має на меті реалізацію інтересів і потреб людей та вирішення нагальних суспільно-політичних проблем за рахунок державного впливу й регулювання суспільної життєдіяльності на основі усталених суспільних цінностей, норм і правил; є формою реалізацію функцій держави та має як суб'єкт органи державного управління [402, с. 24]. На думку науковця, механізму державного управління притаманні такі характеристики: 1) оскільки держава є соціальним інститутом, створеним людьми, усі механізми держави є

продуктом організованої людської діяльності; 2) механізми державного управління завжди мають чітко визначену мету й мають функціональний характер, механізми державного управління передбачають цілеспрямований одnobічний державний вплив на суспільно-політичні, економічні процеси з чітко визначеним вектором впливу; 3) механізми державного управління обумовлюють жорсткі взаємозв'язки та правила взаємодії, усталеності керованого процесу; 4) функціонування механізмів державного управління в ідеалі спрямоване на певний автоматизм, закріплені вміння й навички державних службовців щодо виконання в певних ситуаціях відповідних їм дій; 5) побудова механізмів державного управління має структурно-функціональний характер; 6) механізми державного управління означені системним виміром; 7) механізми державного управління мають регуляторний вимір; 8) механізмам державного управління притаманний ціннісний вимір; 9) механізми державного управління мають проблемний вимір – за їх допомогою держава вирішує ту чи іншу проблему суспільного розвитку [402, с. 21–23].

На думку Н. Р. Нижник та О. А. Машкова, механізм державного управління – це складова системи управління, що забезпечує вплив на внутрішні (коли йдеться про механізм управління організацією) та зовнішні (коли говорять про механізм взаємодії з іншими організаціями) фактори, від стану яких залежить результат діяльності управлінського об'єкта. Механізм управління – це категорія управління, що включає цілі управління, елементи об'єкта та їх зв'язки, на які здійснюється вплив, дії в інтересах досягнення цілей, методи впливу, матеріальні та фінансові ресурси управління, соціальний та організаційний потенціали. Реальний механізм управління завжди конкретний, оскільки спрямований на досягнення конкретних цілей за допомогою впливу на конкретні фактори і цей вплив здійснюється через використання конкретних ресурсів [301, с. 37, 49].

О. В. Карпенко зауважує, що базовим механізмом реалізації сервісно орієнтованої державної політики у сфері забезпечення потреб громадян є надання управлінських послуг. Однак, на думку автора, ефективно надання

управлінських послуг потребують провадження відповідної політики органів влади з метою побудови дієздатної сервісної держави [181, с. 28]. Становлення та розвиток інституту управлінських послуг сприятиме послідовна реалізація ефективної реформи державного управління, яка б передбачала створення прозорої та якісної сервісної системи «надавач – одержувач», побудованої за європейськими стандартами з оптимальним використанням бюджетних коштів, передусім для забезпечення соціальних потреб суспільства [181, с. 30].

Досліджуючи механізм сервісно орієнтованої держави, Т. Л. Сиволапенко виокремлює певні його складові, а саме: система органів виконавчої влади; сукупність правових норм, що регламентують як організаційну структуру системи органів виконавчої влади, так і процеси її функціонування та розвитку [423, с. 357]. Водночас учений механізмом сервісно орієнтованої держави пропонує розуміти складну організаційну систему взаємодії, в основі якої функціонують суб'єкти управління (органи державної влади), діяльність яких організована відповідно до певних принципів і завдань із функціональним спрямуванням – планування організації та контролю і спрямована на здійснення цільового впливу на об'єкти управління (систему надання послуг населенню) для забезпечення розвитку якості надання послуг населенню, шляхом застосування методів, важелів та інструментів впливу [423, с. 357].

Ю. Д. Древаль у своїй науковій праці обґрунтував системний підхід до розуміння механізмів державного управління, який базується на діалектичній єдності управління як складної системи та неможливості жорсткого відособлення механізмів від управління загалом (адже останньому іманентно властивий так званий діяльнісний чи функціональний аспект, який, на відміну від механізму держави, вирізняється не статичними, а динамічними характеристиками) [146].

Л. П. Юзьков виокремлює два основні підходи до визначення поняття «механізм»: 1) структурно-організаційний підхід, згідно з яким механізм сприймають як сукупність певних складових, що становлять організаційну



основу певних явищ, процесів, а механізм держави – як сукупність установ, через які здійснюється державне керівництво суспільством; 2) структурно-функціональний, відповідно до якого під час визначення механізму того чи іншого державно-правового інституту (процесу, явища) увага акцентується не лише на організаційній основі його побудови, а й на його динаміці, реальному функціонуванні [54].

Загалом можна дійти висновку про складність цього системного утворення, що поєднує в собі певні складові з чітко визначеним функціональним призначенням; органічну взаємоузгодженість і взаємодію його елементів, їх динамічність (рухливість). Крім того, дія механізму обов'язково спрямована на отримання певного корисного результату.

На думку О. В. Курносова, механізм державної податкової політики в Україні є складним (комплексним) й охоплює декілька самостійних механізмів, кожен з яких здатен здійснювати певний вплив на об'єкти управління. До практичної діяльності долучені всі системні складові загального механізму державної податкової політики, причому в різних поєднаннях, пропорціях і співвідношеннях [228, с. 64]. Учений виокремлює такі механізми:

- економічний – управління податковою, а також банківською, грошово-валютною, кредитною, страховою діяльністю;
- мотиваційний – сукупність командно-адміністративних і соціально-економічних стимулів, що спонукають державних службовців фіскальних органів до високоефективної роботи;
- організаційний – визначає об'єкти, суб'єкти державної податкової політики, їхні цілі, завдання, функції, методи управління та організаційні структури через методичні вказівки, інструкції, норми, нормативи й стандарти, а також результати їх функціонування;
- фінансовий – забезпечує регулювання фінансової діяльності шляхом складання стратегічних планів розвитку, поточного бюджетування та фінансування установ й організацій;

– інформаційний – запроваджує інформаційне забезпечення в державній податковій політиці через складання звітності установ та організацій, статистичних збірників і застосування Інтернет-ресурсів;

– політичний – визначає напрями формування податкової, соціальної, фінансової, промислової політики, загалом – економічної політики держави;

– правовий – регулює відносини між державою та суспільством через закони і постанови Верховної Ради України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, а також накази відповідних міністерств і відомств у сфері оподаткування [228, с. 64–65].

Якщо ж вести мову про механізм правового регулювання, то він є однією з визначальних конструкцій у правознавчих науках, яка відображає сутність, зміст і характер правового регулювання.

Так, С. С. Алексєєв тлумачить механізм правового регулювання як сукупність юридичних засобів, за допомогою яких забезпечується правовий вплив на суспільні відносини. Причому науковець доводить, що категорія «механізм правового регулювання» охоплює всі правові засоби. Вказаний механізм не лише збирає їх, а й розставляє на свої місця, унаслідок чого йдеться не про розрізнені явища (норми, тлумачення, юридична техніка тощо), а про цілісний механізм, кожна частина якого, що взаємодіє з іншими, виконує свої специфічні функції. Крім того, механізм правового регулювання передбачає характеристику стадій правового впливу, динамічної сторони правового регулювання [24, с. 78]. Натомість С. С. Алексєєв елементами механізму правового регулювання вважає: юридичні норми, правовідносини, акти реалізації суб'єктивних юридичних прав і обов'язків, нормативні юридичні акти, правову культуру та правосвідомість. У цьому переліку наявні всі правові явища, які так чи інакше впливають на суспільні відносини [24, с. 78].

О. Ф. Скакун механізмом правового регулювання вважає систему правових засобів, способів і форм, за допомогою яких нормативність права переводиться в упорядкованість суспільних відносин, задовольняються

інтереси суб'єктів права, встановлюється і забезпечується правопорядок [429, с. 499]. Водночас Ю. В. Кривицький на підставі етимологічно-значенневого аналізу дійшов висновку, згідно з яким механізм правового регулювання – це система правових засобів (система правового інструментарію), за допомогою якої забезпечується стабільність суспільних відносин шляхом найбільш оптимального поєднання індивідуальних, громадських і державних інтересів членів соціуму з метою створення умов для прогресивного розвитку кожної особистості [219, с. 78]. Також учений зазначає, що механізм правового регулювання є складовою (компонентом) правового регулювання, що забезпечує його функціонування.

Аналіз наукової літератури дає змогу виокремити ключові ознаки механізму правового регулювання: 1) він є частиною механізму соціального регулювання; 2) об'єднує всі явища правової дійсності: засоби (норми права, суб'єктивні права й обов'язки, рішення судів та ін., що об'єктивовані в правових актах); способи (дозвіл, зобов'язання, заборони); форми (дотримання, виконання, використання, застосування); 3) це взаємопов'язана та взаємодіюча система; 4) є динамічною частиною правової системи суспільства – він призначений для приведення в дію необхідних елементів правової системи; 5) результатом його дії є встановлення правопорядку в суспільстві [84, с. 110].

Виокремлені ознаки певною мірою сприяють розкриттю змісту категорії «механізм адміністративно-правового регулювання» як цілісного комплексу відповідних правових засобів, необхідних для впорядкування адміністративно-правових відносин.

Ураховуючи викладене, механізмом правового регулювання слід визнати систему правових засобів, за допомогою якої учасники соціальних відносин набувають взаємообумовлених прав та обов'язків, забезпечується стабільність суспільних відносин шляхом найбільш оптимального поєднання індивідуальних, громадських і національних інтересів [523, с. 54].

Варта уваги позиція Т. О. Коломoeць, яка механізмом адміністративно-

правового регулювання вважає комплекс правових засобів, за допомогою яких здійснюють правове регулювання суспільних відносин у сфері адміністративного права [17, с. 13]. Складовими механізми адміністративно-правового регулювання дослідниця називає: 1) норми права – загальнообов’язкові правила поведінки, встановлені з метою регулювання суспільних відносин; 2) акти безпосередньої реалізації норм права – процес фактичного втілення в життя приписів правових норм через поведінку суб’єктів адміністративного права; 3) правові відносини – вольові суспільні відносини, що виникають на основі норм права. До функціональних складових механізми адміністративно-правового регулювання належать юридичний факт, правова свідомість суб’єктів адміністративно-правового регулювання, законність, акти тлумачення норм права, акти застосування норм права [198, с. 32–33].

О. І. Безпалова вважає, що створення та функціонування дієвого адміністративно-правового механізму сприяє забезпеченню належної реалізації відповідної функції держави, здійсненню дієвого впливу на суспільні відносини, які виникають у правоохоронній сфері, налагодженню ефективної взаємодії між державою та громадянами, що є загальноприйнятим стандартом публічного адміністрування в усіх демократичних країнах. Важливим кроком у напрямі забезпечення ефективного функціонування адміністративно-правового механізму реалізації правоохоронної функції держави, на думку вченої, має стати:

- наявність чітких і неупереджених механізмів контролю з боку громадськості за дотриманням вимог законності під час реалізації цієї функції;

- запровадження процедури притягнення до відповідальності суб’єктів владних повноважень у разі порушення вимог законодавства;

- вироблення та втілення в життя системи оцінювання ефективності реалізації правоохоронної функції держави, зокрема відповідних критеріїв і показників [48, с. 61].

Натомість С. Т. Гончарук виокремлює такі складові структури механізму адміністративно-правового регулювання: адміністративно-правові норми, акти тлумачення та акти реалізації адміністративно-правових норм, адміністративно-правові відносини [107, с. 23]. Науковці в зміст останнього включають різні елементи, серед яких: правові засоби, юридичні факти, правосвідомість, акти тлумачення норм права, правовідносини тощо. Ідеться про систему адміністративно-правових засобів, за допомогою якої учасники публічно-правових відносин набувають взаємообумовлених прав та обов'язків, забезпечується стабільність суспільних відносин шляхом найбільш оптимального поєднання індивідуальних, громадських і національних інтересів з реалізації державної податкової політики.

Ю. Ю. Чуприна тлумачить механізм адміністративно-правового регулювання як сукупність правових засобів, за допомогою яких здійснюється правове регулювання суспільних відносин у процесі здійснення виконавчо-розпорядчої діяльності. До особливостей вказаного механізму дослідниця зараховує: сукупність адміністративно-правових засобів (норми права, які формуються на підставі методів адміністративно-правового регулювання); можливість за допомогою цих засобів здійснювати правовий вплив на відносини, що виникають у процесі здійснення виконавчо-розпорядчої діяльності; підвищення ефективності його функціонування [519, с. 7]. Корисний результат такого механізму досягається за рахунок можливості комбінованого й відбіркового застосування прийомів і способів правового регулювання, що забезпечують регламентацію адміністративно-правових відносин у конкретній вузькій їх сфері. Отже, функціональне призначення механізму адміністративно-правового регулювання полягає у впорядкуванні адміністративно-правових відносин; удосконаленні форм і методів управлінської діяльності; спрямованості на вирішення взятих на себе державою завдань за допомогою певних адміністративно-правових засобів.

На підставі викладеного слід сформулювати проміжний висновок, згідно з яким структурну будову механізму адміністративно-правового регулювання

становлять такі елементи: принципи й норми адміністративного права; акти офіційного тлумачення норм адміністративного права; акти застосування норм адміністративного права; адміністративно-правові відносини [10, с. 36]. Вказаний підхід є також найбільш прийнятним для аналізу механізму адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики.

Як слушно вказує О. В. Ракул, механізм адміністративно-правового регулювання фіскальної політики держави становить систематичний, узгоджений процес впливу на суспільні відносини, що виникають, видозмінюються та припиняються у зв'язку зі здійсненням фіскальної політики держави, яку реалізують за допомогою визначеної на нормативно-правовому рівні сукупності адміністративно-правових засобів з метою регулювання доходів і витрат держави в короткостроковій перспективі [403].

На думку О. В. Курносова, під час дослідження державної податкової політики слід урахувати, що процес є певною послідовністю дій, етапів перетворення, а механізм, будучи більш широким поняттям, охоплює різноманітні інструменти, важелі, засоби, стимули державного управління у податковій сфері. Учений переконує, що система механізму державної податкової політики складається із системи управління; соціальних, правових норм; способів визначення цілей; управлінського процесу як циклу дій керуючої системи, що послідовно змінюють одна одну. Методологічну основу системи державного управління у сфері оподаткування становить державна податкова політика України [228, с. 63–64].

У контексті досліджуваного питання Т. В. Волковець визначає податковий механізм як сукупність важелів, інструментів і методів регулювання податкових відносин, що використовуються для реалізації податкової політики, найважливішою метою якої є побудова такої податкової системи, яка здатна забезпечити виконання податками покладених на них функцій під час узгодження інтересів держави з інтересами платників податків [91, с. 329].

Варто зауважити, що роль податкового механізму має відповідний вияв в узгодженні державних інтересів з інтересами платників податків, що, відповідно, становить публічно-сервісну складову державної податкової політики.

Отже, механізм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики є цілісною системою взаємопов'язаних та взаємодіючих у певній послідовності інституційно-функціональних складових, які представлені за допомогою адміністративно-правових засобів, інструментів та принципів, що в комплексі забезпечують реалізацію сервісної складової державної податкової політики, яка спрямована на досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання й підвищення суспільного добробуту, охорону прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, платників податків і держави загалом відповідно до європейського вектору розвитку.

Підставою для виокремлення певних особливостей предмета механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики є відповідна функціонально-галузева належність суспільних відносин, які потребують результативного юридичного впорядкування.

З огляду на викладене вище, складовими механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики є: 1) нормативно-правовий масив, який визначає засади здійснення публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики; 2) система суб'єктів, які задіяні, як у формуванні так і реалізації податкової політики; 3) принципи, на яких базується діяльність податкових органів при здійсненні публічно-сервісної діяльності; 4) цільова складова; 5) правовий та інформаційний інструментарій; 6) система взаємозв'язку та взаємодії між відповідними суб'єктами.

## **2.2. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України та його характеристика**

У Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» визначено такий вектор розвитку держави, як проведення структурних реформ та, як наслідок, підвищення стандартів життя. Україна має стати державою із сильною економікою та з передовими інноваціями. Для цього передусім необхідно відновити макроекономічну стабільність, забезпечити стійке зростання економіки екологічно невиснажливим способом, створити сприятливі умови для ведення господарської діяльності та прозору податкову систему [392]. У контексті реалізації зазначеного чільне місце належить суб'єктам реалізації державної податкової політики, зокрема в межах налагодження процесів інституціонального оновлення та розвитку функціональної спроможності виконання покладених на останніх завдань у напрямі запровадження публічно-сервісної діяльності [393]. У цьому сенсі досить актуальним є з'ясування сутності та структури адміністративно-правового статусу суб'єкта реалізації державної податкової політики.

Науково-теоретичним підґрунтям вивчення адміністративно-правового статусу суб'єкта реалізації державної податкової політики є наукові праці вчених з адміністративного права та процесу, теорії держави та права, конституційного права, інших галузевих правових наук, зокрема: В. Б. Авер'янова, О. П. Альохіна, О. Ф. Андрійко, О. М. Бандурки, Д. М. Бахраха, Ю. П. Битяка, А. С. Васильєва, О. В. Джафарової, О.Ю. Дрозда, С. В. Ківалова, Т. О. Коломоєць, В. К. Колпакова, А. Т. Комзюка, Ю. М. Козлова, О. В. Кузьменко, О. В. Курносова, С. М. Левчука, І. С. Мироненко, О. П. Рябченко, М. М. Тернуцака, Ю. А. Тихомирова, М. М. Тищенко, С. О. Шатрави та ін. Звернемо увагу, що останніми роками в дисертаційних дослідженнях акцентують увагу на дослідженні адміністративно-правового статусу органів публічної адміністрації. Це слугує



надійним підґрунтям для визначення поняття та виокремлення особливих структурних елементів адміністративно-правового статусу суб'єкта реалізації державної податкової політики.

Податкові реформи, які проводилися протягом останніх років з метою побудови справедливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, частково покращили ситуацію щодо податкового навантаження на бізнес та адміністрування податків. Зокрема, триває реформування Державної податкової служби, що передбачає проведення організаційної реструктуризації (оптимізації) органів, оптимізації витрат, модернізації та автоматизації процесів діяльності [396]. Усе зазначене вище є відповідним дороговказом у дослідженні адміністративно-правового статусу суб'єкта реалізації державної податкової політики.

На сторінках наукової літератури нині активно висвітлюють питання про визначення адміністративно-правового статусу органів публічної адміністрації, у тому числі суб'єкта реалізації державної податкової політики залежно від напрямку його діяльності. Попри окремі спільні риси вказаних категорій, які відмічають вчені майже однотайно, єдиної концепції щодо їх сутності та правової природи не вироблено [45, с. 39].

Зазначимо, що в науковій літературі дефініцію «адміністративно-правовий статус» визначають у контексті конкретного суб'єкта правовідносин.

Так, О. В. Пономарьов у своєму дослідженні дійшов висновку, що адміністративно-правовий статус Антимонопольного комітету України – це певне становище в ієрархії органів виконавчої влади, яке створює умови для забезпечення спроможності Комітету своїми односторонніми діями (актами) породжувати, змінювати або припиняти адміністративно-правові правовідносини у сфері захисту економічної конкуренції. Учений виокремлює такі елементи структури адміністративно-правового статусу Антимонопольного комітету України: 1) мета, завдання, функції; 2) компетенція; 3) організація діяльності; 4) юридична відповідальність службовців [342, с. 15].

Г. О. Балака адміністративно-правовий статус Пенсійного фонду України визначила як правове становище цього фонду, що впливає з його компетенції, а також із завдань, функцій, організації та порядку діяльності, відповідальності, взаємодії з іншими суб'єктами щодо реалізації державної політики у сфері пенсійного забезпечення та загальнообов'язкового державного соціального страхування [36, с. 166].

Досліджуючи адміністративно-правовий статус Національної поліції як суб'єкта забезпечення публічної безпеки та порядку, О. В. Батраченко визначає його як урегульовану адміністративним законодавством систему структурних елементів, представлених цільовим, організаційним, функціональним та іншими блоками, які визначають правове становище Національної поліції в адміністративних правовідносинах, що виникають під час вжиття заходів щодо утворення публічної безпеки й порядку [45, с. 44].

Крім того, О. В. Батраченко на підставі аналізу законодавства України, зокрема Кодексу України про адміністративні правопорушення, Закону України «Про Національну поліцію» та інших, виокремлює таку структуру адміністративно-правового статусу Національної поліції як суб'єкта забезпечення публічної безпеки та порядку: 1) мета, завдання та принципи адміністративно-правового забезпечення публічної безпеки й порядку Національною поліцією; 2) структура та спосіб організації підрозділів Національної поліції, до завдань яких належить адміністративно-правове забезпечення публічної безпеки та порядку в державі; 3) адміністративні повноваження та компетенція Національної поліції у сфері забезпечення публічної безпеки та порядку; 4) межі та методи контролю за діяльністю поліції у сфері адміністративно-правового забезпечення публічної безпеки та порядку; 5) гарантії діяльності Національної поліції у сфері забезпечення публічної безпеки та порядку [45].

І. І. Микульця у своєму дисертаційному дослідженні дійшов висновку, що адміністративно-правовий статус органів юстиції України регіонального

рівня становить ієрархічне положення органів юстиції України регіонального рівня, яке визначається їхнім конкретним призначенням, місцем і роллю в системі органів публічної влади, характеризується їхньою компетенцією, територіальними межами діяльності, а також юридичною відповідальністю посадових осіб, які працюють у цих органах [273, с. 4]. Дослідник виокремлює чотири блоки адміністративно-правового статусу органів юстиції України регіонального рівня: 1) цільовий (мета, завдання, функції); 2) структурно-організаційний (принципи діяльності; порядок утворення, реорганізації, ліквідації тощо); 3) компетенція; 4) юридична відповідальність [273, с. 5].

В. І. Фелик доводить, що адміністративно-правовий статус становить собою комплексну правову категорію, яка на теоретичному рівні відображає становище певного суб'єкта в системі правовідносин. На законодавчому рівні закріплення цього статусу виражається через визначення мети й завдань діяльності відповідного суб'єкта, його прав та обов'язків та інших елементів адміністративно-правового статусу. На практичному рівні реалізація адміністративно-правового статусу виявляється в здійсненні відповідним суб'єктом своїх повноважень (якщо йдеться про публічного суб'єкта правовідносин) або в здійсненні своїх прав і виконанні обов'язків (для фізичних та юридичних осіб непублічного права) [489, с. 113].

Загалом науковці певною мірою одностайні щодо розуміння адміністративно-правового статусу суб'єкта публічної адміністрації залежно від реалізації певних суспільних правовідносин, а також структурних елементів, які розкривають його зміст.

Водночас слід звернутися до наукових праць, у яких розкривається зміст адміністративно-правового статусу органів публічної адміністрації, напрямом діяльності яких є реалізація державної податкової політики.

Автори монографічного дослідження «Формування системи надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України» наголошують, що адміністративно-правовий статус органів ДФС як суб'єктів

надання адміністративних послуг має визначати їх правове положення під час взаємодії із фізичними та юридичними особами у відносинах з надання таких послуг. Водночас зміст адміністративно-правового статусу органів ДФС може виявлятися в системі його елементів, перелік яких залежить від особливостей функціонування органів ДФС України як колективних суб'єктів адміністративного права. Зокрема, до адміністративно-правового статусу колективних суб'єктів права обов'язково включається адміністративна компетенція, тобто встановлене законодавчо коло повноважень такого суб'єкта [20, с. 37].

Так, О. О. Бригінець звертає увагу на те, що правовий статус органів Державної податкової служби України – складне та неоднозначне явище, яке означене багатоманітністю законодавчо встановлених структурних елементів. Розглядаючи адміністративно-правовий статус державної податкової служби України, О. О. Бригінець виокремлює такі компоненти правового статусу органів державної податкової служби: 1) цільовий, який охоплює принципи, цілі, завдання та функції органу державної влади; 2) структурно-організаційний, що включає в себе регулювання порядку створення, реорганізації, ліквідації, процедури діяльності, право на офіційні символи, лінійну та функціональну підпорядкованість; 3) компетенційний, який містить сукупність владних повноважень стосовно: прав та обов'язків, які пов'язані зі здійсненням влади, участю в управлінських відносинах, а також правом видавати певні акти; підвідомчості, правового закріплення об'єктів, предметів і справ, на які поширюються владні повноваження [72, с. 13].

С. М. Левчук у своїй науковій праці дійшов висновку, що адміністративно-правовий статус органів ДФС як суб'єктів надання адміністративних послуг складається з трьох блоків: 1) цільового, який має визначати загальну спрямованість діяльності вказаного органу виконавчої влади на сервісне обслуговування платників податків і надання якісних адміністративних послуг; 2) структурно-організаційного, який відображає порядок утворення, ліквідації,

реорганізації, підпорядкованості функціональних та територіальних підрозділів органів ДФС, що надають адміністративні послуги, їх місце у системі органів ДФС; 3) компетенційний, який охоплює: предмет відання, тобто те коло прав юридичних і фізичних осіб, сприяння в реалізації яких повинен надати конкретний орган ДФС України; права й обов'язки органу ДФС щодо надання адміністративних послуг; територіальні межі, на яких конкретний орган ДФС має право реалізовувати надані повноваження [240, с. 14].

О. О. Бандурка зазначає, що з'ясування питання про сутність і структуру правового статусу податкових органів має принципове значення, оскільки дає змогу, з одного боку, на рівні науково-теоретичних узагальнень повніше вивчити особливості побудови та функціонування державної податкової служби, а з іншого – запропонувати такий варіант закріплення її правового статусу в нормативних актах, що забезпечив би її більш ефективну діяльність. Учений звертає увагу, що правовий статус різних органів визначається переважно через їх правосуб'єктність, тобто поняття правового статусу охоплює призначення органів, їх завдання, функції, повноваження, форми та методи діяльності. Обов'язки, права й відповідальність органів державної податкової служби у їхньому правовому статусі є похідними елементами від завдань і функцій. Вони становлять компетенційний блок цього статусу, який за своєю сутністю є юридичною категорією. Права податкової служби розкривають демократизм її діяльності, зумовлюють ефективність і результативність роботи останньої. Вони прямо пов'язані з виконанням покладених на державну податкову службу обов'язків [40, с. 15].

О. Д. Олійник і Д. Г. Мулявка адміністративно-правовий статус фіскальних органів тлумачать як передбачену законом сукупність прав, обов'язків і юридичної відповідальності фіскальних органів, відповідно до яких вони здійснюють контроль за дотриманням податкового та митного законодавства, забезпечуючи реалізацію державної податкової й митної політики [309, с. 55]. Водночас слід зауважити, що основним змістом адміністративного правового статусу фіскальних органів у контексті

зазначеного є контроль за дотриманням податкового законодавства, але на сьогодні діяльність податкових (фіскальних) органів спрямована на надання адміністративних послуг, тобто йдеться про публічно-сервісну складову реалізації державної податкової політики.

На думку, Ю. О. Соловйової, елементами правового статусу Державної податкової служби є: функціональна структура, територіальна організація, мета й завдання діяльності, функції, компетенція та відповідальність посадових осіб, форми й методи діяльності. У такий спосіб розв'язується питання не лише щодо місця органів державної податкової служби України в системі державного апарату, а й взаємозв'язку всіх елементів правового статусу державного органу [450, с. 10].

Отже, адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України з реалізації державної податкової політики – це законодавчо закріплена та врегульована нормами адміністративного права відповідна теоретико-правова конструкція, що визначає місце, значення та мету діяльності відповідного суб'єкта в системі органів публічної влади, характеризується спрямованістю на виконання окремої функції держави, а саме формування та реалізації державної податкової політики.

Доречно зауважити, що саме функція держави, для якої було створено орган публічної влади, визначає необхідний правовий інструментарій, притаманний цьому суб'єкту, відповідні права й обов'язки останнього.

З огляду на викладене, можна виокремити елементи, які становлять зміст адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України в контексті реалізації державної податкової політики, а саме: 1) мета створення органу (підґрунтям якої слугує саме публічно-сервісна функція держави щодо адміністрування податків); 2) компетенція, спрямована на реалізацію сервісної складової; 3) організаційно-функціональна побудова, на яку впливає система взаємозв'язків і взаємодії з іншими суб'єктами, які задіяні в реалізації публічно-сервісної складової державної податкової політики; 4) система юридичних, економічних і соціальних гарантій тощо.

Перш ніж розкрити зміст визначених елементів адміністративно-правового статусу в частині суб'єктів реалізації державної податкової політики, варто також вказати на перелік досліджуваних суб'єктів. Передусім варто звернути уваги на зміст розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 року № 142-р «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки» [396], розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 року № 1101-р «Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику» [393], Указу Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 «Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» [392], якими передбачено реформування системи адміністрування податків і зборів, тобто проведення системної реформи Державної фіскальної служби України. У зв'язку з цим, до суб'єктів реалізації державної податкової політики доречно в умовах сьогодення відносити Державну фіскальну службу України та Державну податкову службу України, оскільки останні створено з метою реалізації державної податкової політики.

Дослідники одностайні в розумінні мети створення органу публічної адміністрації. Мета слугує виявом бажаного результату діяльності органу й обумовлюється конкретно-історичною обстановкою [49]. У цьому контексті до уваги потрібно брати передусім результати управлінської діяльності органу публічної адміністрації, тобто те, на що чекають, що усвідомлюють і чого бажають від його діяльності, а вже на підставі цього намагатись встановити основну мету, задум законодавця у створенні цього органу публічної адміністрації [140]. Отже, мета створення органу публічної адміністрації певною мірою передбачає забезпечення відповідної соціальної потреби в існуванні такого органу.

Спрямованість на підвищення якості життя людини та пріоритетність соціальних аспектів, безперечно, є об'єктивною закономірністю, притаманною розвитку сучасної цивілізації. Україна не стоїть осторонь:

узявши курс на євроінтеграцію, вона впевнено рухається в бік демократизації та європейських стандартів життя. Ці загальні тенденції не могли не позначитися на податковій політиці, вони набули втілення у функціях і завданнях суб'єктів, що забезпечують її реалізацію.

У законодавстві України визначено спрямованість державної податкової політики в напрямі забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості й конституційних гарантій прав громадян під час оподаткування їхніх доходів [114]. Причому на розробку та здійснення державної податкової політики впливають багато різних чинників, зокрема 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 з векторів розвитку для нашої країни в межах Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [392].

Численні зміни державної податкової системи, на жаль, не можна вважати цілісними, послідовними та завершеними. На сьогодні реформування призвело до невизначеності в цих питаннях. Тому доцільно проаналізувати завдання та функції суб'єктів реалізації державної податкової політики, розглянути особливості їх сучасного адміністративно-правового статусу, визначити відповідність прогресивним напрямам розвитку.

Розгляду питань державної податкової політики присвятили свої праці багато вчених. Значна кількість дослідників приділила увагу формулюванню та уточненню понять, які застосовуються у сфері оподаткування. Слід зазначити, що згідно зі ст. 67 Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку й розмірах, встановлених



законом [210], а отже, оподаткування стосується фактично всіх людей.

Дослідження додатково актуалізують інтенсивні зміни, яких зазнає податкове законодавство. Наприклад, у Податковий кодекс України, яким визначаються функції та правові засади діяльності контролюючих органів, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [339], протягом дев'яти років свого існування було внесено понад 130 змін. Аналізуючи реформування податкової системи України, Т. В. Бугай зауважує, що бажання реформувати вітчизняну податкову систему було першочерговим завданням кожного уряду [74, с. 33]. Податкова реформа залишається пріоритетним завданням 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 й місцевих бюджетів [392].

Попри таку увагу до податкової системи, класифікація суб'єктів податкових правовідносин в Україні, зокрема тих, які безпосередньо стосуються формування бюджетів, чітко не визначена в Податковому кодексі України та відображається нині виключно на рівні правових дисциплін, зазначає С. О. Данілов [128, с. 160].

Ще одним аргументом обґрунтування актуальності 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 набути змін.

У межах підрозділу доцільно надати характеристику окремим особливостям адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики, що позначаються на їх завданнях і функціях. З цією метою слід: проаналізувати податкові реформи, які було запроваджено в Україні;

класифікувати суб'єкти формування та реалізації державної податкової політики, які діють в Україні на сьогодні; проаналізувати нормативні документи, які регламентують їхній правовий статус, зокрема положення про окремі державні органи у сфері податків; уточнити сутність ключових понять і термінів, пов'язаних із засадами їхньої діяльності.

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

Згідно з позицією Є. М. Богатирьової, податкова реформа, що розпочалася ще з 1990-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 в країні, а й діяли навпаки, погіршуючи стан як окремих платників податків, так і загалом у державі [62].

Слід зауважити, що серед науковців немає загальноприйнятої думки щодо етапів проведених реформ. Проте, спираючись на аналіз різноманітних підходів, який здійснила Є. М. Богатирьова, можна навести такі 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» [391]. Загальна стратегія податкової політики була спрямована на створення високорозвиненої виробничої, фінансової та науково-технічної інфраструктури економіки України, структурну перебудову народного господарства, розвиток усіх галузей та їх конкурентоспроможність на світовому ринку, рівноправне входження України у світовий економічний простір;

– 1996–2003 роки – другий етап податкової реформи, пов'язаний з

виданням Указу Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» від 31 липня 1996 року № 621/96 [378]. 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 з уведенням у дію змін у Закон України «Про податок на прибуток підприємств» [389] та початок дії нового Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» [388]. 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 з прийняттям Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [161]. Загальна стратегія податкової політики була спрямована на забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх 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 [394]. Він пов'язаний з набранням чинності Податковим кодексом України [339], що позитивно позначилося на рівні правового регулювання податкових правовідносин. Прийняття зазначеного кодексу було заплановане, але, на думку більшості дослідників, саме з цього часу проблема суб'єктного складу учасників податкових правовідносин та визначення їхнього правового статусу набуває нової актуальності [128, с. 160];

– з 2015 року – шостий етап податкової реформи, пов'язаний зі схваленням Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020». Ця реформа стосовно 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 і переплат [392].

Навіть за умов поверхового аналізу впроваджених податкових реформ, які відбувались в Україні, можна спостерігати поступове зміщення фокусу з інтересів держави та функції контролю до обслуговуючої, тобто сервісної моделі. Відомості про визначений реформами вектор розвитку доцільно використати для 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». Також слід урахувати той факт, що науковці не дійшли спільної думки щодо визначення понять «суб'єкт права» й «суб'єкт правовідносин».

За радянських часів окремі науковці, наприклад С. С. Алексєєв, суб'єктом права вважали особу, наділену правосуб'єктністю, тобто особу, потенційно (взагалі) здатну бути учасником правовідносин. Натомість суб'єкт правовідношення – це реальний учасник цих правових відносин [22, с. 140].

Дещо інакші погляди обстоює Р. Халфіна, яка виділяє більш вузьке поняття – «учасник права», зауважуючи, що, займаючись дослідженням правовідношення як єдності форми і змісту, знаходимося лише у сфері дійсності, у сфері реалізації права. Тому в цьому разі нас мають цікавити не всі потенційні можливості осіб, а їхні особливі властивості і якості, що визначають можливість участі в правовідношенні [499, с. 115].

Пізніше науковці, наприклад М. П. Кучерявенко, стверджували, що суб'єктом податкового права може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може бути учасником

податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків [232, с. 70].

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

Зазвичай у правових наукових джерелах виокремлюють три групи суб'єктів: державу (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), податкові (фіскальні) органи та платників податків [232, с. 24; 499, с. 52].

Водночас існують інші підходи до класифікації суб'єктів податкової сфери. Так, наприклад, М. М. Чинчин 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 зацікавленості в розглядуваних правовідносинах; четверту групу становлять органи судової влади [516, с. 61].

Проте є й більш розгалужені класифікації. Наприклад, С. О. Данілов пропонує такі модель системи 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 їхнього справляння;

– державні контролюючі органи в галузі податків: органи Державної фіскальної служби України; митні органи (слід зазначити, що до цієї групи суб'єктів, на нашу думку, можна віднести також інші державні органи із

спеціальним статусом, які можуть виконувати контролюючу або наглядову функцію);

– платників податків: а) фізичні особи (резиденти й нерезиденти України); б) юридичні особи (резиденти та нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи;

– особи, які сприяють сплаті податків і зборів: а) банки; б) податкові агенти; в) державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів [128, 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 з приводу оподаткування.

Оскільки в межах цього дослідження нас цікавлять елементи адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики, які відображаються в їх завданнях і функціях, то доцільно визначити додаткові критерії класифікації суб'єктів.

Так, згідно з ч. 1 ст. 16 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» [397], центральні органи виконавчої влади утворюються як служби, агентства чи інспекції для виконання окремих функцій з 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, що спрямовують і координують їхню діяльність;

5) здійснення інших завдань, визначених законами України [397].

У ч. 2 цієї статті зазначено, що центральні органи виконавчої влади

можуть здійснювати одне або декілька визначених ч. 1 цієї статті завдань.

Якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади становлять функції з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам, центральний орган виконавчої влади функціонує як служба.

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

Якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади становлять контрольно-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 [397].

З огляду на зазначене, реалізацією державної податкової політики мають займатись передусім суб'єкти в організаційній формі державної служби, тобто органу, функції якого пов'язані з наданням адміністративних послуг фізичним і юридичним особам. Це спонукає до одразу двох висновків. По-перше, для продовження дослідження доцільно уточнити і розкрити зміст понять, пов'язаних із терміном «адміністративні послуги». По-друге, слід проаналізувати повноваження суб'єктів реалізації податкової політики, зазначені в нормативних документах, що регламентують їх діяльність.

Визначаючи категорію «послуги», слід звернути увагу на Концепцію адміністративної реформи в Україні, затверджену 1998 року [377], де вжито терміни «державні послуги» та «управлінські послуги» (їх застосовано як тотожні). На законодавчому рівні термін «державні послуги» набув визначення в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» де державними послугами визнано будь-які платні послуги, обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам органами виконавчої влади [383].

В. Долечек зауважує, 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» [144, с. 94]. Проте особливості перекладу зумовили виникнення різних підходів до розуміння термінів «державний» і «публічний».

Задля визначення терміна «публічні послуги» можна навести думку Т. Коломоець, яка розкриває поняття публічних послуг як послуг, що надаються фізичним та юридичним особам державними органами щодо реалізації прав, свобод і законних інтересів у публічній сфері [199, с. 179].

Більш поглиблений аналіз підходів науковців та нормативно визначених дефініцій, проведений В. Горбатюк, дає підстави дійти висновку про те, що публічні послуги – це всі 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 [108, с. 54].

Спираючись на аналіз понять, що стосуються надання послуг, С. І. Чаусовська наводить такі ознаки публічних послуг: скерована діяльність на задоволення певних потреб фізичних та юридичних осіб; здійснення за зверненням фізичних чи юридичних осіб; надаються безпосередньо під час особистого контакту із заявником; мають нематеріальний характер і чітку адресну спрямованість; є невід’ємною від суб’єктів надання послуг; характеризує суб’єкт надання послуг; має соціальну значущість; зумовлена публічним інтересом; забезпечені фінансовими ресурсами від будь-яких типів публічних інституцій; принципи та процедури надання послуг закріплені в нормативно-правових актах [512, с. 106].

Наразі визначення терміна «адміністративні послуги» наведено в чинному законодавстві України. Таких визначень чотири. Перше з них було



закріплено в законодавстві ще 2006 року, а останнє – у Законі України «Про адміністративні послуги» від 6 вересня 2012 року № 5203-VI. Згідно з його змістом, адміністративною послугою вважають: 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 [353].

Розглядаючи перспективи й тенденції розвитку адміністративних послуг у сфері податків на прикладі сучасних прогресивних держав, Р. В. Миронюк зазначає, що основою реформування адміністративно-обслуговуючої функції податкових служб розвинутих країн світу слугує 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 загалом, а висока ефективність податкових систем базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій [276, с. 186].

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

Визначивши зміст основних понять, перейдемо 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 [358], про Державну податкову службу України [369], про Державну митну службу України [369].

Згідно з положенням, Державна фіскальна служба України (ДФС) – це центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та 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, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [358].

Основні завдання ДФС визначені в ч. 3 Положення, п. 1 якої присвячено реалізації державної політики, а п. 2 – внесенню пропозицій для забезпечення її формування.

У Положенні наведено 92 завдання, покладені на ДФС, та зазначено, що ДФС здійснює інші повноваження, визначені законом. Варте уваги те, що не всі завдання, покладені на ДФС, пов'язані з наданням адміністративних послуг. Наприклад, у п. 25 ч. 4 Положення йдеться про здійснення службою кінологічного забезпечення діяльності ДФС. Крім того, у майже 30 завданнях йдеться про здійснення ДФС контролюючих функцій.

Слід зазначити, що в ст. 6 Закону України «Про адміністративні послуги» передбачено й інші джерела отримання відомостей про послуги. Наприклад, створення веб-сайтів, на яких повинна розміщуватися інформація з питань надання відповідних адміністративних послуг [353].

Крім того, у ст. 8 зазначеного Закону вжито поняття «інформаційна картка адміністративної послуги» (документ для платника, що містить загальну інформацію про порядок надання послуги) і «технологічна картка адміністративної послуги» (документ для персоналу, що містить покрокові інструкції з надання послуги) [353].

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

Водночас, попри чинність положення про ДФС, від 21 серпня 2019 року набуло чинності розпорядження Кабінету Міністрів України «Питання

Державної податкової служби», у якому йдеться про припинення повноважень ДФС з 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 та 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) [369]. Частина 3 Положення також поділяє завдання ДПС на реалізацію політики та внесення пропозицій з її формування з переліченими вище напрямками роботи. У Положенні зафіксовано 85 завдань, виконання яких покладається на ДПС, з них близько 20 пов'язані з виконанням контролюючих функцій. На офіційному сайті ДПС розміщено інформацію про 86 видів адміністративних послуг, що надаються ДПС, 40 адміністративних послуг, які надаються головними управліннями ДПС в областях і м. Києві, та 11 послуг, що надаються Офісом великих платників податків ДПС.

Аналогічну позицію закріпив Кабінет Міністрів України в розпорядженні від 4 грудня 2019 року № 1217-р «Питання Державної митної служби», яким повноваження ДФС з 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 України, ця служба 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 [369]. Положення про Держмитслужбу має структуру, подібну до положення про ДПС. Тут закріплено 85 завдань, які покладаються на Держмитслужбу, з них у 25 випадках ідеться про функції контролю.

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

Підбиваючи підсумки проведеного дослідження, можна з упевненістю стверджувати, що завдання та функції суб'єктів реалізації державної податкової політики означені низкою 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. Прикладом окремих недоліків може слугувати дублювання частини покладених на ДФС та ДПС і Держмитслужбу завдань, закріплених у положеннях про ці органи. Це ускладнює чітке визначення та закріплення на рівні законодавства переліку суб'єктів реалізації податкової політики в Україні.

Пріоритетом розбудови адміністративних послуг є обслуговуюча, тобто сервісна модель. Україна також дотримується цього напрямку розвитку, що підтверджується аналізом проведених у державі реформ. Прикладом напрацювань у цьому напрямі може слугувати збільшення кількості послуг, які забезпечують ДПС (86/40/11) та Держмитслужба (31) порівняно з ДФС (76/31/8/12).

Особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики позначаються на їхніх завданнях і функціях.

Зміст функцій, безпосередньо пов'язаних з контролем, для ДПС та Держмитслужби не перевищує однієї третини від переліку всіх покладених на

них завдань. Це свідчить про те, що більшість їх функцій полягають у наданні адміністративних послуг. Таким чином, статус цих органів як служби відповідає нормам Закону України «Про центральні органи виконавчої влади». Крім того, це дає підстави вважати, що зміст їхньої діяльності, відповідно до завдань, зазначених у положеннях (наприклад, реалізація державної податкової політики; забезпечення надходжень до бюджетів і державних цільових фондів податків, зборів, платежів, інші завдання, навіть такі, що стосуються контролю, наприклад, за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального тощо) здебільшого становлять публічно-сервісну діяльність.

Наступним елементом адміністративно-правового статусу Державної податкової служби щодо реалізації державної податкової політики є компетенція. Зазначимо, що компетенція органів публічної адміністрації спрямована на те, щоб утілити в життя демократичну сутність держави: держава не керує громадянами, а створена для громадян, надає їм послуги, забезпечує умови для всебічної реалізації їхніх прав і свобод, захищає їхні інтереси. Проте держава зберігає за собою функцію контролю, яка в демократично розвинутих країнах виконує завдання з попередження та коригування неправильної поведінки громадян, а в Україні – ще й із загального нагляду та покарання [5].

Г. В. Атаманчук пропонує розгорнуте визначення компетенції як одного з елементів правового статусу державного органу, акцентуючи увагу на ролі функцій і повноважень органу. На думку Г. В. Атаманчука, компетенція державного органу – це юридично визначена сукупність управлінських функцій та повноважень державного органу стосовно окремих об'єктів управління. У компетенції юридично закріплено: набір управлінських функцій для конкретного державного органу, адекватні повноваження; склад повноважень, що включає форми й методи здійснення управлінських функцій; перелік об'єктів управління або окремих питань (аспектів) їх функціонування, які є предметом відання державного органу [32, с. 209].

Т. О. Коломоєць зазначає, що компетенція – це сукупність юридико-владних прав та обов'язків (повноважень), що надаються органам державної влади для виконання відповідних завдань і функцій, тощо [198, с. 64]. З огляду на науковий підхід, який обґрунтували О. Є. Кутафін і К. Ф. Шеремет, до складу компетенції належать предмети ведення. Учені підтверджують цю позицію тим, що сфера діяльності будь-якого органу має бути юридично визначена шляхом її відображення в компетенції, тому логічним є те, що компетенція будь-якого органу починається з установаження визначеної області (сфери) суспільних відносин, у межах якої діє орган держави. Водночас предмети відання є законодавчо закріпленою сферою реалізації цих повноважень [230, с. 46].

Натомість Ю. О. Соловійова компетенцією органів державної податкової служби України вважає два елементи: сукупність владних повноважень щодо певних предметів відання та безпосередньо підвідомчість, предмет відання, на які поширюються владні повноваження [450].

В. Б. Авер'янова наголошує на тому, що за своєю природою компетенція органів виконавчої влади – це юридичне відображення (опосередкування) покладених на них функцій у спеціальних, так званих компетенційних (або статусних), нормативно-правових актах шляхом закріплення цілей, завдань і необхідного для їх реалізації комплексу прав та обов'язків, тобто державно-владних повноважень [2, с. 265]. Таке розуміння поняття компетенції органу виконавчої влади цілком можна використати для змістовної характеристики фактичної діяльності органів Державної податкової служби щодо реалізації державної податкової політики, адже воно якнайповніше відображає всі складники цієї організаційно-правової категорії.

У межах нашого дослідження компетенцією Державної податкової служби слід вважати відповідну сукупність прав та обов'язків, якими остання наділяється відповідно до норм чинного законодавства із застосування певного правового інструментарію, необхідного для виконання основного свого призначення – реалізації державної податкової політики.

Отже, аналіз положення про Державну податкову службу України дає змогу виокремити основні права цього органу, спрямованого на реалізацію публічної-сервісної складової: 1) запрошувати платників податків (платників єдиного внеску) або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, єдиного внеску; 2) отримувати від платників податків (платників єдиного внеску) та надавати в межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді; 3) запитувати й вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС; 4) отримувати безоплатно від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових осіб, а також від громадян та їхніх об'єднань інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на неї завдань, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом; 5) отримувати від органів виконавчої влади необхідну інформацію, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у випадках, передбачених законодавством, а також відомості, необхідні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності; 6) вчиняти правочини, спрямовані на забезпечення виконання функцій, передбачених законодавством; 7) здійснювати щоденну обробку даних та інформації електронного кабінету, необхідних для виконання покладених на ДПС функцій з адміністрування податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС, що включає, зокрема, прийняття, обробку та аналіз документів і даних платників податків (платників єдиного внеску), здійснення повноважень, передбачених законом, які можуть бути реалізовані

в електронній формі за допомогою засобів електронного зв'язку; 8) залучати в установленому порядку міжнародно-технічну допомогу відповідно до міжнародних договорів України; 9) залучати в установленому порядку до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань вчених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, а також підприємств, установ, організацій (за погодженням з їх керівниками); 10) скликати наради, утворювати комісії та робочі групи, проводити наукові конференції, семінари з питань, що належать до компетенції ДПС; 11) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державною системою урядового зв'язку та іншими технічними засобами [369].

Державна податкова служба України під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, профспілками та організаціями роботодавців, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, а також підприємствами, установами, організаціями [369].

Ще одним з базових елементів адміністративно-правового статусу Державної податкової служби щодо реалізації державної податкової політики нами названо організаційну побудову та систему взаємозв'язків і взаємодії з іншими суб'єктами, які задіяні в реалізації державної податкової політики.

Організаційна структура як елемент правового статусу суб'єктів, які задіяні в реалізації державної податкової політики, полягає в тому, що будь-який орган (установа) повинен відповідати всім ознакам системного утворення. Спираючись на наявні погляди про те, що системне утворення завжди складається з певних елементів, слушним слід визнати висновок, що, по-перше, організаційна структура складається з певних структурних підрозділів і



співробітників, які є функціонально взаємозалежними; по-друге, ці елементи пов'язані між собою певним чином, що обумовлено посадовою або організаційно-ієрархічною структурою; по-третє, кожний структурний підрозділ за наявності багатьох самостійних ознак знаходиться в юридичній підвладності відносно іншого; по-четверте, обмін інформацією, що забезпечує ефективне виконання покладених на структурний підрозділ завдань щодо реалізації основного призначення [94].

Аналіз організаційної структури Державної податкової служби України загалом та підрозділів, які безпосередньо здійснюють податкову політику, спонукає до висновку про те, що саме остання дає змогу в повному обсязі виконувати основне призначення ДПС України щодо реалізації державної податкової політики, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. На сьогодні про організаційну структуру Державної податкової служби України говорити зарано, оскільки не вироблено законодавчого забезпечення діяльності останньої, а Державна фіскальна служба продовжує здійснювати повноваження та виконувати функції у сфері реалізації державної податкової політики.

Дослідження сутності та структури адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики дало змогу запропонувати функціональне визначення останнього та виокремити його елементи, що, відповідно, сприятиме формуванню пропозицій і рекомендацій щодо внесення змін до чинного законодавства в частині побудови 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 [392].

### **2.3. Завдання та функції державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України**

Прискорення євроінтеграційних процесів в Україні вимагає не лише адаптації національного законодавства до світових стандартів дотримання прав і свобод людини та громадянина, а й перегляду сутності більшості правових явищ, які наповнюються новим змістом. Це стосується також поняття державного регулювання здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою, визначення його завдань і функцій. До перегляду сутності цього явища спонукають останні події, які відбуваються на теренах Української держави. Слід зауважити, що чітке й однозначне розуміння цих понять має як теоретичне, так і прикладне значення, оскільки дозволить з'ясувати інституційно-правові засади балансу державного регулювання та надасть можливість визначити пріоритетні напрями вдосконалення публічно-сервісної діяльності зазначеного органу [419, с. 188]. Зазначене актуалізує дослідження завдань і функцій державного регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби з врахуванням тих викликів, які стоять перед сучасною економікою.

Варто наголосити, що визначення завдань і функцій державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою не були предметом окремого наукового дослідження, а розглядались у межах більш загальних питань державного регулювання, основними дослідниками якого, зокрема, є: В. Б. Авер'янов, О. Ф. Андрійко, О. М. Бандурка, Ю. П. Битяк, О. В. Джафарова, О. Ю. Дрозд, В. К. Колпаков, Д. В. Кравцов, І. С. Криницький, Ю. Д. Кунєв, М. П. Кучерявенко, А. О. Селіванов, Л. А. Савченко, В. Я. Настюк, Д. В. Приймаченко, І. М. Пахомов, В. П. Тимошук, О. І. Харитонова та ін. Праці зазначених авторів є належним науковим підґрунтям для подальшого дослідження комплексу завдань і функцій державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної

діяльності Державною податковою службою в сучасних умовах.

Передусім необхідно визначити етимологічний зміст таких категорій, як «завдання» та «функція», оскільки вчені в наукових працях в їх зміст вкладають власне розуміння, що обумовлено їх неоднозначністю. Як зазначає І. Л. Бородин, у наукових джерелах і нормативно-правових актах поняття «функція» використовується в різних значеннях і щоразу наділяється різними властивостями залежно від сфери його застосування [71, с. 24]. Адже кожен науковець акцентує увагу на окремих ознаках, елементах функцій, виділення яких є «своєрідною візитною карткою того чи іншого автора» [44, с. 372].

Звернення до енциклопедичних видань дозволяє стверджувати, що термін «функція», який походить від латинського слова «function» («відправлення», «діяльність»), традиційно використовують для характеристики основних напрямів, видів та обсягів діяльності тих чи інших структур, явищ або процесів; іноді позначає обов'язок, властивість, залежність однієї причини від іншої тощо; у деяких випадках із функцією пов'язують цілеспрямований вплив системи (структури, цілого) на певні сторони зовнішнього середовища.

Результати аналізу юридичної літератури засвідчують неоднозначність розуміння категорії «функція»: призначення, роль, яку виконує певний елемент системи в її організації як цілого, у здійсненні відповідних цілей і завдань [447, с. 462–463]; робота кого-небудь або чого-небудь, обов'язок, коло діяльності когось, чогось, призначення, роль чого-небудь [85, с. 1552]; форми взаємодії предмета, речовини та явища [480, с. 171]; звершення, діяльність, обов'язок, робота, призначення [436, с. 901] тощо.

Таким чином, терміном «функція» найчастіше позначають назву або характеристику напряму діяльності, узагальнюючу характеристику сутності завдань і цілей діяльності кого-небудь або призначення чого-небудь.

Науковці цілком слушно стверджують, що поняття функцій, у його загальносоціологічному значенні, покликане охопити й відобразити внутрішню природу, найглибший зміст, тобто сутність діяльності. Функції

характеризують основний напрям і зміст діяльності суб'єкта.

Крім того, взаємозв'язок функцій органів держави з функціями держави виявляється не в лінійному причиновому ряді, а набуває вигляду своєрідного замкнутого кола, всередині якого кожна частина є умовою другої та зумовлена нею. Функції державних органів є результатом змістової подільності державного впливу на суспільство. Функції держави є результатом інтегративних властивостей функцій державних органів. Дроблячи за певною класифікаційною ознакою функції держави, отримуємо певну систему функцій державних органів [428, с. 92–93].

Державний орган бере участь у виконанні всіх функцій держави, але переважно зайнятий тими з них, які прямо витікають з його призначення. Через «покладення» державою на свій одиничний (конкретний) орган певного «набору» (комплексу) функцій досягається спеціалізація державної діяльності, вирізняються ті державні структури, які «опікуються» окресленою сферою суспільних відносин, певним родовим або видовим об'єктом державного управління. Саме в такий спосіб можна встановити, що забезпечує конкретний орган, чим він займається, за що несуть відповідальність його посадові особи [12, с. 208–209].

У зв'язку з викладеним, публічно-сервісна діяльність може стосуватись лише інституційної, організованої сфери діяльності, яку забезпечують відповідні органи публічної адміністрації з надання публічних послуг. Отже, вони надаються спеціалізованими структурами (органами публічної адміністрації), які задовольняють легальні (законні) потреби фізичних та юридичних осіб. Споживачі послуг (фізичні та юридичні особи) в постіндустріальному суспільстві мають перевагу не лише у сфері комерційної сервісної діяльності (що виражено в гаслі «споживач завжди правий»), а й у сфері публічно-сервісної діяльності та відповідної політики держави. Оскільки публічно-сервісна діяльність держави спрямовується на підвищення якості послуг, а публічно-сервісна політика регулює публічні послуги всіх без винятку видів [285].

На підставі викладеного функціями державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України слід розуміти цілеспрямований вплив державних інституцій на вирішення завдань щодо реалізації державної податкової політики, та мають зовнішній, публічно-владний та організуючий характер, а також певний правовий інструментарій реалізації.

Водночас у сучасній науковій літературі існує безліч підходів до класифікації функцій, що пояснюється застосуванням різноманітних критеріїв їх оцінки. Наприклад, вчені виокремлюють такі функції державного регулювання у сфері економіки: 1) цільова; 2) стимулююча; 3) нормативна; 4) коригуюча; 5) соціальна; 6) безпосереднє управління неринковим сектором економіки; 7) контролююча [142, с. 24].

Ураховуючи цільову спрямованість функцій управління, В. Б. Авер'янов виокремлює такі їх види: 1) цілевстановлюючі (прогнозування, планування, програмування тощо); 2) ресурсо-забезпечувальні (фінансування, стимулювання, кадрове забезпечення); 3) організаційно-регулюючі (керівництво, регулювання, контроль, організація тощо); 4) трансформаційні функції (організаційне проектування, раціоналізація діяльності, оптимізація діяльності) [2, с. 260].

У наукових дослідженнях, присвячених функціональній характеристиці органів публічної влади, більшість вчених одностайні щодо існування таких функцій органів публічної влади, як прогнозування, планування, організація, керування, регулювання, координація, облік, контроль. Відмінності полягають лише в порядку їх розташування, ступені значущості, тлумаченні змісту кожної окремої функції в «діяльнісному наповненні» тієї чи іншої функції. Отже, не існує органів публічної влади, які виконували б лише одну функцію, так само, як і функцій, що реалізовувалися б виключно одним органом публічної влади. Кожен орган виконує всі управлінські функції, але крізь призму специфіки власної діяльності в певній ділянці всього масиву управлінського впливу держави [428, с. 97–98].

У контексті зазначеного слід говорити про різні класифікаційні критерії, які можна використовувати під час дослідження функцій державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою. Серед основних видів класифікації функцій управлінської діяльності найбільш розповсюдженими є їх розподіл залежно від спрямованості на внутрішньо- та зовнішньоорієнтовані, залежно від управлінської мети й завдань, що мають бути виконані.

Аналіз постанови Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 року № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [369] дає змогу виокремити функції, спрямовані на реалізацію публічно-сервісної діяльності: нормотворча, дозвільна, реєстраційна, правоохоронна, координаційна, контрольна, представницька. Водночас кожна окремо взята функція передбачає свій правовий інструментарій та особливу процедуру здійснення.

Так, нормотворча функція Державної податкової служби України реалізується шляхом внесення в установленому порядку на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів центральних органів виконавчої влади, наказів Мінфіну, а також подання Міністрові фінансів на погодження позицію щодо проектів нормативно-правових актів, розробниками яких є інші центральні органи виконавчої влади; розробляє проекти законів України, проекти актів Президента України, Кабінету Міністрів України, проекти наказів Мінфіну та пропозиції щодо інших нормативно-правових актів з питань, що належать до сфери діяльності ДПС, та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів [369].

Дозвільна функція Державної податкової служби України реалізується шляхом надання дозволів на провадження митної брокерської діяльності, відкриття та експлуатацію митних складів, складів тимчасового зберігання, магазинів безмитної торгівлі, вантажних митних комплексів, вільних митних зон комерційного або сервісного типу [369]; здійснюють ліцензування

діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами та контроль за таким виробництвом [339]; здійснюють сервісне обслуговування платників податків [339] тощо.

У контексті реєстраційної функції Державної податкової служби України ідеться про ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи [369]; Реєстру отримувачів бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» [339].

Контрольна функція Державної податкової служби України реалізується шляхом моніторингу виконання показників розрахунків з бюджетом і державними цільовими фондами, затверджених фінансовими планами державних підприємств, господарських організацій, у статутному капіталі яких є корпоративні права, що належать державі, їхніми дочірніми підприємствами; забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів; забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої; здійснення контролю за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку [339].

Правоохоронна функція Державної податкової служби України спрямована на запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері

виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального; проведення роботи щодо боротьби з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та пального [339] тощо.

Координаційна функція Державної податкової служби України полягає в такому: надають індивідуальні податкові консультації, інформаційно-довідкові послуги з питань податкового та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; забезпечують інформування громадськості про реалізацію державної податкової політики; надають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, узагальнену практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску; організують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснюють міжнародне співробітництво у податковій сфері; подають центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, та центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, звіти та інформацію про надходження податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи; надають консультації платникам податків щодо користування інформаційно-телекомунікаційними системами під час сплати податків, зборів [339].

Отже, функції державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України мають певні особливості: 1) є засобом одночасної реалізації нормотворчої, дозвільної реєстраційної, координаційної, контрольної та представницької функції; 2) кожна окремо взята функція передбачає свій правовий інструментарій та особливу процедуру здійснення; 3) при тому, що всі функції є самостійними в діяльності Державної податкової служби України вони спрямовані на



реалізацію сервісної функції держави в податковій сфері; 4) як правило, функції не мають свого законодавчого закріплення, а впливають із нормативно закріпленої компетенції Державної податкової служби України; 5) в залежності від функцій, які покладені на відповідного суб'єкта в податковій сфері будується організаційно-функціональна структура відповідного суб'єкта; 6) правовий інструментарій, який спрямований на реалізацію функцій як правило не має публічно-владної природи тощо.

Водночас щодо завдання, то воно є своєрідним планом дій з урахуванням усіх чинників, які впливають на умови досягнення поставленої мети діяльності. Оскільки здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою відбувається у сфері економіки, зосередимо увагу на відповідних завданнях, які будуть базовими для предмета нашого дослідження. Так, на думку Т. О. Коломєць, завданнями державного регулювання у сфері економічної діяльності, зокрема за рахунок адміністративно-правових засобів, є: 1) забезпечити справедливість оподаткування; 2) сприяти оптимальному обмеженню суми податків, що стягуються з підприємств, без різкого зменшення доходної частини бюджету; 3) активізувати виробництво товарів народного споживання за допомогою економічних важелів; 4) забезпечити раціональне природокористування; 5) забезпечити соціальний захист населення; 6) забезпечити збалансованість всіх галузей господарського комплексу; 7) забезпечити підвищення рівня зайнятості населення; 8) стимулювати розвиток ресурсо- та енергозберігаючих виробництв; 9) захищати економічні інтереси української економіки, вітчизняного товаровиробника; 10) заохочувати конкуренцію; 11) обмежувати монополізм; 12) сприяти задоволенню першочергових потреб населення в товарах і послугах; 13) створити розгалужену інфраструктуру тощо [198, с. 387]. Отже, основним завданням державного регулювання у сфері економіки є підтримання балансу інтересів усіх учасників цих відносин за допомогою певних адміністративно-правових засобів.

Натомість В. Д. Щербань наголошує, що основними завданнями

адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності є: 1) забезпечення високої якості надання публічних послуг; 2) досягнення результативності в публічно-сервісних відносинах; 3) структуризація та систематизація публічно-сервісних відносин; 4) інформаційне забезпечення публічно-сервісної діяльності; 5) забезпечення дотримання прав і свобод суб'єктів, які звертаються за отриманням публічної послуги, та третіх осіб. У межах цих блоків завдань, які ще можна визначити як цілі, можливо виділяти низку інших завдань, що будуть похідними та сприятимуть досягненню поставленої мети адміністративно-правового регулювання [535, с. 79].

О. О. Мозговий зазначає, що законодавчо передбачені завдання для системи сервісних центрів МВС України спираються на чітко визначену мету: створення належного та ефективного механізму реалізації права на набуття, зміну чи припинення прав та обов'язків у сфері безпеки дорожнього руху, що пов'язані з об'єктами підвищеної небезпеки [288, с. 14].

Звернення до нормативно-правових актів, які регламентують питання діяльності Державної податкової служби України, дає змогу виокремити основні завдання державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності останньої: 1) розроблення та впровадження стратегії стимулювання добровільного дотримання податкової дисципліни (добровільної сплати податків) з урахуванням специфіки груп і категорій платників податків; 2) розширення кількості сервісів, що надаються податковими органами в режимі реального часу; 3) розроблення та впровадження спеціалізованих програмних продуктів (мобільних додатків) для спрощення доступу платників до таких онлайн-сервісів; 4) підвищення якості індивідуальних податкових консультацій, зокрема шляхом удосконалення контролю всіх виданих індивідуальних податкових консультацій на рівні апарату Державної податкової служби; 5) розширення можливостей та підвищення якості надання послуг контакт-центром Державної податкової служби, який повинен стати основним каналом первинного консультування платників, що дасть змогу зменшити навантаження на центри обслуговування платників; 6) запровадження системи

постійного збору відгуків і пропозицій платників щодо роботи онлайн-сервісів, контакт-центру, а також системи оцінки задоволеності платників якістю послуг, що надаються центрами обслуговування платників; 7) проведення інформаційних кампаній та роз'яснювальної роботи з метою стимулювання платників податків до переходу на нову модель сервісного обслуговування (онлайн-сервіси та послуги контакт-центру) шляхом проведення інформаційної та роз'яснювальної кампанії; 8) спрощення адміністрування податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо [393].

З огляду на зазначене, варто констатувати, що коло наведених завдань державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою спирається на чітко визначену мету, а саме побудова сучасної справедливої податкової системи, що забезпечить рівність усіх платників податків перед законом та досягнення стратегічних цілей сталого економічного розвитку [396].

У зв'язку з викладеним, слід констатувати, що завдання державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України спрямовано, а саме: 1) вироблення оновленої моделі податкової політики із врахуванням європейського розвитку Української держави; 2) створення ефективної інституціональної складової для реалізації державної податкової політики на засадах управлінської вертикалі; 3) удосконалення механізмів та інструментів здійснення публічно-сервісної діяльності як ключового напрямку реалізації податкової політики; 4) удосконалення законодавства, яке регулює питання формування та реалізації податкової політики та підвищення якості надання послуг в зазначеній сфері; 5) посилення заходів запобігання корупції в діяльності Державної податкової служби України; 6) суттєве підвищення ефективності публічно-сервісної діяльності на основі запровадження інформаційних сервісів.

В умовах сьогодення одним з напрямів становлення Державної податкової служби України є побудова нового органу публічно-сервісного

спрямування, тобто відповідний перехід від реалізації наглядово-каральної функції вказаного органу до обслуговуючої. Дослідження завдань і функцій державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України засвідчує прагнення державних інституцій до відновлення довіри суспільства до цієї служби, підвищення ефективності її роботи та зниження адміністративного тиску на платників податків з її боку.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідження загальної характеристики механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики дало змогу сформулювати такі висновки.

Доведено, що механізм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики є цілісною системою взаємопов'язаних та взаємодіючих у певній послідовності інституційно-функціональних складових, які представлені за допомогою адміністративно-правових засобів, інструментів і принципів, що в комплексі забезпечують реалізацію сервісної складової державної податкової політики, яка спрямована на досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання й підвищення суспільного добробуту, охорону прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, платників податків і держави загалом відповідно до європейського вектору розвитку.

Доведено, що складовими механізму здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики є: 1) нормативно-правовий масив, який визначає засади здійснення публічно-сервісної діяльності як напрямку державної податкової політики; 2) система суб'єктів, які задіяні, як у формуванні так і реалізації податкової політики;

3) принципи, на яких базується діяльність податкових органів при здійсненні публічно-сервісної діяльності; 4) цільова складова; 5) правовий та інформаційний інструментарій; 6) система взаємозв'язку та взаємодії між відповідними суб'єктами.

Визначено, що адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України з реалізації державної податкової політики – це законодавчо закріплена та врегульована нормами адміністративного права відповідна теоретико-правова конструкція, що визначає місце, значення та мету діяльності відповідного суб'єкта в системі органів публічної влади, характеризується спрямованістю на виконання окремої функції держави, а саме формування та реалізації державної податкової політики.

На підставі аналізу позицій учених та нормативно-правових актів, які регламентують публічно-сервісну діяльність Державної податкової служби України з реалізації державної податкової політики, виокремлено елементи, які становлять зміст адміністративно-правового статусу Державної податкової служби України в контексті реалізації державної податкової політики, а саме: 1) мета створення органу (підґрунтям якої слугує саме публічно-сервісна функція держави щодо адміністрування податків); 2) компетенція, спрямована на реалізацію сервісної складової; 3) організаційно-функціональна побудова, на яку впливає система взаємозв'язків і взаємодії з іншими суб'єктами, які задіяні в реалізації публічно-сервісної складової державної податкової політики; 4) система юридичних, економічних і соціальних гарантій тощо.

Дослідження завдань і функцій державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України засвідчує прагнення державних інституцій до відновлення довіри суспільства до цієї служби, підвищення ефективності її роботи та зниження адміністративного тиску на платників податків з її боку.

Констатовано, що функціями державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України слід

вважати цілеспрямований вплив державних інституцій на вирішення завдань щодо реалізації державної податкової політики. Вони мають зовнішній, публічно-владний та організуючий характер, а також певний правовий інструментарій реалізації. Виокремлено функції, спрямовані на реалізацію публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України: нормотворча, дозвільна, реєстраційна, правоохоронна, координаційна, контрольна, представницька. Кожна окремо взята функція передбачає свій правовий інструментарій та особливу процедуру здійснення.

### Розділ 3

## ФОРМИ ТА МЕТОДИ ЗДІЙСНЕННЯ ПУБЛІЧНО-СЕРВІСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

### 3.1. Сутність і види форм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики

Неоднозначний та подекуди складний зміст публічно-сервісної діяльності спонукає до вивчення процесу її практичної реалізації. Так, адміністрування має відповідні форми вираження, які становлять окрему проблематику та є досить різноманітними. Відповідні форми також притаманні процесу здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики.

Аналізуючи поняттєву складову цього підрозділу дослідження, слід зауважити, що в загальному визначенні терміном «форма» позначають: зовнішній вигляд, вияв; контури, зовнішні межі предмета, що визначають його зовнішній вигляд; сукупність певних прийомів, способів здійснення; пристрій, шаблон, за допомогою якого чому-небудь (якійсь масі) надають певних обрисів, якогось вигляду; поверхня з рельєфним зображенням для друкування; друкарський набір, уміщений у межі; спосіб існування змісту, його внутрішня структура, організація і зовнішнє вираження; спосіб здійснення, виявлення будь-якої дії; суворо встановлений порядок у будь-якій справі; стан людини, який дозволяє виявити свої сили, уміння, здібності; видимість, зовнішній бік чого-небудь, що не відображає суті справи, тощо [438, с. 617].

Поняття «форма» ґрунтовно опрацьовано у філософії, у межах якої його сприймають у єдності з категорією «зміст», передусім як зовнішній контур, зовнішній вид предмета, зовнішнє вираження якого-небудь змісту [493, с. 489]. Форма та зміст – філософські категорії, які використовуються для опису

відношення між схемою, способом організації речі та матеріалом, організованим, упорядкованим у цю річ [448, с. 491]. Співвідношення між цими поняттями розглядав І. Кант у своїй роботі «Критика чистого розуму» та Г. Гегель у «Науці логіки». І. Кант обґрунтовує метафізичний відрив форми від змісту, одиничного від загального, явища від суті [179, с. 464]. Г. Гегель обґрунтовує діалектичний взаємозв'язок форми із суттю та змістом [104]. Відповідно до цього бачення А. М. Мінасян писала, що єдність форми й матерії складає зміст і представляє щось зовнішнє стосовно нього. Під дією форми суть, яка за Г. Гегелем є дійсне буття, переходить у матерію, а матерія – у зміст. Матерія вступає під владу форми й це є одним із визначень форми [274, с. 18–20]. З історичної точки зору становлення філософського знання про форму дає можливість зробити висновок про те, що форма сама по собі не існує, вона знаходиться в діалектичному зв'язку зі змістом. Форма і зміст не існують окремо одне від одного і взаємно впливають одне на одного. У цьому виявляється тотожність цих категорій, як одна сторона їх єдності. Але вони лише у своїй сукупності тотожні, а у своїй єдності вони мають різну специфіку та відіграють різну роль [521, с. 127–128; 525, с. 176–180].

Форма як правова категорія була запроваджена в загальну юридичну теорію, щоб відобразити правову реальність. Воно використовується для визначення зв'язку права з іншими соціальними процесами. Увага акцентується на юридичних властивостях правових явищ, що опосередковують економічні, політичні, побутові та інші відносини. З цього приводу С. С. Алексєєв зазначає, що як категорія теорії права правова форма характеризується загальністю і абстрактністю. Правові форми становлять уособлені групи норм, що мають нормативне вираження у виді окремих утворень, юридичних режимів, які в практичній діяльності набувають стійкості і сталості. Вони завжди встановлюються законодавцем. Держава за їх допомогою має можливість викликати до життя найбільш ефективну поведінку [22, с. 86; 464, с. 374].

Як зазначає А. М. Шульга, правова форма – це організаційна форма



діяльності органів держави, їхніх посадових осіб, яка, по-перше, передбачена правом і йому відповідає, по-друге, спричиняє юридично значущі наслідки для суб'єктів права [531, с. 29]. А. П. Заєць зауважує, що правова форма діяльності органів державної влади, їхніх посадових і службових осіб є характеристикою правової держави, адже слугує засобом контролю та обмеження влади [160, с. 16]. Н. А. Пархоменко поняття «правова форма» визначає як комплексну категорію, що опосередковує правом різні суспільні явища, які потребують регламентації, а також слугує каркасом права, впорядковує та поєднує всі правові явища та право як таке [326, с. 18].

На думку В. М. Горшеньова та І. Б. Шахова, правова форма – це специфічна організаційна форма діяльності органів держави, посадових осіб та інших уповноважених суб'єктів, що, по-перше, здійснюється на основі найсуворішого дотримання вимог закону та інших нормативних актів; по-друге, її результати завжди тягнуть визначені наслідки, що мають юридичне значення або пов'язані з їх настанням. Зазначені два моменти перебувають в органічній єдності і є головними властивостями, у сукупності кваліфікують кожен організаційну форму діяльності як правову [112, с. 36–37; 253, с. 21].

Р. О. Халфіна вважає, що термін «правова форма» вживають у різних значеннях, зокрема як сукупність правових норм, систему права, норму права тощо [498, с. 174]. Д. А. Керімов зауважує, що правову форму слід сприймати як форму економічного розвитку, форму державної політики, форму науково обґрунтованого управління соціальними процесами тощо [185, с. 152, 172]. Розмежовуючи поняття «правова форма» та «форма права», він наголошує на тому, що перше поняття виражає право загалом стосовно інших факторів суспільного життя. Друге позначає одну з форм права як самостійного феномену. Ця відмінність має істотне значення: правова форма може сприйматися як форма економічного розвитку, форма державної політики тощо; форму права можна розглядати і як форму цілісного типу права певної історичної формації (система та структура права), і як форму частини цього цілого (галузі, інститути, норми права), і як форму реалізації права; шляхи

впливу права на суспільні відносини, що регулюються [186, с. 114; 325, с. 54–55].

У сфері державного управління або ж адміністративної діяльності органів державної влади використання терміна «форма» бере початок у науковій творчості В. Л. Кобалевського, якого, як справедливо відмітив К. С. Бельский, можна назвати батьком концепції форм адміністративної діяльності. І справді, аналіз праць того часу показує, що саме зазначений автор вперше використав термін «форма адміністративної діяльності», до змісту якого ввів такі категорії, як нормативні акти (укази), індивідуальні акти (адміністративні розпорядження), публічно-правові угоди, матеріальні операції, приватноправові угоди адміністрації, адміністративний примус. Проте слід підкреслити, що саме В. Л. Кобалевському належить першість у використанні зазначеної термінології, а не у виділенні зазначених елементів серед інших адміністративно-правових інститутів та їх аналізі. Так, наприклад, уже 1914 року А. І. Єлістратов у своєму підручнику «Основні засади адміністративного права» у межах окремої глави розглянув поняття та види публічно-правових актів і питання адміністративного примусу, чим фактично визнав, що останні є нічим іншим, як формою дій адміністративних органів. Причому варто зазначити, що в цей період дослідження форм управлінської діяльності зводилося лише до виділення переліку способів зовнішнього вираження діяльності носія державного управління без проведення детального аналізу й наукового обговорення власне категорії «форма адміністративної діяльності», що було зроблено вже в більш пізніх працях з адміністративного права [53, с. 81–87; 117, с. 61–62; 147].

У сучасній науці адміністративного права форми управлінської або ж адміністративної діяльності мають багато трактувань. Наприклад, М. М. Бурбика, А. В. Солонар, К. Д. Янішевська вважають, що це – зовнішньо виражена дія, волевиявлення виконавчо-розпорядчого органу (посадової особи), здійснене в межах режиму законності та його компетенції для досягнення управлінської мети – вираження в зовнішньому вигляді

конкретних дій державних органів, їхніх структурних підрозділів і посадових осіб, які здійснюються в процесі виконавчої діяльності і спрямовані на реалізацію функцій управління [75].

О. В. Кузьменко зауважує, що формами адміністративної діяльності слід вважати зовнішньо виражену дію суб'єктів публічної адміністрації, що здійснюється в межах їх компетенції для виконання поставлених перед ними завдань і тягне за собою певні наслідки [225, с. 98]. С. В. Діденко переконує, що форми адміністративної діяльності – це зовнішньо виражена діяльність суб'єктів публічного адміністрування (в основному посадових осіб органів влади), яка здійснюється в межах їх компетенції та спрямована на гарантування прав, свобод і законних інтересів суб'єктів адміністративних відносин у певній сфері [141, с. 148].

У цьому контексті В. А. Глухова доходить висновку, що формою адміністративної діяльності є однорідні за своїм характером і правовою природою групи адміністративних дій, які мають зовнішній вияв і за допомогою яких забезпечуються охорона прав громадян, громадський порядок, громадська безпека, здійснюється протидія правопорушенням, надаються адміністративні послуги та забезпечується керівництво службами й підрозділами органів державної влади тощо [14, с. 72]. Т. О. Коломонець вважає, що форма адміністративної діяльності – це волевиявлення виконавчо-розпорядчого органу, його посадової особи, здійснене в межах режиму законності та його компетенції для досягнення адміністративно-правової мети – вираження в зовнішньому вигляді конкретних дій суб'єктів державного управління, які здійснюються в процесі їхньої діяльності та спрямовані на реалізацію адміністративних функцій [16, с. 54]. На переконання Є. М. Моїсеєва Ю. І. Римаренко, В. І. Олефіра, форми адміністративної діяльності – це однорідні за своїм характером і правовою природою групи адміністративних дій [12, с. 12; 92, с. 111].

Ю. П. Битяк формою у сфері владної діяльності вважає зовнішній вияв конкретних дій, які здійснюються органами виконавчої влади для реалізації

поставлених перед ними завдань. Він виділяє чотири форми управлінської діяльності: видання нормативних актів управління; видання індивідуальних адміністративних актів управління; проведення організаційних заходів; здійснення матеріально-технічних операцій [1, с. 122; 92, с. 111].

Досить часто погляди на зміст форм адміністративної діяльності вчені пов'язують з певним конкретним об'єктом. Наприклад, ґрунтовної наукової розробки категорія форм набула в галузі адміністративної діяльності нині неіснуючих органів внутрішніх справ. Зокрема, М. В. Корнієнко адміністративну діяльність ОВС визначає як специфічну, виконавчо-розпорядчу, підзаконну, державно-владну діяльність з організації та здійснення охорони громадського порядку, забезпечення громадської безпеки, попередження й припинення злочинів та інших правопорушень [15, с. 8]. Подібне тлумачення пропонує І. О. Остапенко [13, с. 8]. Натомість О. П. Коренєв адміністративну діяльність ОВС визначає як цілеспрямовану, організаційну, виконавчу й розпорядчу діяльність, що складається в безпосередньому, повсякденному, практичному здійсненні завдань і функцій держави у сфері внутрішніх справ [4, с. 38; 208, с. 137].

Отже, аналіз значного масиву теоретичних положень засвідчує, що форма – це практичний вияв певного явища, тобто його уособлення в реальному світі. У галузі публічного управління форма виражає діяльність держави, її владний вплив на суспільні відносини та певні сфери суспільного життя, що здійснюється з конкретною метою. Спільною є думка вчених, відповідно до якої подібні форми становлять конкретні правові дії уповноважених суб'єктів публічного управління. Наведену думку слід визнати слушною, адже:

– по-перше, ключовим завданням держави є регулювання, яке апріорі передбачає вплив на суспільство за допомогою активних, допустимих з точки зору Конституції та законодавства операцій;

– по-друге, державна діяльність з управління соціумом і суспільними відносинами, які в ньому виникають, покладається на розгалужений масив

органів влади, кожен з яких виконує власні функції в межах покладеної на нього законом компетенції та має для цього штат службовців.

Таким чином, форма публічної адміністративної діяльності – це певне коло юридично обумовлених дій. Водночас привертає увагу певний ступінь специфікації останніх. Так, наприклад, якщо ми кажемо про форми здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, то їх сутність буде відрізнятися від загальноприйнятих у адміністративній галузі форм державної діяльності. Тобто йдеться про те, що в певній частині подібні форми будуть мати низку особливостей. Пов'язано це з низкою моментів, притаманних галузі публічної сервісної діяльності органів влади. Так, І. В. Венедиктова зазначає, що нині відбувається зміна орієнтирів у державі: виникає усвідомлення того, що держава існує для людини, а не навпаки, тож держава повинна служити, тобто надавати певні обов'язкові послуги, перетворюючись на «сервісну державу» – постачальника публічних послуг [87, с. 88; 488, с. 48].

Здійснюючи свої наукові розробки в аналогічній площині, В. Б. Авер'янов переконує, що публічно-сервісний напрям функціонування органів виконавчої влади сформувався завдяки діяльності, пов'язаної з:

- розглядом і вирішенням різних індивідуальних звернень приватних (фізичних і юридичних) осіб з приводу реалізації їхніх суб'єктивних прав та охоронюваних законом інтересів;

- наданням конкретним приватним особам адміністративних (управлінських) послуг у вигляді дозвільно-ліцензійних, реєстраційних та інших подібних дій;

- прийняттям індивідуальних зобов'язуючих рішень щодо приватних осіб з питань виконання ними різноманітних обов'язків, передбачених законом, а також розв'язанням так званих публічних справ (наприклад, з питань відселення людей під час будівництва шляхів, мостів, енергетичних мереж, відведення земель для загальнодержавних потреб тощо);

- здійсненням позасудового розгляду адміністративно-правових спорів у

порядку адміністративного розгляду скарг приватних осіб;

– вжиттям щодо громадян заходів адміністративного примусу, передусім заходів адміністративної відповідальності [133, с. 243–244; 479, с. 91].

Отже, ураховуючи результати проведеного наукового аналізу, а також численні позиції авторів правничої та інших наукових сфер, можна сформулювати висновок, відповідно до якого форми здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це групи однорідних, об'єднаних спільною метою, юридично встановлених і регульованих адміністративних дій, здійснюваних уповноваженими органами державної влади, спрямованих на надання публічно-сервісних послуг у податковій галузі держави суб'єктам, які їх потребують.

Відповідно до свого змісту форми охоплюють різні інструменти та процеси, у зв'язку з чим не є однорідними. У загальній правовій та адміністративно-правовій теорії погляди на означене питання різняться. Наприклад, М. В. Костенников у процесі дослідження питань адміністративної діяльності органів внутрішніх справ дійшов висновку, що форми адміністративної діяльності ОВС варто розмежувати таким чином:

– по-перше, за змістом вони поділяються на такі, що передбачають правотворчу та правозастосовну діяльність. Правотворча діяльність полягає у виробленні правових норм, їх удосконаленні (зміні, доповненні, скасуванні), тобто виданні нормативних правових актів, спрямованих зазвичай на регулювання внутрішньоорганізаційної діяльності органів внутрішніх справ. Вона здійснюється на основі та на виконання законодавчих актів, актів Президента, інших органів державної влади та має підзаконний характер. Правозастосовна діяльність органів внутрішніх справ полягає в прийнятті індивідуальних актів юридичного значення, тобто в дозволі на основі норм права індивідуальних конкретних справ і здійсненні дій юридичного характеру. Будь-який орган внутрішніх справ як суб'єкт застосування права в тому чи іншому обов'язі володіє правозастосовною компетенцією, повсякденно реалізує функції управління у сфері внутрішніх справ;

– по-друге, за формою вираження – на письмові й усні. Письмова форма є основною, вона використовується під час вирішення питань, що вимагають письмового оформлення дій суб'єктів адміністративної діяльності. Зміст цієї форми адміністративної діяльності полягає в підготовці та прийнятті органами внутрішніх справ правових актів (нормативних та індивідуальних), а також учиненні юридично значущих дій (складання протоколів, реєстраційних актів, видача довідок та інші). Усна форма адміністративної діяльності застосовується в передбачених нормативними правовими актами випадках під час вирішення питань оперативного характеру та полягає у виданні усних наказів, розпоряджень і команд, що тягнуть правові наслідки [217; 272].

Дещо інакшу позицію обстоюють М. М. Бурбика, А. В. Солонар та К. Д. Янішевська, які вважають, що форми адміністративної діяльності органів державної влади поділяються на:

1) правові – форми управлінської діяльності, які безпосередньо викликають правові наслідки, пов'язані із встановленням або застосуванням норм права. Серед них виокремлюють: видання правових актів управління; укладення договорів (угод); здійснення інших юридично значущих дій;

2) неправові – форми діяльності безпосередньо не пов'язані з правовими наслідками, у результаті їх застосування не виникають адміністративно-правові відносини. До неправових форм управління належать: організаційні дії (проведення нарад, зборів, обговорень, перевірок, розробка прогнозів, програм, здійснення бухгалтерського, статистичного, податкового обліку, проведення пресконференцій тощо); матеріально-технічні операції (діловодство, складання довідок, звітів, видання юридичних актів тощо) [75].

Водночас В. В. Конопльов наводить такі види форм адміністративної діяльності:

– правові, тобто ті, використання яких тягне за собою певні юридичні наслідки, а саме: передбачає виникнення, зміну або припинення адміністративних правовідносин між державним органом, його посадовою особою та іншою стороною – фізичною чи юридичною особою (видання

нормативних та індивідуальних актів управління, укладення адміністративних договорів, здійснення інших юридично значущих дій);

– організаційні, використання яких не породжує, не змінює і не припиняє адміністративних правовідносин, тобто безпосередньо не викликає юридичних наслідків (проведення нарад, інструктажів, планування, контроль, добір кадрів тощо) [203, с. 9].

Досить широким є підхід до визначення форм, запропонований Т. П. Мінкою, Р. В. Миронюком, Є. О. Легезою та іншими авторами навчального посібника «Адміністративна діяльність Національної поліції». Учені вирізняють такі форми адміністративної діяльності:

1) правові – здійснювані на підставі та з метою виконання закону виконавчо-розпорядчі дії. Вони створюють нові правові норми, змінюють, припиняють правові відносини або є необхідними умовами для настання зазначених правових наслідків. До подібних форм належать: видання актів управління (нормативних та індивідуальних); укладення адміністративних договорів; здійснення юридично значущих дій, що охоплюють регулятивну, контрольну, правоохоронну, реєстраційну діяльність;

2) неправові форми – це повсякденні й різноманітні дії, які позбавлені юридичної оболонки та наслідків. Вони не пов'язані з реалізацією розпорядчих повноважень і не призводять до встановлення правових норм, виникнення, зміни та припинення правовідносин. Розрізняють два види таких форм: організаційні (наради, конференції, виступи перед населенням, робочі зустрічі, блоги в мережі Інтернет); організаційно-технічні;

3) з огляду на форму видання, учені виокремлюють форми: письмові (постанова про накладення стягнення); усні (накази, вказівки, розпорядження, команди й інші) [14].

Д. В. Приймаченко також підтримує поділ форм діяльності державних органів на правові й організаційні. Він зазначає, що правові форми завжди є організаційними, проте далеко не всі організаційні форми є правовими. До останніх належать лише ті, що обов'язково тягнуть за собою настання



юридичних наслідків. Цим і викликана потреба в розмежуванні форм адміністративної діяльності на правові й організаційні [349, с. 23].

Відповідно до наукової позиції В. М. Гаращука, форми публічно-адміністративної діяльності в загальній сукупності охоплюють: класичні, так звані загальні форми державного управління, притаманні всім його різновидам: правові – перетворення та правозастосування (до правозастосування належить і правоохоронна) та неправові – організаційні (матеріально-технічні), а також контроль, який здійснюється у формі перевірок, ревізій, проведення рейдів, оглядів, затребування звітів [101, с. 17; 526, с. 140–141]. Б. М. Марченко у своїх наукових пошуках, спираючись на аналіз наукової юридичної літератури, доходить висновку про те, що на сьогодні найбільш типовими формами адміністративної діяльності є: видання актів управління; укладення адміністративних договорів; здійснення юридично значущих дій; здійснення організаційних заходів; виконання матеріально-технічних операцій [265, с. 89–90].

Отже, наукові підходи до класифікації форм адміністративної діяльності в сучасній правовій науці є різноманітними. Слід констатувати, що серед учених найбільш поширеною є думка, відповідно до якої виділяють правові та неправові форми публічно-управлінської діяльності в тій чи іншій сфері. Водночас подібний підхід, на наш погляд, є некоректним, що також підтверджується позиціями інших науковців. Зокрема, Б. М. Габричидзе та Б. П. Єлесеєв конструктивно з цього приводу зауважують, що на практиці іноді складно розрізнити форми управлінської діяльності, оскільки всі форми державного управління – правові й неправові (здійснення організаційних дій, наради, семінари тощо; матеріально-технічні дії) – у певному розумінні є правовими, які мають відповідну юридичну базу, ґрунтуються на правових актах та приписах, без яких не можуть виникати, функціонувати та застосовуватися на практиці. Правовий початок так чи інакше є в будь-якій з названих форм незалежно від того, до якої з існуючої класифікації до правових чи неправових їх слід віднести. Звісно, це не свідчить про відсутність

розбіжностей між ними. У тій самій площині розмірковують А. І. Берлач та О. П. Рябченко, які вважають використання терміна «неправовий» (у контексті класифікації форм адміністративної діяльності) дещо некоректним, оскільки останній розглядається також як синонім слів «протиправний», «незаконний» тощо. Автори такого формулювання, зазначає А. І. Берлач, мали на увазі, найімовірніше, відмінний від правової форми, тобто такий, що не породжує правового акта, хоча вся процедура має чітко визначений правовий характер. Тому, на думку науковців, у теорії варто вживати термін «організаційна форма» або «форма, що не має юридичних наслідків» [52; 95; 333].

Варто погодитись з цією науковою позицією, адже, використовуючи в класифікації форм адміністративної діяльності слово «неправові», ми свідомо заперечуємо юридичну основу публічно-управлінської сфери загалом, що є грубою помилкою. Так, діяльність усього державного апарату можлива завдяки нормам Конституції та регламентарним нормативно-правовим актам, які встановлюють компетенцію, завдання, функції та інші аспекти роботи органів державної влади та їх службовців. З огляду на це, будь-які види форм публічно-сервісної діяльності є правовими.

Водночас наведений фактор є не єдиною особливістю, яку слід ураховувати під час виокремлення видів форм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. Важливим моментом є безпосередньо специфіка подібної діяльності. Відповідно до останньої публічно-сервісна робота у сфері реалізації податкової політики має особливий зміст, власну мету, коло суб'єктів, а також означена багатьма іншими моментами, які наділяють подібну діяльність особливим змістом та у зв'язку з чим її форми будуть відрізнятись від форм адміністративної діяльності в класичному вигляді. Наприклад, відповідно до розділу 2 чинного Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, одним з різновидів регулювання податкового сектору нашої держави є адміністрування податків зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства,

контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що становить сукупність рішень і процедур контролюючих органів, дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [339]. Так, адміністрування також є формою публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики, яка має особливу, комплексну природу.

Не можна також залишити поза увагою такий особливий момент, як податковий контроль. Як сукупність спеціальних контрольних-наглядних процедур ця форма здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики є однією з ключових, на що вказують окремі положення законодавства, присвячені вказаному різновиду адміністративної діяльності уповноважених суб'єктів. Так, податковий контроль також належить до публічно-сервісної діяльності, адже охоплює, крім охоронних, значну кількість сервісних процедур.

Таким чином, спираючись на наведене вище, ми сформуваємо власне бачення на види форм публічно-сервісної діяльності. Так, зовнішнє вираження форми публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики – це завжди активні дії, спрямовані на приведення до практичного функціонування положень законодавства, виражені в конкретних адміністративних актах або інших юридично значущих діях. Тому, на нашу думку, основою їх класифікації слід вважати організаційно-правовий критерій, відповідно до якого існують такі форми публічно-сервісної діяльності:

1) адміністративно-сервісна – основою цієї форми є частина діяльності з адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Тобто вказана форма передбачає застосування існуючих юридичних важелів державного впливу, спрямованих на управління процесом наповнення

державного бюджету, сплати податків, а також забезпечення найбільш комфортних умов для суб'єктів оподаткування в питаннях реалізації наданих їм прав та обов'язків;

2) контрольна – ця форма передбачає здійснення численних контрольно-наглядових процедур уповноваженими органами державної влади з метою забезпечення законності у сфері точного й неухильного дотримання всіма суб'єктами норм податкового законодавства, що забезпечить ефективність податкової політики загалом;

3) інформаційно-правова – вказана форма публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики держави охоплює проведення інформаційно-аналітичних процедур у податковій галузі на кшталт інформаційно-аналітичного забезпечення роботи контролюючих органів;

4) внутрішньоорганізаційна – передбачає проведення координаційних процедур усередині структури уповноважених суб'єктів у галузі реалізації та забезпечення податкової політики з метою підвищення якості й ефективності їх роботи.

### **3.2. Поняття та система методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики**

Методологія – це будівельний матеріал будь-якої галузі наукових знань, адже за допомогою неї здійснюється взаємодія з об'єктом дослідження, з огляду на що накопичується відповідний досвід і знання. Однак набір відповідних методів притаманний не лише науковій, а й іншим сферам життєдіяльності. Виняток не становить і діяльність публічно-сервісного характеру з реалізації державної податкової політики. У її межах застосовується складна система методів, аналізу якої буде присвячено цей підрозділ.

З огляду на етимологічні підвалини досліджуваної проблематики, слід

зауважити, що термін «метод» ввели в науковий обіг ще стародавні греки. Ним вважали спосіб пізнання, дослідження явищ природи та громадського життя. Найвидатніші вчені надавали методам пізнання виняткового значення. Так, Ф. Бекон порівнював метод з ліхтарем, що освітлює шлях ученому, вважаючи, що навіть кульгавий, який іде з ліхтарем дорогою, випередить того, хто біжить у темряві без дороги. Інакше кажучи, плідність наукового пошуку, ступінь і глибина пізнання реальної дійсності переважно залежать від методів, які використовуються дослідниками [226, с. 118; 463, с. 11].

Безпосередньо зміст слова «метод» неодноразово розкривався у різних словникових джерелах. Етимологічний словник української мови вказує на запозичення зазначеного терміна із західноєвропейських мов: німецької «methode», англійської «method» і французької «methode», що походять від латинського слова «methodus» – прийом, спосіб, метод, яке відповідає грецькому «metodos» – шлях, дослідження, спосіб [149, с. 451]. Сучасний тлумачний словник української мови трактує метод у двох значеннях: спосіб пізнання явищ природи та суспільного життя; прийом або систему прийомів, що застосовується в якій-небудь галузі діяльності, спосіб дії [438, с. 692].

В енциклопедичному словнику йдеться про те, що метод – це спосіб досягнення якої-небудь мети, виконання конкретного завдання, сукупність прийомів чи операцій, практичного чи теоретичного освоєння дійсності [154, с. 112–113; 443, с. 795].

З приводу змісту терміна «метод» неодноразово висловлювали свої думки представники різних наукових течій. На сьогодні можна виокремити такі трактування цього поняття:

– це сукупність правил, принципів, які забезпечують правильне застосування понять і категорій у пізнанні, відображають специфіку процесу пізнання, орієнтують суб'єкта пізнання, як його необхідно вести – які і в якій послідовності необхідно здійснювати процедури, які сторони досліджуваного необхідно вивчати, а від яких можна абстрагуватися, яким чином необхідно застосовувати в пізнанні теоретико-понятійний апарат, тим самим визначати

найдоцільніший шлях досягнення об'єктивної істини;

– це теорія або вчення, форма теоретичного чи практичного ставлення людини до дійсності, що має на меті отримання певного результату, загальний підхід, цілеспрямований процес використання певних знань тощо;

– це сукупність прийомів, використовуваних для досягнення мети;

– це органічна цілісна, складна система прийомів, способів пізнання об'єкта мета даної науки, зміст яких містить набір правил, принципів, які орієнтують дослідника під час здійснення тієї чи іншої дослідної процедури, використовуваних для пізнання предмета даної науки, розкриття закономірностей функціонування і розвитку права в усій його повноті та всебічності;

– це шлях, що веде до раціональної, а отже зрозумілої й контрольованої, відповіді на питання чи то теоретичного пізнання, чи то практичного досвіду;

– це система ідеальних (знаннєвих) засобів [327, с. 28; 460, с. 374–375; 510; 530, с. 4].

Крім того, Н. М. Пархоменко та С. М. Легуша вказують про те, що метод – категорія ідеальна, він є результатом інтелектуальної діяльності й належить до світу знань. Переходячи із світу знань до світу практики, метод виявляється не сам по собі, а у вигляді певних раціональних способів (прийомів) дії. Методи, за допомогою яких відбувається відповідне пізнання, перебувають у тому самому органічному зв'язку, який притаманний їм як окремим сторонам, частинам єдиного пізнавального процесу. Кожний метод розробляється відносно певних пізнавальних процедур, з одного боку, він становить вираження основного змісту отриманого знання, його принципових особливостей, закономірностей його власного розвитку, а з іншого – метод не є штучно сформульованою або передбаченою ззовні накладеною на пізнавальну діяльність теорією, що виключає застосування способів, використовуваних для вирішення інших пізнавальних завдань. Отже, метод – це визначена система приписів, принципів, вимог що повинна орієнтувати суб'єкта пізнання на вирішення конкретної науково-практичної

задачі, на досягнення визначеного результату в тій чи іншій сфері [327, с. 28–29]. Натомість Р. С. Белкін трактує метод як спосіб підходу до дійсності, пізнання, вивчення, дослідження явищ природи і суспільного життя, шлях досягнення будь-якої мети, вирішення завдання [50; 202].

Таким чином, якщо зважати суто на положення мовознавства, поняття «метод» означає систему способів, засобів та іншого інструментарію дослідження, оцінки певного об'єкта і взаємодії з ним, розкриття його найважливіших закономірностей тощо.

У правовій науці підходи до визначення методу також дещо інші й неоднозначні. Цю категорію зазвичай застосовують у значенні методу правового регулювання. Так, одним з перших методу правового регулювання досліджував Л. С. Явіч, що визначає метод як «сукупність юридичних засобів впливу на суспільні відносини, які застосовує держава в межах правового регулювання суспільних відносин» [545]. Розкриваючи сутність методу в праві, учений зазначив, що останній охоплює такі елементи:

- порядок встановлення прав та обов'язків;
- ступінь визначеності наданих прав й автономність дій суб'єктів;
- характер відносин, які виникають між носіями суб'єктивних прав і юридичних обов'язків;
- наявність чи відсутність конкретного юридичного зв'язку між суб'єктивними правами й обов'язками;
- шляхи та засоби забезпечення встановлених прав і юридичних обов'язків [546, с. 60].

Схожим чином до розкриття змісту методу правового регулювання підходить С. С. Алексєєв, який вказує що ця категорія містить у собі такі основні елементи: а) характер загального юридичного положення суб'єктів (тобто правосуб'єктності, правового статусу) – чи знаходяться суб'єкти в стані влади і підпорядкування, чи займають рівні, юридично однорядкові позиції, чи зв'язані «трудовим режимом»; б) характер підстав виникнення, зміни і припинення правовідносин (тобто юридичних фактів) – чи

виникають, зокрема, правовідносини на основі адміністративних актів або договорів; в) характер способів формування змісту прав і обов'язків суб'єктів – чи визначається він безпосередньо нормами права, чи адміністративними актами, чи угодою суб'єктів; г) характер юридичних заходів впливу (тобто санкцій), способів, підстав і процедури застосування санкцій [351, с. 83; 398, с. 232].

В. М. Горшенцов у статті «Поняття методу правового регулювання і його різновиди» зазначає, що метод правового регулювання – це «своєрідний спосіб впливу на суспільні відносини з метою їх врегулювання, що виражається у встановленні за допомогою норми права визначеного (можливого і належного) стану волі суб'єктів у їх взаємовідношеннях один з одним, а також щодо бажаних результатів їх поведження» [111, с. 401].

Цікавий підхід до поняття методу правового регулювання пропонує О. М. Вітченко. Автор досліджує поняття методу правового регулювання у двох аспектах: як основний чи загальний метод – властивий усій системі права загалом, і як галузевий метод – особливий засіб, визначений спосіб специфічно юридичного впливу права. Причому автор виводить визначення понять загального й галузевого методу правового регулювання шляхом розкриття їхньої структури, тобто через складові загального та галузевого методів правового регулювання. Водночас В. Д. Сорокін виводить поняття методу правового регулювання, використовуючи методологію системного аналізу та визначаючи метод правового регулювання як «сукупність юридичних прийомів, засобів, способів впливу соціальних управляючих систем, що входять у державний апарат, на соціально-правове середовище загалом і на його складові» [187; 451].

Методом правового регулювання А. В. Малько визнає способи впливу держави на ті чи інші суспільні відносини та прийоми, що застосовуються нею для встановлення взаємозв'язку сторін [464, с. 213]. В. В. Лазарев зауважує, що метод правового регулювання – це спосіб, прийом, засіб впливу, за допомогою яких встановлюються та реалізуються правомочності



суб'єктів права і правовідносини, спосіб з'ясування характеру відносин між ними [465, с. 144]. М. Д. Шаргородський та О. С. Іоффе вважають, що методом правового регулювання варто вважати специфічний спосіб, за допомогою якого держава на основі цієї сукупності юридичних норм забезпечує потрібну їй поведінку людей як учасників правовідносин. Він може набувати вигляду припису, заборони, дозволу тощо [171, с. 197; 351, с. 82–83]. Як зазначають І. М. Погрібний та А. М. Шульга, метод правового регулювання – це сукупність юридичних способів і прийомів, які використовуються в цій сфері суспільних відносин [162, с. 66; 337, с. 14].

Попри те, що управлінська сфера також має юридичне забарвлення, поняття методу в її межах набуває власного вигляду. Беручи до уваги державно-управлінський характер публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики, вважаємо за доцільне розглянути підходи до визначення методу в зазначеній галузі.

Окремі представники юридичної науки ототожнюють методи публічно-управлінської діяльності й адміністративно-правового регулювання, визначаючи останні як сукупність правових засобів і способів (прийомів), які застосовують органи управління для забезпечення регулюючого впливу норм адміністративного права на суспільні відносини. Метод адміністративно-правового регулювання відрізняється від інших методів владним, імперативним характером. Практичне значення цього методу, як і предмета адміністративно-правового регулювання, полягає в тому, що з їх допомогою здійснюється розмежування різних правових галузей. Особливість методу адміністративного права полягає в тому, що його норми орієнтовані на задоволення не приватних та особистих, а публічних інтересів – інтересів людей, держави й суспільства, вони передбачають пряме застосування адміністративних санкцій [26; 191; 306].

На думку більшості науковців, методи публічного адміністрування або ж управлінської діяльності органів державної влади відрізняються від загального методу адміністративно-правового регулювання. Так, О. В. Кузьменко та

М. В. Плугатир указують, що методами публічного адміністрування є певні способи практичного виконання суб'єктами публічної адміністрації своїх адміністративних зобов'язань, що відповідають характеру й обсягу наданої їм компетенції. Особливостями методів публічного адміністрування є такі:

- у методах знаходить своє вираження публічний інтерес;
- вони реалізуються в процесі публічного адміністрування;
- вони виражають упорядковуючий вплив публічної адміністрації на поведінку суб'єктів суспільства та становлять зміст цього впливу;
- у методах публічного адміністрування завжди міститься керівна воля держави, яка виявляється в юридично владних приписах публічної адміністрації;
- вони використовуються суб'єктами публічної адміністрації як засіб реалізації закріпленої за ними компетенції. Це означає, що юридична сила методів завжди знаходиться в межах повноважень того органу, який їх використовує;
- методи, як і будь-який зміст, мають свою форму, своє зовнішнє вираження. Для методів публічного адміністрування засобом зовнішнього вираження є форми публічного адміністрування (правові й неправові);
- вибір конкретних методів публічного адміністрування знаходиться у прямій залежності не лише від особливостей організаційно-правового статусу суб'єктів публічної адміністрації, а передусім – від особливостей об'єкта впливу (індивідуальний чи колективний, форма власності, адміністративно-правовий статус тощо) [229, с. 304–306].

Таким чином, за своїми ознаками метод публічного адміністрування є засобом цілеспрямованого владного впливу на суспільство [229, с. 304–306].

На думку О. М. Бандурки, методи публічного адміністрування – це сукупність прийомів, операцій, процедур підготовки та прийняття, організації та контролю виконання управлінських рішень, які приймаються учасниками управлінського процесу [37, с. 38]. В. М. Манохін наголошує, що методи управління є сполучною ланкою між суб'єктом адміністративного права та

іншими учасниками відносин, охоплюють не лише волевиявлення, а й характер волевиявлення [261, с. 144].

У своїх наукових розробках А. С. Гук методами публічного управління визнає сукупність способів і засобів впливу органів державного управління чи посадових осіб на керовані об'єкти. Учений доводить доцільність розмежування методів правового регулювання та методів управління. Так, учений метод правового регулювання визначає як межі впливу законодавчої влади на суспільні відносини, тоді як методи управління є способами реалізації діяльності органів виконавчої влади та її посадових осіб [119, с. 83].

А. Ф. Мельник, О. Ю. Смоленський, А. Ю. Васіна, Л. Ю. Гордієнко обстоюють позицію про те, що методи публічно-управлінської діяльності – це способи і прийоми аналізу й оцінювання управлінських ситуацій, використання правових і організаційних форм, впливу на свідомість і поведінку людей у керованих суспільних процесах, відносинах і зв'язках. Вони застосовуються в процесах управління за дорученням держави, тобто офіційно, а також у встановленому порядку і мають відповідати певним вимогам: володіти здатністю формувати і забезпечувати реалізацію управлінських впливів; бути різноманітними та пристосованими для використання в управлінні; бути реальними й гнучкими [134, с. 102–103].

Відповідно до позиції С. В. Ківалова, методи публічного, державного управління – це способи і прийоми безпосереднього і цілеспрямованого впливу органів державного управління (посадових осіб) на підпорядковані їм об'єкти управління. За допомогою методів державного управління безпосередньо здійснюються функції державного управління, вирішуються його завдання, забезпечується правопорядок, реалізація прав і свобод людини та громадянина, законні інтереси юридичних осіб. Автор виокремлює такі ознаки вказаних методів: здійснення методів управління обумовлено формуванням виконавчої гілки державної влади й відповідних органів виконавчої влади; метою використання методів управління і його практичне призначення полягає в

забезпеченні державного управління; методи державного управління використовуються в процесі публічної управлінської діяльності; методи державного управління слугують засобами здійснення суб'єктами державного управління їх компетенції та повноважень [8, с. 194–195].

В. К. Колпаков зауважує, що методи державного, публічного управління – це різноманітні способи, прийоми і засоби цілеспрямованого впливу органів управління та їхніх посадових осіб на свідомість, волю й поведінку керованих. Саме методи управління виражають змістовний бік керованого впливу. Вони є волею держави, конкретизованою відповідним управлінським органом у межах наданих йому юридично-владних повноважень. Тому методи державного управління зазвичай фіксуються в адміністративно-правових актах [200, с. 180].

На думку В. М. Манохіна, під час визначення поняття методу управління слід ґрунтуватися на тому, що державне управління регулює соціальну діяльність, тобто поведінку людей. Метод державного управління розкриває характер зв'язків між учасниками управління, які мають вольовий характер. З огляду на зазначене, методом державного управління є характер волевиявлення одного учасника управління стосовно іншого. Причому характер волевиявлення обумовлений сутністю й принципами державного управління. Найважливішою особливістю методу управління є те, що він характеризує, опосередковує одну й ту саму дію з різних боків, наприклад, рішення може мати характер наказу або рекомендації. Його прийняття може бути колегіальним або єдиноначальним. Звідси можна встановити співвідношення методу й форми державного управління. З одного боку, окрема форма державного управління передбачає використання низки методів, наприклад в актах управління застосовується дуже багато методів управління (колегіальність, єдиноначальність та інші). Водночас деякі форми управління пов'язані з одним методом, наприклад, рішення – акт колегіальний, наказ – єдиноначальний. З іншого боку, один метод державного управління може застосовуватись у багатьох формах

керівництва. Оскільки метод виражає характер волевиявлення одного учасника управління щодо іншого учасника, а без виявлення управління неможливе, метод є обов'язковим елементом під час застосування будь-якої форми [346, с. 153–154; 444, с. 183–184].

Отже, проведені дослідження показали, що в науковій площині категорія методу слугує однією з базових у межах багатьох галузей. На жаль, не було розшукано матеріалу, який би дав змогу сформулювати погляд безпосередньо на зміст методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, адже ця проблематика, як і питання сутності публічно-сервісної діяльності в податковому секторі країни загалом, у наукових колах належної уваги не отримала. З метою заповнення цієї прогалини ми вважаємо доречним представити визначення поняття методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. Причому необхідно зауважити, що останні є симбіозом методів адміністративно-правового регулювання та публічного управління. Тобто ці методи засновуються на адміністративно-правових нормах та існують у галузі публічно-управлінської діяльності держави, але з обмеженням конкретною сферою такої діяльності – податковою. Ураховуючи наведені особливості, методи публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики можна визначити як сукупність організаційно-правових засобів, способів, процедур та операцій, застосовування яких здійснюється уповноваженими суб'єктами податкового сектору держави з метою приведення до дії державної податкової політики, а також контролю із забезпечення її належного стану. Фактично через подібну групу методів реалізується владний вплив на суспільні відносини, що виникають під час публічно-сервісної діяльності органів влади податкового сектору з реалізації його завдань.

Крім того, перед виокремленням цих методів варто наголосити на їх ключовій особливості, яка обумовлюється об'єднанням вказаної групи операцій, способів, засобів і процедур єдиною публічно-управлінською метою

та, що найбільш головне, – податковою сферою застосування. Таким чином, ми маємо справу не з простою сукупною методологією, а цілісною системою, що обумовлює низку цікавих моментів, які криються власне в понятті останньої. Так, термін «система» має глибоке підґрунтя. Ще в давнину люди намагалися зрозуміти, як побудовано світ, з чого складається той чи інший предмет, які зв'язки існують між предметами та явищами. У процесі еволюції людської практики та мислення з накопичуванням знань виникала потреба в їхньому впорядкуванні. Термін «система» походить від давньогрецького «συστήμα» – «сполучення» і буквально означає ціле, складене з частин. Він використовується в тих випадках, коли «треба охарактеризувати об'єкт, який досліджується або проектується як дещо ціле, складне і про який неможливо одразу одержати просте уявлення» [461, с. 129–139].

Найбільш ґрунтовного вивчення поняття «система» набуло у філософії. Так, антична філософія висунула онтологічне тлумачення системи як упорядкованості та цілісності буття. Як систему сприймали загальну організованість Всесвіту, розглядаючи її як природний порядок, створений богами. Важливими кроками в історії поняття «система» вважають постулати Анаксагора «все у всьому» і «з усього – все»; атомістичне вчення Левкіппа і Демокрита; висловлювання Цицерона про те, що світовий організм є нерозривним цілим і всі елементи світобудови гармонійно пов'язані між собою; систему знань Епікура; ідеї системності знання в давньогрецькій філософії Евкліда, Платона, Арістотеля, стоїків. Першу філософську систему було створено Арістотелем, у якій систематизовано знання античного світу. Держава в його розумінні була синтезом усіх форм спілкування заради досягнення вищого блага – ідеальна система зі своєю структурою та функціями. У середньовічній філософії сформувалися поняття «частина» і «ціле». Платон пропонував об'єднати в єдине органічне ціле державу з індивідом, щоб позбавити суспільство суперечностей між ними. Уявлення про системність буття набули розвитку в системно-онтологічних концепціях Б. Спінози і Г. Лейбніца, «Системі природи» К. Ліннея. В епоху Відродження

трактування буття як космосу перетворюється на розуміння його як незалежної від людини світової системи, яка володіє власним типом організації, ієрархією, іманентними законами і структурою. Наука виробила певну концептуальну базу, найважливішими категоріями якої є ціле і частина, предмет і властивість, субстанція й атрибут, форма та зміст. Єдність і цілісність природи стають основними тезами філософських доктрин епохи Відродження. І. Кант застосовує поняття «система» не лише в онтологічному сенсі, а й у гносеологічному, розуміючи під системою єдність різноманітних знань, пов'язаних спільною ідеєю [415; 461; 533].

Поряд із філософським трактуваннями, у словниковій літературі можна виділити багато інших підходів до визначення змісту терміна «система» серед яких найбільш поширеними є такі трактування: цілісна взаємозалежна безліч об'єктів; цілісна безліч об'єктів (елементів), пов'язаних між собою взаємними відносинами; порядок (план, класифікація), згідно з яким розташовується група понять для утворення єдиного стрункого цілого; сукупність взаємозалежних, певним чином організованих і взаємодіючих елементів; організована безліч структурних елементів, взаємозв'язаних і виконуючих певні функції; комплекс вибірково залучених компонентів, у яких взаємодія і взаємини здобувають характер взаємосприяння компонентів для одержання фіксованого корисного результату; сукупність взаємозалежних елементів, відособлена від середовища і взаємодіюча з нею як ціле; постійно взаємодіючі або взаємозалежні елементи групи, які формують єдине ціле; організаційно впорядкована сукупність доктрин, ідей чи поглядів, які зазвичай обґрунтовують механізм функціонування системного цілого; певна єдність, що становить єдність частин, які закономірно розташовані і знаходяться у взаємному зв'язку; план, порядок розташування частин цілого, визначене улаштування, хід чого-небудь у послідовному, доладному порядку тощо [308; 426; 550; 551].

На думку окремих учених, наприклад В. М. Сагатовського, система – це скінченна множина функціональних елементів і відношень між ними, які

виокремлено із середовища відповідно до певної мети в межах визначеного часового інтервалу. Згідно з напрацюваннями Ю. І. Черняка, система – це відображення у свідомості суб'єкта (дослідника, спостерігача) властивостей об'єктів та їх відношень у вирішенні завдання дослідження, пізнання. Відома також значна кількість інших визначень поняття «система», що використовуються залежно від контексту, галузі знань та цілей дослідження. Згідно із визначенням В. І. Вернадського, система – це сукупність різних функціональних одиниць (біологічних, людських, інформаційних тощо), які пов'язані із середовищем і слугують для досягнення певної загальної мети шляхом дії над матеріалами, енергією, біологічними явищами та керування ними [266].

М. О. Колосник розкриває зміст системи через призму належних їй особливостей, до яких вчений відносить такі: система є передусім сукупністю елементів. За певних умов елементи, відповідно, можуть розглядатись як системи; наявність суттєвих зв'язків між елементами та (або) їх властивостями, що переважають над зв'язками цих елементів із тими, які не входять до вказаної системи. Суттєвими зв'язками вважають лише такі, що закономірно визначають інтегративні властивості системи, і це вирізняє систему з навколишнього середовища як цілісний об'єкт; наявність визначеної організації, що виявляється в зменшенні ступеня ентропії (невизначеності) системи порівняно з ентропією системоутворюючих факторів. До таких факторів належать кількість елементів системи, кількість суттєвих зв'язків, якими може володіти елемент, тощо; наявність інтегративних властивостей, тобто властивих системі загалом, проте не властивих жодному елементу зокрема. Це свідчить про те, що хоча властивості системи й залежать від властивостей елементів, вони не визначаються ними повністю. Отже, система не зводиться до простої сукупності елементів, і розчленовуючи її на окремі частини, не можливо пізнати всі властивості системи загалом [196, с. 204].

Таким чином, особливість методів публічно-сервісної діяльності з



реалізації державної податкової політики полягає в тому, що в сукупності вони формують системне утворення, елементи якого цілком самостійні, але перебувають у тісному взаємозв'язку між собою. Тобто кожний метод у цій системі є окремим інструментом державного впливу, але в групі вони визначають зміст і широту публічного адміністрування саме в податковій галузі. У цьому контексті необхідно визначитись із конкретним переліком методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, які також не характеризуються однотайністю та складаються із різного державного інструментарію.

Загалом у науці адміністративного права та державного управління вироблено безліч підходів до класифікації методів публічного адміністрування. Так, окремі вчені класифікують ці методи за двома основними групами: 1) методи функціонування органів державної влади і місцевого самоврядування; 2) методи забезпечення реалізації цілей і функцій державного управління [134, с. 103]. Методи функціонування органів державної влади й органів місцевого самоврядування охоплюють способи, прийоми, дії (у тому числі посадових осіб, залучених у процеси державного управління), які пов'язані з підготовкою і реалізацією управлінських рішень, а також здійсненням правової й організаційної державно-управлінської діяльності. Ці методи забезпечують узгодженість, зумовленість, обґрунтованість і ефективність усіх управлінських функцій, організаційних структур, форм, методів і стадій управлінської діяльності. Методи забезпечення реалізації цілей і функцій державного управління – це прийоми, способи, операції стимулювання, активізації і спрямування діяльності людини з боку органів державної влади чи місцевого самоврядування та їхніх посадових осіб. Це, зокрема, економічні, соціально-політичні, адміністративні, морально-етичні методи тощо [134, с. 104–105].

Існують також інші підходи до виділення видів та загальної класифікації методів публічно-управлінської діяльності. Зокрема, Г. В. Атаманчук виокремлює морально-етичні, соціально-політичні, економічні й

адміністративні методи управління [31, с. 114].

В. А. Козбаненко поділяє їх на методи прямого адміністративного або опосередкованого регулюючого впливу з боку органів державної влади на відповідні об'єкти. До першого виду належать методи правового регулювання, переконання, публічного адміністрування, державного контролю, а до другого – виховання, демократизації управління, розміщення державних замовлень, оподаткування, визначення митної вартості та інші. Причому виділяють методи соціально-політичні, економічні, правові, адміністративні, кадрові, контрольні, соціально-психологічні, ідеологічні, морального впливу [70; 193].

Як зауважує Ю. П. Бурило, у сфері публічного адміністрування найбільш поширене розмежування таких універсальних видів методів, як методи переконання і примусу, а також методи прямого та непрямого впливу. Причому дві останні групи методів збігаються загалом із широковідомими визначеннями адміністративних та економічних методів управління. Державне управління – це владно-організаційна діяльність. Воно так чи інакше спирається на владу й підпорядкування, які в низці випадків не можуть бути забезпечені без примусу, тому переконання та примус посідають чільне місце серед методів управління. Вони виділяються за ознакою використання владних повноважень. Суть переконання полягає в тому, що досягається свідоме, добровільне виконання особою вимог держави. Саме на переконання мають спиратися органи державного управління як на основний метод управління, що передбачає систематичну роботу із формування загального усвідомлення необхідності й обґрунтованості приписів, що видає держава, тих заходів, які вона провадить. Водночас переконання є засобом профілактики правопорушень і зміцнення державної дисципліни. Серед засобів переконання – роз'яснення, обґрунтування, обговорення, заохочення та інші [2, с. 299; 76, с. 131–133; 305, с. 66; 311, с. 145; 445, с. 13].

Досліджуючи методи публічного управління, А. А. Безуглов виокремлює: економічні, виховні, владні, організаційні, методи організації та

методи діяльності, методи переконання й методи примусу, методи прямого та побічного впливу, правові й неправові, наукові, емпірично-експериментальні та випадкові, регулювання, загальне керівництво, безпосереднє управління, стратегічні і тактичні [329, с. 77; 446, с. 214].

Отже, аналіз доктринальних положень у сучасній науці засвідчує неоднозначність з приводу класифікації та чіткого переліку методів публічного адміністрування як загалом, так і в будь-якій сфері державного управління. Відповідно до найбільш загального теоретичного підходу, виділяють методи примусу та переконання. Утім у більшості випадків вчені трансформують загальне уявлення про методи державного управління, адаптуючи його під конкретну галузь, на основі чого виокремлюють методи, які в кожному окремому разі відрізняються один від одного.

Подібна ситуація не дає змоги повністю визначити перелік методів публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики. Водночас, беручи до уваги специфіку наукових підходів до проблеми методів, ми вважаємо за доцільне обґрунтувати власну теоретичну концепцію з приводу досліджуваної проблематики. Останню, з огляду на відсутність теоретичних розробок, слід ґрунтувати на положеннях законодавства. Таким чином, ми вважаємо, що на сьогодні до методів публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики держави належать:

1. Метод примусу. Цей метод є обов'язковим у будь-якій сфері державно-управлінської діяльності. Фактично на ньому ґрунтується робота всього владного апарату нашої держави. Вираження примусу у сфері реалізації податкової політики пов'язано з ключовими засадами останньої, однією з яких є обов'язковість – упровадження норм щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів, визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства [386]. Таким чином, уповноважені органи, зокрема Державна податкова служба України, поряд з реалізацією численних сервісних процедур, спрямованих на

стимулювання платників податків до виконання своїх зобов'язань, а також інших процедур, спрямованих на забезпечення дієвості та належного рівня податкового сектору держави, реалізують численні контрольні-наглядні процедури щодо дотримання податкового законодавства та наявності підстав притягнення порушників до юридичної відповідальності.

2. Інформаційний метод. Другий виділений нами метод публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики охоплює заходи, засоби й операції, метою яких є збір, обробка та використання інформації, а також налагодження інформаційної взаємодії з платниками податків. Так, у роботі сучасних українських податкових органів держави активно застосовуються інформаційні технології, які покращують надання сервісних послуг та полегшують процес виконання платниками податків своїх зобов'язань. Відбувається це через процедури обліку платників податків, інформаційні системи податкових органів, функціонування електронного кабінету, що забезпечує електронну форму взаємодії платників податків і державних органів з контролюючими органами, надання/отримання користувачам/користувачами документів тощо [339; 373; 375].

3. Метод взаємодії. Ця група заходів, засобів і процедур передбачає співпрацю з населення країни та інститутами громадянського суспільства з метою покращення роботи податкових органів та визначення пріоритетів державної податкової політики. Так, наприклад, Державна податкова служба України, відповідно до покладених на неї обов'язків:

- формує інформаційну політику ДПС та її територіальних органів, інформує суспільство про показники роботи, напрями та підсумки діяльності ДПС у порядку та способи, передбачені законодавством;

- співпрацює з інститутами громадянського суспільства, забезпечує проведення консультацій з громадськістю, зокрема через громадську раду, з питань реалізації державної податкової політики тощо [369].

4. Методи забезпечення цілей публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики. Ці методи становлять сукупність операцій, заходів і

засобів внутрішньоорганізаційного характеру, що здійснюються уповноваженими органами з метою вдосконалення своєї діяльності. Сюди можна віднести відомчий контроль, внутрішній аудит, науково-технічну діяльність тощо.

Саме так, на нашу думку, виглядає перелік основних методів публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики держави. Безперечно, це лише один з багатьох можливих наукових підходів, але саме наведені групи заходів, засобів та операцій виявляють специфіку та своєрідність досліджуваного виду публічно-сервісної діяльності.

### **3.3. Гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики**

Успішна реалізація державою своїх інтересів у певній сфері суспільного життя залежить від ефективності, правильності й законності роботи суб'єктів, спеціально уповноважених на провадження публічної діяльності. Однак забезпечення перелічених вище факторів є можливим лише в разі відсутності зовнішнього впливу на вказаних суб'єктів у процесі реалізації ними своїх прав. Одним із захисних буферів у цьому питанні слугують гарантії правомочностей суб'єктів відповідних правовідносин, зокрема відносин, що виникають у галузі публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики.

Розбираючи окреслену в цьому підрозділі проблему, не можна нехтувати її діалектичним зв'язком з питанням гарантій прав і свобод людини та громадянина загалом. Центром концептуальних положень з приводу обох категорій є поняття гарантій. Так, термін «гарантія» походить від французького «garantie» (порука, умова, яка забезпечує щось) та має значення: поруки в чомусь, забезпечення чого-небудь; умови, що забезпечує

успіх чого-небудь [61].

На сьогодні концепція гарантій прав людини та інших суб'єктів права, наприклад, учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, найбільше опрацьована в положеннях юридичної літератури. Це питання має глибокі історичні витоки. Так, ще відомий теоретик Дж. Локк зазначав, що гарантії – це основна мета держави, саме держава є гарантом прав і свобод людини. Закон закріплює за кожною особою його права та свободи і через регулювання взаємовідносин людей не дозволяє їх порушувати. Причому він визначає роль закону як гаранта лише через призму використання чи застосування сили покарання [252, с. 50–51]. Натомість Ш. Монтеск'є, формулюючи правила упорядкування законів, стверджував, що їм повинна бути притаманна відповідна чистота. Призначені для покарання людської злоби, вони самі повинні бути непорочними. Він одним із перших обґрунтував пріоритетне значення для гарантій прав і свобод людини таких факторів, як відповідність позитивним законам природи та принципам установлених урядом (тобто формі правління); відповідність географічним чинникам і фізичним властивостям країни, її розміщенню та розмірам, способів життя населення тощо; урахування обставин виникнення того чи іншого закону, мети законодавця й забезпечення взаємозв'язку цих законів; положення про формування інституту правосуддя на підставі безумовного опанування основних витоків гарантій прав і свобод людини, а саме неприпустимості порушення прав і свобод людини, їх поновлення та неупередженого захисту [290, с. 654]. Відомий вчений Ж.-Ж. Руссо зазначав, що використання людиною своїх прав без відповідного виконання громадянських обов'язків призводить до руйнування політичного організму. Звідси виникає необхідність примусового моменту у взаємовідносинах між державою та громадянином. Визначення обов'язків суб'єктів правовідносин як фактора, що зумовлює реальне обмеження свавільної та некерованої поведінки суб'єктів правовідносин говорить про те, що обов'язок є нічим

іншим, як гарантією прав і свобод людини [263, с. 13–14; 412, с. 60].

На думку сучасних учених, наприклад, А. П. Іванова та В. Н. Скобелкіна, гарантії як засоби та способи, за допомогою яких забезпечується реальне здійснення демократичних прав і свобод громадян [167, с. 108–109; 431, с. 10]. В. А. Патюлін визначає гарантії прав і свобод у суспільстві як засоби, покликані забезпечити реалізацію, охорону й захист прав і свобод [328, с. 231–232]. Дослідники Д. М. Чечот і С. М. Сабікенов визначають гарантії як економічні, політичні, ідеологічні та юридичні засоби, які забезпечують постійне вдосконалення змісту суб'єктивних прав та інтересів, їх реальне здійснення, а в необхідних випадках – ефективний захист [414, с. 7–11; 514, с. 45]. Водночас М. В. Вітрук наголошує, що гарантіями прав і свобод людини є ті умови й засоби, які забезпечують їх фактичну реалізацію та надійну охорону (захист) для кожної людини [88, с. 78; 263, с. 14].

На думку О. Ф. Скакун, гарантіями прав, свобод та обов'язків людини та громадянина слід вважати систему соціально-економічних, політичних, юридичних умов, способів та засобів, які забезпечують їхню фактичну реалізацію, охорону й надійний захист [429, с. 203].

Схоже визначення представлено в напрацюваннях Л. П. Гарчевої і О. Н. Ярмиша, яке зводиться до того, що гарантії основних прав і свобод громадян є системою норм, принципів, умов і вимог, які забезпечують додержання прав, свобод і законних інтересів громадян [102, с. 128]. На думку С. С. Алексєєва, гарантіями є умови й особливі юридичні механізми, покликані забезпечити фактичну реалізацію законоположень [23, с. 135]. В. Д. Шахов вважає, що гарантії – це різні правові інститути, принципи, різноманітні пільги, переваги, заохочення [524, с. 79]. На думку А. Ф. Нікітіна, гарантії – це обов'язки держави захищати людину, створювати правові, соціальні й культурні умови для реалізації її прав і свобод, а також діяльність міжнародних і державних організацій щодо захисту прав людини [435, с. 76]. В. Ф. Сіренко визначає гарантії прав як сукупність

об'єктивних і суб'єктивних факторів, спрямованих на забезпечення фактичної реалізації прав громадян, на усунення можливих причин і перешкод їх неповного чи неналежного здійснення, захист прав від будь-яких порушень [424, с. 76].

М. С. Малейн юридичними гарантіями вважає норми права, які передбачають у сукупності правовий механізм, покликаний сприяти реалізації законів. Якісна характеристика юридичних гарантій передбачає оцінку всієї діючої системи права загалом, з точки зору повноти охоплення правовим інструментарієм усіх найбільш важливих взаємовідносин державних органів і громадян, а також громадян між собою [258, с. 43]. О. В. Міцкевич вважає, що юридичні гарантії – це встановлений державою порядок діяльності державних органів та установ, громадських організацій, спрямований на попередження й припинення посягань на права громадян, на відновлення цих прав і залучення до відповідальності за порушення цих прав [279, с. 16].

М. В. Краснова розглядає правові гарантії в динаміці, як гарантії реалізації норм права, прав та обов'язків. У будь-якому разі, на її думку, гарантії – це створення умов і надання таких юридичних засобів державою, за яких особа вільно й безперешкодно мала б змогу реалізувати закріплене за нею право [166, с. 453]. Позиція Л. П. Гарчевої і А. М. Ярмиша зводиться до того, що гарантії основних прав і свобод громадян є системою норм, принципів, умов і вимог, які забезпечують додержання прав, свобод і законних інтересів громадян [102, с. 128]. На думку І. М. Погребного, гарантіями є система соціальних умов і спеціальних засобів, що уможливають життя в суспільстві [337, с. 128; 404, с. 21–22]. В. О. Патюлін, Є. Е. Регушевський розуміють гарантії прав і свобод як об'єктивні закономірності суспільного життя, багатогранну організаційну діяльність держави, громадських організацій, спрямовану на всебічне використання та реалізацію цих закономірностей в інтересах особи й суспільства, як засоби, які покликані забезпечити реалізацію, охорону й захист прав і свобод громадян [328; 404].



У зазначеному контексті В. Ф. Погорілко та В. Л. Федоренко пишуть, що права та свободи людини і громадянина є однією з найважливіших суспільних цінностей, головним об'єктом більшості конституційно-правових відносин. Ефективність їх виконання, використання та дотримання визначається, врешті їх реальність залежать від рівня їх захищеності, гарантованості. Отже, важливим елементом конституційно-правового статусу людини та громадянина є гарантії цих прав і свобод. Під гарантіями конституційних прав і свобод людини та громадянина прийнято розуміти систему умов і засобів, юридичних механізмів забезпечення належної реалізації визначених Конституцією та законами України прав і свобод людини і громадянина. Система гарантій конституційних прав і свобод представлена загальними і спеціальними (юридичними) гарантіями. Загальні гарантії визначаються рівнем розвитку основних сфер суспільного й державного життя – політичної, економічної, соціальної, культурної (духовної) та інших [336].

Не менш змістовним є підхід до аналізу змісту гарантій і прав В. В. Остапенко та Ю. М. Тодики, які наголошують, що для успішного втілення в життя закріплених у Конституції України прав і свобод людини та громадянина потрібні, передусім, сприятливі обставини, які складаються з багатьох суб'єктивних і об'єктивних факторів, покликаних забезпечити сприятливі умови для реалізації прав і свобод. Слід зазначити, що гарантії прав і свобод людини та громадянина взаємопов'язані й взаємозумовлені, утворюють загалом загальну систему та у своїй сукупності забезпечують їх надійну реалізацію, усебічну охорону й захист. Вказані гарантії прийнято поділяти на загальні та спеціальні. Загальними гарантіями вважають усю сукупність об'єктивних і суб'єктивних факторів, спрямованих на практичне здійснення прав і свобод громадян, усунення можливих причин і перешкод для їх неповного або неналежного здійснення, захист прав і свобод від можливих порушень. У свою чергу, спеціальні (юридичні) гарантії визначають як правові засоби і способи, за допомогою яких реалізуються,

охороняються, захищаються права і свободи громадян, усуваються їх порушення та поновлюються порушені права [209, с. 132; 318, с. 2; 475, с. 182].

У текстах нормативно-правового матеріалу, наприклад, Господарського кодексу України від 16 січня 2003 року № 436-IV, гарантії є специфічними засобами забезпечення виконання господарських зобов'язань шляхом письмового підтвердження (гарантійного листа) банком, іншою кредитною установою, страховою організацією (банківська гарантія) про задоволення вимог управненої сторони в розмірі повної грошової суми, зазначеної в письмовому підтвердженні, якщо третя особа (зобов'язана сторона) не виконає вказане в ньому певне зобов'язання, або настануть інші умови, передбачені у відповідному підтвердженні [114].

У Постанові правління Національного банку України «Про затвердження Положення про порядок здійснення банками операцій за гарантіями в національній та іноземних валютах» від 15 грудня 2004 року № 639 ідеться про те, що гарантія – це спосіб забезпечення виконання зобов'язань, відповідно до якого банк-гарант бере на себе грошове зобов'язання перед бенефіціаром сплатити кошти в разі настання гарантійного випадку. Зобов'язання банку-гаранта перед бенефіціаром не залежить від базових відносин, які забезпечуються такою гарантією (їх припинення або недійсності), зокрема тоді, коли посилення на такі базові відносини безпосередньо міститься в тексті гарантії [366].

Варто також наголосити, що в літературі вчені здебільшого формують уявлення про гарантії з позиції юридичної реальності, таким чином, будуючи концептуальні визначення саме правових гарантій. Водночас деякі науковці зазначають про існування багатьох інших видів гарантій прав різних суб'єктів. Наприклад, Т. М. Слінько поряд із правовими, визначає духовні, матеріальні й організаційні гарантії. Духовні гарантії – це рівень загальної та політико-правової культури громадян, їх освіченість, морально-психологічний клімат; політичні – сукупність політичних заходів і способів,

які спрямовані на створення режиму найбільш оптимальної реалізації прав і свобод; економічні – сукупність економічних відносин, яка дає змогу реалізовувати конституційні права і свободи; матеріальні – конкретні предмети і речі, які дозволяють реалізувати те чи інше основне право чи свободу; організаційні – систематична діяльність держави та її органів, посадових осіб, недержавних організацій зі створення сприятливих умов для реального користування громадянами своїми правами і свободами [233, с. 124; 318, с. 3].

У науковій літературі також існує низка схожих думок. Наприклад, О. В. Смірнов виокремлює такі види гарантій: економічні, юридичні й соціальні [440, с. 163]. На думку А. Ф. Черданцева, гарантії слід поділяти на соціально-економічні, політичні, ідеологічні та юридичні або спеціальні [513, с. 385]. А. Г. Мозохіна поділяє гарантії на економічні, політичні, ідеологічні, юридичні та соціальні [289, с. 89]. А. Ф. Брянський виокремлює соціальні, морально-суспільні й організаційні гарантії [73, с. 23]. К. П. Уржинський пише про соціально-економічні, політичні, ідеологічні, організаційні та правові гарантії [259, с. 18; 484, с. 4].

А. І. Алімпієв, крім юридичних гарантій, визначає організаційні й адміністративні. Так, організаційні, на його думку, це такі гарантії, які забезпечують організаційні та процедурні сприятливі умови для реалізації прав громадян. Наприклад, до таких гарантій можна віднести гарантування збереження таємниці персональних даних, повідомлених органам державної влади, медичним закладам тощо, законодавче визначення строку, протягом якого органами державної влади питання повинно бути вирішено, тощо. Адміністративні гарантії – це гарантії, які визначають способи та засоби реалізації прав громадян у позасудовому порядку. Наприклад, це гарантування права громадян на звернення до органів державної влади, місцевого самоврядування [25, с. 87].

Досліджуючи проблему реалізації прав громадян у сфері зайнятості населення, О. О. Кубинська також виокремлює соціальні гарантії в цій сфері,

сутність яких, на думку вченої, полягає в реалізації комплексу державних гарантій щодо умов та оплати найманої праці, формування місткої сфери зайнятості населення в усіх секторах, галузях економіки та регіонах України [222, с. 3]. Чимало науковців звертають увагу на значення економічних гарантій юридичних можливостей суб'єктів права. Наприклад, О. Г. Кушніренко економічними гарантіями прав і свобод вважає: економічний лад суспільства, який має забезпечувати неухильне зростання та розвиток різних форм власності на засоби виробництва; спосіб виробництва; економічну свободу громадян та їх об'єднань у виборі форм під час здійснення підприємницької діяльності; соціально орієнтовану ринкову економіку тощо [234, с. 117; 263, с. 21].

Л. М. Козодой вказує на те, що економічні гарантії – це сукупність відповідних умов і засобів, що забезпечують матеріально-технічну та фінансову можливість діяльності суб'єктів у певній сфері, які забезпечують реалізацію прав, у межах суспільних відносин, а також спроможність суспільства та держави забезпечити необхідні фінансові й матеріально-технічні умови для реалізації відповідних прав. Економічними гарантіями, відповідно до наукових переконань ученого, необхідно вважати: економічну систему суспільства, основою якої є засади вільної економічної діяльності, підприємництва та праці; різноманітні форми власності та їх рівний правовий захист; наявний у державі спосіб виробництва, економічний лад суспільства; стан продуктивних сил у державі та можливість забезпечення їх зростання; соціальну орієнтованість економіки держави; реальну економічну свободу громадян та їх об'єднань [194, с. 135].

З огляду на викладене вище, гарантії в загальному значенні слід розглядати як фактори об'єктивної дійсності, які забезпечують належний стан чогось або когось. Тобто йдеться про своєрідні забезпечувальні чинники, власне факт існування яких є статичною умовою існування певного об'єкта, реалізації якогось процесу тощо.

Отже, у науці гарантії розглядаються з позиції юриспруденції, економіки,

політики, соціології тощо. Відповідно до цього спектру поглядів кожна сфера суспільного життя має комплексні групи гарантій різного спрямування. Їх сутність полягає в тому, що вони забезпечують існування та діяльність певного об'єкта в різних площинах. Таким чином, гарантії не слід сприймати як явище суто юридичне, адже вони становлять лише окрему частину всіх забезпечувальних факторів. Водночас правові гарантії є універсальними, ураховуючи домінуючу роль права у суспільстві та значну кількість подібних гарантій загалом. Причому єдиної моделі, яка б встановлювала перелік гарантій, притаманних будь-яким явищам, не існує. У зв'язку з цим у кожному окремому випадку їх набір буде варіюватися залежно від галузі відносин, які гарантії забезпечують, суб'єктного складу подібних відносин та інших індивідуальних моментів.

Спираючись на проведене в підрозділі дослідження, ми дійшли висновку, що гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це комплекс факторів правового, соціального, психологічного й організаційного характеру, які в сукупності забезпечують належні умови користування суб'єктами публічно-сервісної діяльності належних їм правами в процесі реалізації державної податкової політики, а також відповідний рівень захищеності правового статусу цих суб'єктів від протиправного впливу.

Наведене визначення дає підстави виокремити одразу декілька видів гарантій прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. Найбільш численними є гарантії правові, тобто закріплені в нормативно-правовому матеріалі вихідні засади здійснення публічно-сервісної діяльності в податковій галузі держави. Причому юридичні гарантії встановлюються як у положеннях основоположних міжнародно-правових актів, так і в законодавчих офіційних документах.

Основним джерелом правових гарантій прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації

державної податкової політики є Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 року. Цей документ містить 30 статей, які слугували підґрунтям наступних міжнародних договорів, регіональних документів з прав людини, національних конституцій та інші закони. Документ проголосив невід'ємне й обов'язкове дотримання широкого кола громадянських, політичних, економічних, соціальних і культурних прав людини. Усі 30 статей базуються на визнанні гідності всіх людей, рівності їхніх прав, що є необхідною передумовою свободи, справедливості та загального миру. Декларація проголошує, що права і свободи людини не можуть бути обмежені за ознаками статі, раси, кольору шкіри, мови, релігії, політичних переконань, національного або соціального походження, майнового стану. Серед проголошених прав найважливішими є такі: рівність усіх перед законом, презумпція невинності, недоторканність особи, недопустимість неправомірного втручання в особисте і сімейне життя, безпідставного посягання на недоторканність житла, честь і репутацію людини, право на політичну діяльність, працю та захист від безробіття, на власність, відпочинок, освіту, соціальне забезпечення, право виїзду зі своєї країни та безперешкодного повернення до неї, право на свободу переконань і вільне їх поширення. Положення Загальної декларації прав людини стали правовою основою для стандартів, прийнятих Радою Європи, та для вдосконалення національних правових систем, які гарантують неухильне й послідовне дотримання прав людини. Положення вказаного документа стали нормами прямої дії для сучасного вітчизняного законодавства [159; 264].

Отже, Загальна декларація прав людини є нормативно-правовим актом, який встановлює «стандарт» правового статусу особи в будь-якій державі. У галузі здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики зазначений документ є сукупністю правових гарантій, які забезпечують ключові свободи людини у відносинах, які виникають у процесі роботи податкового сектору держави.

На рівні національного законодавства подібним документом є Конституція України від 28 червня 1996 року № 254/96-ВР. Це єдиний

нормативно-правовий акт найвищої юридичної сили, який є Основним Законом суспільства й держави, регулює найважливіші суспільні відносини, містить норми прямої дії, має особливий порядок прийняття, внесення до нього змін і доповнень та його захисту, гарантування. Конституція України як головне системотворче джерело конституційного права України має низку характерних ознак. По-перше, Конституція своєю сутністю є Основним Законом, що виражає волю Українського народу й політику держави; по-друге, за змістом Конституція має вищу юридичну силу; по-третє, норми Конституції є нормами прямої дії; по-четверте, Конституція ухвалюється і вводиться в дію відповідно до передбаченої законом спеціальної процедури. Спеціальна процедура передбачена й щодо внесення змін і доповнень до Основного Закону. По-п'яте, чинне законодавство передбачає спеціальний механізм правового захисту, гарантування Конституції [511].

Таким чином, Конституція України – це основне писане правове джерело нашої держави, у зв'язку з чим у його положеннях закріплюють головні для виконання на території нашої держави гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. Причому закріплені в Конституції правові гарантії можна умовно розподілити на загальні та спеціальні.

Загальними є гарантії, які стосуються не лише сфери публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, а й будь-яких інших суспільних відносин, а саме:

– Україна є суверенна та незалежна, демократична, соціальна, правова держава;

– права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження та забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави;

– носієм суверенітету та єдиним джерелом влади в Україні є народ.

Народ здійснює владу безпосередньо і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування;

– державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову;

– органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України;

– в Україні визнається і діє принцип верховенства права;

– Конституція України має найвищу юридичну силу, а закони й інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України та повинні відповідати їй;

– правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством;

– органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їхні посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень і в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [210].

Спеціальні гарантії безпосередньо стосуються податкової галузі й роботи в її межах державно-владних механізмів. Так, з означеного питання Конституція встановлює таке: кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку й розмірах, встановлених законом; усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан і доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом; референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків; система оподаткування встановлюється в Україні виключно нормами законодавчих актів; за забезпечення проведення податкової політики держави відповідальний Кабінет Міністрів України тощо [210].

Не менше коло правових гарантій закріплюється в тексті Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI. Цей документ регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає



вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Крім того, Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, зокрема Державної податкової служби України та її службовців з реалізації публічно-сервісної діяльності в податковому секторі [339]. Крім того, гарантіями прав учасників відносин з реалізації державної податкової політики в межах відносин, урегульованих Податковим кодексом, можна вважати низку засад, на яких ґрунтується податкова сфера України загалом, а саме:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями Податкового Кодексу;

- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких виявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

- невідворотність настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства;

- нейтральність оподаткування – установлення податків і зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків тощо [339].

До джерел правових гарантій прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики можна також віднести Закон України «Про Кабінет Міністрів України» від 27 лютого 2014 року № 794-VII, постанову Верховної Ради України «Про Основні положення податкової політики в Україні» від 4 грудня 1996 року № 561/96-ВР, постанову Кабінету Міністрів

України «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» від 6 березня 2019 року № 227 та відомчі нормативно-правові акти щодо діяльності Державної податкової служби України. Адже положення зазначених нормативних актів тією чи іншою мірою визначають правові межі реалізації державою та її представниками діяльності із забезпечення роботи податкового сектору країни й податкової політики загалом.

Наступним видом окреслених нами гарантій є соціальні. Ці гарантії пов'язані зі зв'язками та закономірностями, які виникають і розвиваються в процесі життєдіяльності соціуму. Терміном «соціум» позначають специфічну, унікальну систему, «третю природу», як зазначають деякі вчені. Порівняно з природничою сферою, сфера соціальна наділена низкою специфічних ознак, обумовлених ірраціональністю головного суб'єкта – людини [215; 216, с. 13; 315, с. 77]. Таким чином, соціальні гарантії – це забезпечувальні фактори, пов'язані з життєдіяльністю людини як суб'єкта соціальних відносин, її внутрішньої волі та відношення. На нашу думку, соціальні гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики виявляються у:

– психологічному ставленні людей до податкової сфери та усвідомлення свого обов'язку сплачувати податки, слугувати ключовими наповнювачами бюджету України;

– виробленні взаємної відповідальності до процесу сплати податків та інших обов'язкових платежів, а також негативного ставлення до суб'єктів – порушників податкового сектору;

– наявності особистої зацікавленості кожного суб'єкта соціуму в належній реалізації податкової політики, що прямо впливає на їхній рівень життя та якість виконання органами влади своїх обов'язків.

Таким чином, соціальні гарантії виражають волю населення країни та забезпечують права учасників адміністративно-правових відносин під час

здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики через належний рівень сприйняття людьми змісту податкового сектору держави й поваги до нього.

Останню групу гарантій становлять організаційні. У словниковій літературі термін «організація» визначено таким чином: внутрішня упорядкованість, узгодженість взаємодії більш-менш диференційованих та автономних частин цілого, що обумовлено його будовою; сукупність процесів або дій, які ведуть до утворення й удосконалення взаємозв'язків між частинами цілого; об'єднання людей, що спільно реалізують деяку програму або ціль і діють на основі певних процедур і правил; соціально-економічна система, що створена для досягнення комерційних або некомерційних цілей [483, с. 219]. У юридичному словнику-довіднику організаційну структуру управління визначено як внутрішню будову конкретної системи управління, що охоплює всі її елементи та наявні між ними взаємозв'язки і взаємодію [478].

Таким чином, організаційні гарантії – це гарантії, що криються в структурі та функціях учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності. Тобто забезпечення за їх допомогою прав вказаних учасників відбувається через такі аспекти:

- визначену ієрархічну структуру органів державної влади та розподіл компетенції між ними у сфері реалізації державної податкової політики;
- чітке розмежування публічно-сервісних функцій учасників адміністративно-правових відносин з реалізації державної податкової політики з іншими напрямками роботи;
- наявність координаційного центру в податковій сфері, вираженій у системі вищих компетентних органів державної влади.

Таким чином, гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики є комплексною категорією, яка охоплює як юридичні, так і численні соціальні, психологічні й організаційні фактори. У комплексі вони визначають умови, за яких права учасників вказаної

діяльності найбільше захищені від порушень та мають найвищий ступінь функціональної орієнтованості, тобто їх реалізації нічого не заважає. Саме в цій сформованій науковій позиції визначено й наочно представлено зміст і види гарантій прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, що сприятиме подальшому висвітленню порушеної в дисертації проблематики.

### **Висновки до розділу 3**

Визначено, що форми здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це групи однорідних, об'єднаних спільною метою, юридично встановлених і регульованих адміністративних дій, здійснюваних уповноваженими органами державної влади, спрямованих на надання публічно-сервісних послуг у податковій галузі держави суб'єктам, які їх потребують. Виокремлено такі різновиди форм публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики: адміністративно-сервісну, контрольну, інформаційно-правову, внутрішньоорганізаційну.

Встановлено, що методи публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це сукупність організаційно-правових засобів, процедур, способів та операцій, застосовування яких здійснюється уповноваженими суб'єктами податкового сектору держави з метою приведення до дії державної податкової політики, а також контролю із забезпечення належного стану останньої. До системи методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики належать: метод примусу, інформаційний метод, метод взаємодії, методи забезпечення цілей публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики.

Обґрунтовано таку наукову позицію: гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин під час здійснення публічно-сервісної

діяльності з реалізації державної податкової політики – це комплекс факторів соціального, правового, психологічного й організаційного характеру, які в сукупності забезпечують належні умови реалізації суб'єктами публічно-сервісної діяльності належних їм прав у процесі провадження державної податкової політики, а також відповідний рівень захищеності правового статусу цих суб'єктів від протиправного впливу.

## Розділ 4

# ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ЗМІСТ ОКРЕМИХ ВИДІВ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПРОЦЕДУР З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

### 4.1. Сутність, особливості та види адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України

Робота всього державного апарату – це не хаотичний рух, подібний до теплового руху мікроскопічних часток, а закономірне, цілеспрямоване та контрольоване функціонування складних соціальних утворень, організацій, принципи, методи й особливості роботи яких визначаються законодавством держави. Упорядкованість роботи органів державної влади виявляється передусім у низці адміністративних процедур, які вони реалізують. Останні реалізують компетенцію, права й інші питання функціональної специфіки конкретного державного відомства. Окремі види адміністративні процедури притаманні Державній податковій службі України, у роботі якої вони набувають відповідної сутності та особливостей.

Звертаючись до термінів, що становлять основу розпочатого в підрозділі дослідження, зауважимо, що етимологічно термін «процедура» походить від латинського «*procedere*» («*procedo*» – хода, хід, просуватися, йду вперед) та визначається як: офіційно встановлений порядок дій під час обговорення, вирішення якої-небудь справи; офіційно встановлений чи узвичаєний порядок здійснення, виконання або оформлення чого-небудь; будь-яка тривала, послідовна справа, порядок, обряд; порядок, наступність, послідовність у вчиненні відповідних дій для досягнення певного результату; офіційно встановлений чи прийнятий за звичаєм порядок, послідовність дій для здійснення або оформлення будь-яких справ [125, с. 526; 303, с. 63; 541, с. 151–156; 537, с. 185; 539].

У контексті філологічної герменевтики процедуру тлумачать як будь-яку

тривалу, послідовну справу, порядок, обряд тощо. Таким чином, процедурою вважають певну послідовність дій. Сукупність таких людських дій у філософії прийнято назвати діяльністю. Людська ж діяльність як така завжди доцільна та раціонально осмислена, на відміну від інстинктивно зумовленої поведінки тварин і стихійно діючих сил природи. Звідси випливає, що процедура – це певна послідовність дій, спрямована на досягнення якогось результату (мети) [127; 442].

Досліджуючи походження поняття «процедура», слід погодитися з думкою В. М. Протасова, який вважає, що процедура є найбільш давнім регулятором, що забезпечував реалізацію майже всіх соціальних норм. Крім того, процедура як суспільне явище становить систему, що: по-перше, зорієнтована на досягнення конкретного соціального результату; по-друге, складається з певних дій, що послідовно змінюють одна одну; по-третє, ієрархічно побудована; по-четверте, постійно перебуває в певній динаміці; по-п'яте, має службовий характер, тобто виступає засобом реалізації суспільних відносин [401, с. 6–7].

На думку В. М. Костюхіної, процедура – це основа, первинний елемент процесу, оскільки для вирішення певних процесуальних завдань потрібне послідовне здійснення низки однопорядкових процедур. Лише в такій системній сукупності процедури не лише вирішують свої вузькоправові завдання, а й слугують засобом досягнення основних цілей, що стоять перед кожним конкретним видом юридичного процесу. Подібна систематизована послідовність процедур є провадженням. Таким чином, кожне провадження, ширше стосовно процедури поняття, складається із сукупності послідовних процедур. Звідси висновок: процедура – первинний елемент процесу, сукупності деяких однопорядкових процедур, що утворюють провадження; процес є сукупністю самостійних окремих правових процедур і процедур, які разом створюють провадження [218, с. 157–158].

Як вказує О. О. Середа, процедура в загальному вигляді потрібна для втілення в життя, реалізації на практиці встановлених правил, порядків, інструкцій. Процедура – це, передусім, відповідна практика, фактичні дії,

поєднані певною метою. Процедурою можна назвати й послідовність, яка складається з багатьох «кроків», і менш складну, менш насичену різноманітними діями операцію, яка може складатися лише з одної дії (наприклад, купівля квитка в касі кінотеатру). У будь-якому разі процедура – це практика, яка підкріплює теорію, утворюється та регулюється теорією. Крім того, вчена також виділяє функції процедури, до яких належать: стабілізаційна функція, яка охоплює різні вияви процедури. Чіткість процедури не лише мінімізує порушення порядку її здійснення, а й сприяє стабілізації загального порядку; регулятивна функція – процедура певною мірою регулює відносини між зацікавленими суб'єктами; «спрощувальна» функція, яка передбачає, що процедура, передусім, повинна мати на меті спрощення досягнення суб'єктами мети тощо [421, с. 11–12].

Таким чином, процедура в найбільш загальному значенні – це сукупність певних дій, упорядкована спільною метою, засобами реалізації, або іншими факторами, спрямована на досягнення конкретного результату. Особливого значення термін «процедура» набув у юридичній науці, на що потрібно звернути увагу задля більш глибокого дослідження сутності, особливостей і видів адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби. Згідно з енциклопедичною правовою літературою, процедура – це порядок, наступність, послідовність у вчиненні відповідних дій для досягнення певного результату. Інакше кажучи, це врегульований законом, іншими нормативно-правовими актами порядок, який складається з послідовних дій і спрямований на досягнення правового результату [537, с. 185–186].

Водночас у правовій сфері термін «процедура» найчастіше застосовують у межах категорії правової або юридичної процедури, яка, відповідно, постає вихідною для адміністративних процедур у тій чи іншій сфері, передусім у діяльності Державної податкової служби України. Зокрема, О. М. Васильєва правові процедури тлумачить як особливий нормативно встановлений порядок здійснення юридичної діяльності, що забезпечує реалізацію норм матеріального права й матеріальних правовідносин, який охороняється від порушення



правовими санкціями [78, с. 22]. Н. І. Матузов та А. В. Малько вважають, що адміністративні процедури – це особливий нормативний порядок здійснення юридичної діяльності, тобто визначена юридична форма, а також організуючий засіб забезпечення непримусової реалізації права [267; 302]. На думку О. П. Євсєєва, юридична процедура – це нормативно або індивідуально встановлений порядок послідовного здійснення уповноваженими суб'єктами права узгоджених юридичних дій, спрямованих на досягнення загального для них правового результату [151, с. 20]. В. Н. Щеглов визначає правову процедуру як комплекс правових відносин. На його думку, процедуру становлять лише певні правовідносини, тому останні, будучи різновидом суспільних відносин, уже містять у собі поведінку суб'єктів [532, с. 106]. Є. О. Ігнатов, Т. Ю. Барішпольська, Ю. Н. Тодика та Б. М. Лазарєв розглядають правові процедури як сукупність юридичних дій, стверджуючи, що правова процедура – це сукупність послідовних дій, які регламентарно встановлені для реалізації суб'єктами своїх конституційних повноважень і функцій або як нормативно встановлений порядок учинення дій [41; 168, с. 12; 236, с. 5–31; 474, с. 3–9; 518, с. 69].

У цьому контексті О. В. Яковенко переконує, що правовою процедурою є особливий нормативно встановлений порядок здійснення юридичної діяльності, який забезпечує реалізацію норм матеріального права, заснованих на них матеріальних правовідносин, та охороняється від порушень правовими санкціями [335, с. 105; 547, с. 7]. Н. В. Галіцина стверджує, що правова процедура – це регламентований юридичною нормою порядок дій або регулювання відповідних суспільних відносин у сфері правозастосування. Правова процедура характеризується такими ознаками: це попередньо визначена модель її застосування в реальному житті, через яку досягається необхідний результат; юридична сила, тобто норми, що визначають процедурну діяльність, закріплені в законі, як і основні; межі регулятивного «впливу» процедурних норм. Процедурні норми не стосуються змістової (внутрішньої) сторони реалізації основних норм, лише передбачають

зовнішній процес їх упровадження; синхронність, тобто з виникненням основної норми відразу приймається процедурна. Це забезпечує нерозривність правотворчості та правореалізації, теорії та практики; законність – відповідність процедури нормативній моделі, закріпленій у нормативно-правовому акті; ознака демократизму правової процедури стосується лише тих, які є шляхом до реалізації владних відносин [97, с. 18; 124, с. 10; 235, с. 13].

На основі виробленого змісту правової процедури юристи-теоретики сформулювали визначення адміністративних процедур у роботі різних органів влади, зокрема Державної податкової служби. Відповідно до загальнотеоретичних уявлень, які пропонують, зокрема, Ю. М. Козлов і Л. Л. Попов. Учені висловлюють думку, згідно з якою адміністративна процедура – це різноманітні управлінські дії виконавчої влади та їх місцевих представників, які визначають порядок і правила підготовки контрольних-наглядових діянь, що включає діловодство й інші подібні управлінські дії. Зазначені управлінські дії, на їхнє переконання, охоплюються поняттям адміністративно-процедурного процесу або адміністративно-процедурного провадження [6, с. 392–393].

Н. Р. Нижник у науковій праці «Правове регулювання державно-управлінських відносин» відзначає, що адміністративні процедури, як і будь-яке об'єктивне правове явище, має нормативний і фактичний вияви. З одного боку, вони є сукупністю загальноприйнятих і специфічних дій, які визначають послідовність здійснення різних дій і взаємодій між учасниками державно-управлінських відносин чи оформлення будь-яких справ, спрямованих на досягнення певного завершального результату. З іншого боку, процедури повинні слугувати орієнтиром для дій. Критеріями наявності процедурної упорядкованості діяльності є: чітка цільова спрямованість, орієнтованість на конкретний об'єкт управління, тривалість у часі, послідовність здійснення процедурних дій та їх документальна фіксація [131, с. 83–84; 300].

І. Л. Бачило, Т. М. Гандилов, О. О. Гришковець, І. С. Мілюхін і

М. В. Пучков розглядають адміністративну процедуру у вузькому та широкому значеннях. Відповідно до першого, адміністративна процедура – це порядок розгляду та вирішення уповноваженим органом державної влади (переважно органом виконавчої влади) конкретних індивідуальних справ, пов'язаних зі зверненням громадян та організацій у відповідний орган з метою реалізації чи захисту своїх прав і законних інтересів. Адміністративна процедура регулюється законом або підзаконним нормативним актом (правила розгляду скарг громадян, правила реєстрації юридичних осіб, правила видачі ліцензій, дозволу на носіння, зберігання, перевезення зброї тощо). У більш широкому значенні адміністративна процедура є порядком здійснення органом виконавчої влади, посадовою особою встановлених для них повноважень (порядок розробки, обговорення та прийняття правового акта, оформлення документа, що має юридичне значення; порядок прийому особи на державну службу, проходження атестації та оформлення відповідних документів, порядок розгляду матеріалів про заохочення службовців, про притягнення до дисциплінарної відповідальності порядок оформлення контрольно наглядової діяльності тощо) [433, с. 10].

А. І. Філатова адміністративною процедурою називає нормативно-правове закріплення (правову модель) певних видів діяльності, що реалізуються в межах адміністративних правовідносин і виражаються у встановленій законом правовій формі [491, с. 92].

Л. Л. Попов переконує, що адміністративна процедура – це процедура здійснення різних видів позитивної управлінської діяльності (процедури нормотворчої діяльності, процедури реалізації прав та обов'язків громадян й організацій у сфері управління, процедури контрольної діяльності), а також процедури, пов'язані з організацією роботи апарату органів виконавчої влади. Така діяльність характеризується як організаційно-процедурна, що здійснюється органами виконавчої влади в процесі реалізації своїх функцій [343, с. 222; 466, с. 98].

Як зауважує Д. Галлиган та О. В. Пабат, адміністративна процедура є

загальною моделлю провадження, встановлює єдиний порядок розгляду й вирішення адміністративними органами та їхніми посадовими особами індивідуальних адміністративних справ і складається з таких елементів: початок процедури або сповіщення сторін процесу; збирання та надання всієї значущої інформації сторонам; слухання (як формальне, так і неформальне), рідше – адміністративний суд; вирішення справи [98, с. 279; 322, с. 74].

І. М. Лазарєв, який визначає адміністративну процедуру як урегульовану адміністративно-процесуальними нормами правозастосовну діяльність органів виконавчої влади, спрямовану на реалізацію своїх повноважень у взаєминах з непідлеглими їм громадянами та їхніми організаціями і не пов'язану з розглядом спорів або застосуванням примусових заходів. Аналогічну позицію обстоює О. С. Беркутова, яка зазначає, що адміністративні процедури – це врегульована адміністративно-процесуальними нормами правозастосовна діяльність [55; 341].

Водночас Н. Г. Саліщева розглядає адміністративну процедуру у двох аспектах: по-перше, як упорядковані в нормативному порядку дії органів виконавчої влади й утворених цими органами державних установ. По-друге, як встановлений законом порядок вирішення індивідуальних справ органами публічної влади (посадовими особами) у зв'язку з реалізацією прав і законних інтересів фізичних та юридичних осіб у сфері державного управління [341, с. 18].

О. Ю. Салманова зауважує, що адміністративна процедура – це сукупність послідових дій суб'єкта владних повноважень з реалізації поставлених перед ним завдань, що здійснюється в чіткій відповідності з законодавством і спрямована на забезпечення реалізації прав, свобод та законних інтересів фізичними і юридичними особами. Ознаками подібних процедур є: сукупність послідовних процедурних дій; самостійність; завершеність; взаємопов'язаність; реалізація компетентними суб'єктами; наявність мети розробки та прийняття правового акта [416, с. 313]. І. В. Бойко, О. Т. Зима й О. М. Соловйова доходять висновку, що адміністративна

процедура – це структурований, нормативно закріплений порядок прийняття адміністративних актів або укладення адміністративно-правових договорів, спрямований на вирішення конкретних справ у сфері публічного управління. Ознаками адміністративної процедури є такі: має правовий характер, оскільки принципи та правила, що визначають адміністративну процедуру, містяться в приписах нормативно-правових актів; містить норми, що регламентують як діяльність суб'єкта публічного адміністрування, так і поведінку приватних осіб; спрямована на прийняття адміністративного акта суб'єктом владних управлінських повноважень; застосовується для вирішення конкретної адміністративної справи; має основним призначенням забезпечення ефективної реалізації прав приватних осіб та унеможливлення їх порушення; тягне за собою настання зовнішніх наслідків, тобто застосування процедурних правил породжує права й обов'язки осіб, які знаходяться поза системою публічного адміністрування; має зазвичай безспірний характер, тобто завдяки адміністративній процедурі вирішуються позитивні управлінські справи. Виняток становить процедура розгляду скарг, оскільки в разі оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів публічного адміністрування в сторін правовідносин, що регулюються процедурними нормами, існують різні уявлення про те, як слід чинити в конкретній адміністративній справі [64, с. 7–8].

В. М. Горшеньов зауважує, що діяльність адміністративних органів держави має бути організована так, щоб її результати досягалися ефективно, швидко та з максимальною зручністю для всіх, кого це стосується. Це можливо тоді, коли існують досконалі правила, які визначають усю процедуру такої діяльності. Отже, зрозуміло, що процедурно-процесуальні форми та норми, які регламентують їх у галузі позитивної (а не правоохоронної) діяльності органів держави, мають не менш важливе значення, ніж у галузі юрисдикційній [113, с. 209; 466, с. 98].

На законодавчому рівні визначення терміна «адміністративна процедура» наведено в проекті Адміністративно-процедурного кодексу України від

3 грудня 2012 року, відповідно до положень якого адміністративна процедура – це визначений законодавством порядок адміністративного провадження. Водночас адміністративне провадження тлумачать як сукупність послідовно вчинюваних адміністративним органом процедурних дій і прийнятих процедурних рішень з розгляду та вирішення адміністративної справи, що завершується прийняттям адміністративного акта та його виконанням [399].

Проведений аналіз засвідчив загальну невизначеність сутності адміністративної процедури в юридичній галузі. Крім того, на сьогодні відсутня чітка наукова позиція щодо значення вказаної категорії в контексті діяльності Державної податкової служби України. Тому варто здійснити спробу синтезувати власну теоретичну позицію з цього приводу.

Так, спираючись на численні визначення та найбільш загальні особливості, обумовлені етимологією та юридичним походженням, можна стверджувати, що правова процедура – це нормативно встановлена, послідовно впорядкована, об'єднана метою досягнення конкретно визначеного результату сукупність дій, використання яких зумовлює реалізацію того чи іншого виду правових норм і впливу на суспільні відносини. Адміністративна процедура, зокрема у сфері діяльності Державної податкової служби України, також є правовою, однак з галузевою належністю до владно-управлінської сфери. Особливість таких процедур полягає в тому, що вони наділяються як загальними характеристиками, так і спеціальними, що пов'язано з правовим статусом суб'єкта здійснення таких процедур. У нашому випадку подібним суб'єктом є органи ДПС.

Таким чином, адміністративні процедури в діяльності Державної податкової служби України – це сукупність нормативно встановлених, послідовно впорядкованих дій, які реалізуються підрозділами та посадовими особами Державної податкової служби України відповідно до компетенції та повноважень останніх, метою яких є реалізація поставлених перед ДПС завдань.

Ключовими особливостями цих адміністративних процедур є:

– по-перше, існування особливої правової основи. У межах реалізації адміністративних процедур Державною податковою службовою України виникають правовідносини владно-розпорядчого характеру, які становлять предмет юридичного регулювання адміністративної галузі права. З огляду на це, нормативно-правовою основою подібних процедур є документи адміністративно-правової спрямованості.

– по-друге, спрямованість адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України на досягнення конкретного юридично значущого результату, який відповідає завданням, що ставляться законодавством перед ДПС. У зв'язку з цим логічним завершенням будь-якої подібної процедури є прийняття адміністративного регуляторного акта;

– по-третє, нерозривний зв'язок вказаного різновиду адміністративних процедур з компетенцією Державної податкової служби України, з огляду на що вони притаманні виключно цьому органу та здійснюються відповідно до його специфіки;

– по-четверте, поряд із загальною лінійкою адміністративно-правових актів, регламент адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України також ґрунтується на відомчих нормативних документах цього органу;

– по-п'яте, адміністративні процедури в діяльності Державної податкової служби України різноманітні за змістом та особливостями реалізації, у зв'язку з чим означені видовою розгалуженістю.

Останній пункт підтверджує, що види є важливою ознакою адміністративних процедур, які реалізуються в діяльності Державної податкової служби України. Цей аспект неодноразово висвітлювали в загальній теорії права. Так, науковці в різні часи наголошували на неодноманітності всіх адміністративних процедур, наводячи власні класифікаційні підходи як у загальнотеоретичному, так і спеціальному аспектах, зокрема в межах податкового сектору держави й діяльності податкових органів.

Зокрема, у загальнотеоретичному плані, наприклад, С. Д. Хазанов поділяє їх на три загальні групи:

– процедури внутрішньої організації публічної адміністрації (такі процедури визначають структуру органу, роботу з кадрами, форми й методи діяльності);

– процедури взаємодії між суб'єктами публічної адміністрації;

– процедури взаємодії публічної адміністрації із фізичними та юридичними особами [497, с. 58].

І. М. Лазарєв виділяє такі види адміністративних процедур, що здійснюються органами виконавчої влади у взаєминах із громадянами та їхніми організаціями: правопредставницькі процедури; процедури, пов'язані із забезпеченням виконання обов'язків громадянами та їх організаціями; ліцензійно-дозвільні процедури; реєстраційні процедури; контрольно-наглядові процедури; державно-заохочувальні процедури [238, с. 16]. Аналогічну класифікацію пропонує П. І. Кононов, який виділяє такі види процедур, що реалізуються в межах позитивного адміністративного процесу: реєстраційні, ліцензійно-дозвільні, правопредставницькі, екзаменаційно-конкурсні, експертно-посвідчувальні, заохочувальні, службово-призовні [206, с. 96–108; 268, с. 61].

Відповідно до одного з традиційних підходів адміністративні процедури за критерієм характеру адміністративної справи поділяються на юрисдикційні та неюрисдикційні. Юрисдикційні адміністративні процедури спрямовані на вирішення справ про адміністративні правопорушення та інші правові конфлікти. Вони пов'язані з вирішенням юридичних справ, здійсненням правового захисту порушених або оспорюваних інтересів, винесенням юридично-владних рішень щодо застосування відповідної правової санкції, відновлення порушеного права. Адміністративні процедури, що мають неюрисдикційний характер, спрямовані на вирішення справ стосовно відносин так званого позитивного характеру, що виникають у процесі виконавчо-розпорядчої діяльності державних органів [2, с. 489–492; 96, с. 55; 268, с. 60–



67; 455, с. 266–267]. Видами неюрисдикційних адміністративних процедур є: нормотворчі процедури – діяльність уповноважених органів (посадових осіб) щодо підготовки й ухвалення правових актів; установчі процедури – діяльність уповноважених органів (посадових осіб) щодо створення, реорганізації, ліквідації підприємств, установ, організацій та інших структур; правозастосовні процедури – діяльність уповноважених органів (посадових осіб) щодо вирішення адміністративних справ із застосуванням норм адміністративного права тощо [268].

Зазначену позицію обстоюють, зокрема, М. М. Тищенко й О. М. Бандурка, які у своїх працях також виокремлюють юрисдикційні та неюрисдикційні процедури. Головною рисою юрисдикційних процедур вони називають наявність правового спору, зараховуючи до подібного типу процедур провадження у справах про адміністративні правопорушення, провадження за скаргами громадян, дисциплінарне провадження. Натомість неюрисдикційні процедури, на їхню думку, зумовлені специфікою управлінської діяльності в різних сферах життя суспільства. Серед них, зокрема: провадження з випрацювання й ухвалення нормативних актів, провадження з ухвалення індивідуальних актів управління, провадження за пропозиціями і заявами громадян, реєстраційно-дозвільне провадження, установче провадження, провадження з реалізації контрольних-наглядних повноважень, виконавче провадження, провадження з приватизації державного і громадського майна, провадження в земельних, екологічних, фінансово-бюджетних, податкових і інших справах, діловодство [37, с. 14, 16–17]. Водночас М. М. Тищенко до цього переліку додає також укладення адміністративних договорів, зазначаючи, що навести вичерпний перелік неюрисдикційних (позитивних) процедур неможливо через динамічність практики управління. Позитив такої класифікації полягає в тому, що вона показує багатоманітність відносин органів публічної адміністрації із фізичними та юридичними особами. Найбільш поширеними видами процедур учені називають реєстраційні, дозвільні й контрольні [2, с. 491; 469,

с. 73].

Сфери податкових органів нашої держави безпосередньо стосуються наукові положення щодо різновидів процедурної діяльності. Так, наприклад, О. М. Мінаєва зауважує, що у сфері оподаткування адміністративні процедури поділяються на процедури: установчого (спрямовані на первинне регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування, адже забезпечують нормативне регулювання до цього не врегульованих суспільних відносин); трансформаційного (за їхнім посередництвом вносяться зміни до чинних нормативних податково-правових приписів); ліквідаційного (призначені для здійснення дерегуляції конкретної сфери суспільної взаємодії) характеру [282, с. 7]. М. М. Чинчин у своїх працях досліджував види процедур податкового адміністрування, а саме: нормотворчі процедури в галузі адміністрування податків; правореалізуючі процедури податкового адміністрування; процедури податкової звітності; контрольно-регуляторні процедури; процедури регулювання вирішення податкових конфліктів тощо [515, с. 26–29].

М. В. Жернаков, М. П. Кучерявенко та Є. А. Усенко у своїх працях досліджували конкретний вид процедур, що реалізуються в межах діяльності податкових органів, а саме процедури вирішення податкових спорів. Учені стверджують, що зміст цих процедур полягає в тому, що платник податків звертається до вищого контролюючого органу в порядку оскарження податкового повідомлення-рішення, виданого нижчим контролюючим органом, на підставі якого такому платнику податків було донараховано суми податкових зобов'язань. У цьому випадку за умови обґрунтованості (правоти) претензій платника податків вищий контролюючий орган скасовує таке податкове повідомлення-рішення. За такої ситуації наявна реалізація одночасно процесуальної зацікавленості оскаржувача податкового повідомлення-рішення (платника податків) у вигляді рішення вищого контролюючого органу щодо скасування такого податкового повідомлення-рішення та його матеріальної зацікавленості в цьому оскарженні, яка

виражається в захисті його суб'єктивних прав [157; 231; 281; 485].

Отже, на сьогодні існує значна кількість класифікацій адміністративних процедур як у загальнотеоретичному плані, так і в плані роботи податкових органів держави. Критерії, що слугують підґрунтям класифікацій, різноманітні, а саме: наявність чи відсутність правового спору, ступінь і характер взаємодії між суб'єктами, форма та значення кінцевого юридичного результату тощо. Однак, говорячи про види адміністративних процедур у роботі Державної податкової служби України та безпосередньо виділяючи їх, варто спиратись на особливості подібних процедур, їх специфіку та значення, завдання, що ставляться перед податковими органами нашої держави. Зокрема, відповідно до Положення про Державну податкову службу України від 6 березня 2019 року № 227, основними завданнями останньої є:

– реалізація державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків, зборів, платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону;

– внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування: державної податкової політики; здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального; державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати

єдиного внеску; державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону [369].

З огляду на наведені завдання, Державна податкова служба України у своїй роботі виконує контрольню-наглядові повноваження, здійснює інформаційну діяльність і взаємодію, провадить дозвільні та реєстраційні заходи. Вказаний владний інструментарій ДПС, на нашу думку, виявляється в наборі адміністративних процедур, ціллю яких є виконання мети існування податкових органів держави й належної роботи податкового сектору загалом.

Підбиваючи підсумки аналізу, проведеного в цьому підрозділі, слід зауважити, що підґрунтям класифікації адміністративних процедур, які реалізуються Державною податковою службовою України, слугує функціональна спрямованість вказаного органу, тобто його завдання й повноваження. На підставі цього ми дійшли висновку про існування дозвільних, реєстраційних, контрольню-наглядових та інформаційних процедур у роботі ДПС, зміст яких більш докладно розглянемо в наступних підрозділах.

#### **4.2. Дозвільні процедури в діяльності Державної податкової служби України**

У багатоманітній структурі адміністративних процедур, які наявні нині в діяльності податкових органів нашої держави, чільне місце належить процедурам дозвільного характеру. Варто зауважити, що останні притаманні різним органам державної влади, але в межах роботи ДПС вони набувають особливого інституційного наповнення, слугуючи інструментами

забезпечення національної податкової політики. Цей фактор спонукає до аналізу сутності та найбільш характерних аспектів дозвільних процедур, передбачених у діяльності Державної податкової служби України.

Для визначення змісту дозвільних процедур важливе значення має семантичне коріння наведеної категорії, тобто зміст слова «дозвіл». Термін «дозвіл» (рос. «разрешение») має багато значень. Його, серед іншого, тлумачать як: право на здійснення чогось, документ, що засвідчує таке право; ступінь розрізнення зображення чого-небудь; правильна відповідь; роз'яснення; вимога чи прохання дати змогу щось зробити, використати, надати. У російській мові XI–XVII століть поняття «решать» означало «розв'язувати, відпускати гріхи» [369]. Давньоруський префікс «раз-» означає межу, кордон. Праслов'янський корінь «газь» утворився від індоєвропейського «rezъ» (різати). Споріднені слова: раз (українською); «raz» (польське); «raz» (чеське – удар, відбиток, тип, характер). Отже, «разрешение» передбачало надання можливості, права щось здійснити в певних межах. Українські терміни «дозволити», «дозвіл», «дозвілля», «дозвільний», «привілля» («удозвіль») є результатом поширення префікса додієслова «зволити» – «погодитися» (з прадавнього «изволити» – захотіти, воліти, вибирати; у Псалтирі «izvoliti» з'явилося внаслідок поширення префіксом «iz-» «з» дієслова «voliti» «воліти», пов'язаного з «volja» – воля). Причому поняття «дозволить» вважається запозиченням з польської мови, хоча може походити й з української. Отже, походження слова «дозвіл» свідчить про так званий рух «у напрямі до волі та разом із волею» – «до-з-віл» [369]. Польська мовна традиція схожа на українську. Зокрема, «дозвіл» – «dozwolenie», «rozwozenie», «zezwozenie». Причому «дозволяти» – «rowolić» (раніше вживалося в Біблії), нині – «rozwozić», так само пов'язується з волею. Похідними від них є такі слова: «przywoity», з XVI століття – «przywoity» (порядний, слухний, благочестивий); «wuzwozić» (звільнити, визволити, розкріпачити, якби «витягнути з неволі»); «wola» (воля) [369].

У сучасній словниковій літературі термін «дозвіл» тлумачать як:

- згода, що дає право на здійснення чого-небудь;
- документ, який посвідчує певне право [369].

У правовій площині визначення терміна «дозвіл» найбільше сконцентровано в нормативно-правовому матеріалі, зокрема в законодавчих і підзаконних актах (як актуальних, так і нечинних). Так, вказане поняття має такі визначення:

– дозвіл – документ установленого зразка, виданий центральним органом виконавчої влади у сфері охорони культурної спадщини, що дає право на проведення археологічних розвідок, розкопок на території пам'ятки, охоронюваній археологічній території, в зонах охорони, історичних ареалах населених місць, а також на дослідження решток життєдіяльності людини, що містяться під землею поверхнею та водою (Закон України «Про охорону археологічної спадщини» від 18 березня 2004 року № 1626-IV);

– дозвіл – документ, оформлений у встановленому порядку, що регулює доступ експлуатанта до конкретного ринку авіаційних перевезень та робіт і пов'язаний з наданням йому певних комерційних прав (наказ Міністерства транспорту України «Про затвердження Положення про порядок видачі дозволів, що регулюють доступ експлуатантів до ринку авіаційних перевезень та робіт» від 7 жовтня 1999 року № 487);

– дозвіл – документ установленої форми, виданий розповсюджувачу зовнішньої реклами на підставі рішення виконавчого органу сільської, селищної, міської ради, який дає право на розміщення зовнішньої реклами на певний строк та у певному місці (постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Типових правил розміщення зовнішньої реклами» від 29 грудня 2003 року № 2067);

– дозвіл – спеціальний дозвіл (ліцензія) на користування надрами, який надається у порядку, визначеному законодавством, і надає суб'єкту господарювання право на користування ділянкою надр із зазначеною у дозволі метою (постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження

Порядку проведення у 2005 році аукціонів з продажу спеціальних дозволів (ліцензій) на користування надрами» від 30 серпня 2005 року № 828) тощо [365; 374; 376; 387].

Узагальнюючи наведену вище інформацію, можна констатувати, що дозвіл – це надання згоди на щось, зокрема на провадження певної діяльності. В адміністративно-правовій площині дозвіл – це юридичний акт держави, який надає певне право. Зміст цього терміна часто переплітається зі змістом поняття «ліцензія». У законах обидві ці категорії («ліцензія» і «дозвіл») вжито синхронно (паралельно), термін «дозвіл» застосовано з уточненням у дужках «ліцензія», або навпаки. Основні вимоги, що пред'являються до обох понять у законах, механізм видачі та припинення їх є ідентичними, тобто законодавець підтверджує, що ці поняття тотожні за своєю суттю і змістом. Невідповідністю означені фактичні відносини. Тут держава вимагає для здійснення одних видів господарської діяльності отримання дозволу, для здійснення інших – ліцензії, для третіх – і дозволів, і ліцензії. Поняття ліцензії визначено як дозвіл на ведення будь-якої діяльності (ліцензія на ввезення, вивіз будь-якого товару) [437, с. 97; 539, с. 85]. Таким чином, ці два поняття за своїм змістом є ідентичними та передбачають спеціальний дозвіл держави, що надає право на здійснення певного виду діяльності за умов дотримання певних вимог, передбачених законодавством. Обидві категорії є компонентами одного дозвільного режиму, який становить легальну можливість особи як юридичної, так і фізичної, через подання до відповідного органу заяви про дозвіл здійснити певні визначені дії, що надається державою (зайнятися фармацевтичною діяльністю, придбати зброю тощо) [529, с. 24].

У галузі податкової діяльності термін «дозвіл», а також похідна від нього категорія дозвільної процедури належного висвітлення на сьогодні не набули. Так, ані в нормативно-правових актах, ані на сторінках наукової літератури немає єдиного підходу як до тлумачення дозвільних процедур загалом, так і до визначення останніх у сфері діяльності Державної

податкової служби України.

Пояснюється це тим, що в сучасній науці адміністративного права та державного управління виділяють одразу декілька рівнозначних у деяких моментах за своєю сутністю понять, що характеризують дозвільний напрям роботи органів влади, у тому числі ДПС, а саме: довільна система та дозвільна процедура або ж провадження.

Найчастіше в доктринальних і законодавчих джерелах діяльність з надання дозволів називають саме дозвільною системою. Наприклад, у Законі України «Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності» від 6 вересня 2005 року № 2806-IV визначено, що дозвільна система у сфері господарської діяльності – сукупність урегульованих законодавством відносин, які виникають між дозвільними органами, адміністраторами та суб'єктами господарювання у зв'язку з видачею документів дозвільного характеру, переоформленням, анулюванням документів дозвільного характеру [359]. Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про дозвільну систему» від 12 жовтня 1992 року № 576, дозвільна система – це особливий порядок виготовлення, придбання, зберігання, перевезення, обліку й використання спеціально визначених предметів, матеріалів і речовин, а також відкриття та функціонування окремих підприємств, майстерень і лабораторій з метою охорони інтересів держави та безпеки громадян [363].

На думку науковців, зокрема Д. Н. Бахраха, дозвільна система – це врегульована правом сукупність суспільних відносин між суб'єктами адміністративної влади та громадянами (організаціями), що виникають у зв'язку з видачею дозволу на заняття певною діяльністю та подальшим наглядом за дотриманням правил і умов здійснення дозволеної діяльності. Причому мета дозвільної системи – забезпечення безпеки громадян, суспільства, держави [46, с. 451; 254, с. 93–94]. На думку Т. П. Мінки та В. А. Гуменюка, дозвільна система – це об'єктивно існуюча й наділена певними якісними характеристиками сукупність правових відносин, які



виникають між фізичними та юридичними особами, з одного боку, а також суб'єктами державного управління та іншими контрагентами – з іншого, спрямована на реалізацію суб'єктивних прав з приводу здійснення дозволених законом дій щодо таких предметів, створінь, процесів у природі чи суспільстві, неврегульоване використання або функціонування яких може завдати шкоди інтересам людини, суспільства й держави [121, с. 2–3; 283, с. 321]. В. І. Сіверін у своїй дисертаційній роботі надає визначення дозвільної системи, відповідно до якого це – заснована на відповідних нормах або правилах сукупність правових відносин, які формуються з приводу здійснення суб'єктами публічної адміністрації дозвільної діяльності. Тобто дозвільна система та дозвільна діяльність співвідносяться як частки цілого [427, с. 41]. В. І. Сіверін також зазначає, що дозвільними є суспільні відносини у сфері організації дозвільної діяльності та надання дозвільних послуг, а також контролю такої діяльності й законності надання дозвільних послуг, урегульовані нормами різних галузей права, забезпечувані державним примусом вольові відносини, які виражаються в конкретному зв'язку між суб'єктом надання дозвільних послуг з приводу організації та контролю такої діяльності, а також між суб'єктами публічної адміністрації, які надають дозвільні послуги, та відповідними суб'єктами, які мають бажання отримати останні [427]. О. В. Харитонов надає визначення дозвільної системи як сукупності правовідносин, що виникають з метою забезпечення суспільної безпеки між органами державної виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, уповноваженими видавати дозволи, з одного боку (дозволитель), а також фізичними або юридичними особами, з іншого (заявник), щодо можливості здійснення останніми дій, спрямованих на отримання в особливому порядку певних прав або повноважень заявником з приводу користування такими речовинами, матеріалами, предметами або зайняття видами діяльності, які можуть бути небезпечні для життя і здоров'я людини, загрожувати державним інтересам, з наступним здійсненням контролю й нагляду з боку дозволителя за дотриманням установлених

правил, а також притягнення винних (за наявності підстав) до встановленої законом відповідальності [138; 500].

М. М. Бурбика, А. В. Солонар та К. Д. Янішевська пропонують розглядати категорію дозвільної системи в широкому та вузькому значенні. Так, у широкому значенні, на думку авторів, дозвільна система – це сукупність правил, які передбачають отримання дозволу на здійснення певної діяльності й регламентують контроль за нею. У вузькому значенні йдеться про особливий порядок здійснення визначених дій над законодавчо закріпленим переліком об'єктів, проведення операцій, які вимагають спеціального дозволу компетентних органів. Дозвільна система передбачає отримання таких дозвільних документів: спеціальний дозвіл; ліцензія; сертифікат [75, с. 145].

Не менше коло тлумачень передбачає поняття дозвільної процедури (провадження). Наприклад, Л. В. Карабут, В. І. Ткаченко, О. В. Кузьменко, О. М. Бокій вважають, що дозвільна процедура – це регламентована адміністративно-процесуальними нормами діяльність органів публічної адміністрації, під час якої вирішуються питання щодо забезпечення реалізації прав фізичних та юридичних осіб на виконання певних дій або зайняття певними видами діяльності шляхом надання їм відповідного дозволу [65, с. 147; 348, с. 127; 224, с. 236]. На думку С. В. Лихачова, дозвільне провадження – це особливий вид адміністративного процесу, сукупність послідовних дій, урегульованих адміністративно-процесуальними нормами, які забезпечують певний порядок реалізації дозвільної політики, відповідної конституційним положенням щодо напрямів державного будівництва. Дозвільне провадження – це також сукупність взаємопов'язаних стадій, кожна з яких вирішує конкретні завдання. Усі стадії спрямовані на виконання єдиної мети провадження. Від того, яка ця мета (інакше кажучи, на основі яких цінностей, з якою метою створено вказаний інститут, задля чого і на яких засадах функціонує це провадження) залежить і сутнісна спрямованість дозвільної системи як такої [250, ч. 44–45].

Натомість Ю. А. Хатанюк, Ю. С. Кіцул, Г. О. Лиско зауважують, що дозвільною процедурою варто розуміти врегульовану правом сукупність суспільних відносин суб'єктів адміністративної влади із фізичними та юридичними особами, що виникають у зв'язку з видачею дозволів на заняття певними видами діяльності та подальшим наглядом за дотриманням правил і умов здійснення дозволеної діяльності. Особливостями дозвільного провадження вчені вважають такі: загальнодержавний, підзаконний та виконавчо-розпорядчий характер; здійснюється особливою групою державних органів, на які покладено обов'язки з практичної реалізації функцій держави; здебільшого має попереджувальний (профілактичний) характер; його сутність становлять встановлені нормативно-правовими актами правила діяльності, дії або поведінка громадян, юридичних осіб, державних органів і їх посадових осіб та контроль і нагляд за їх виконанням [245; 501]. Крім того, у сучасній правовій літературі серед дозвільних процедур виокремлюють:

– процедури щодо видачі дозволів (у тому числі узгодження) на зайняття певним видом діяльності. До цієї групи належить видача свідоцтв про право на зайняття нотаріальною діяльністю, дозволу на діяльність з випуску й обігу цінних паперів, дозволу на право керування транспортними засобами і видача свідоцтв про право керування цими засобами, дозволу на виконання міжнародних польотів цивільних повітряних суден, узгодження проектів конструкцій транспортних засобів у частині дотримання вимог забезпечення безпеки дорожнього руху тощо;

– процедури, пов'язані з видачею ліцензій (спеціальний вид дозволу) на певний вид діяльності;

– процедури, пов'язані з видачею дозволів на операції з певними об'єктами (на придбання, збереження, носіння та перевезення зброї, боєприпасів, вибухових речовин, інших предметів і речовин, щодо збереження та використання яких установлені спеціальні правила; на рух транспортних засобів з великогабаритними, великоваговими, небезпечними

вантажами; на придбання вибухових матеріалів підприємствами та організаціями тощо);

– процедури, пов'язані з отриманням дозволу на проведення окремих заходів (наприклад, дозволу на проведення зборів, мітингів, маніфестацій і демонстрацій, проведення різних спортивних, видовищних та інших масових заходів) та дозволів і узгоджень на розміщення певних об'єктів (дозвіл на спорудження об'єктів міськбуду, узгодження проектів землевпорядкування, проектів будівництв тощо) [245; 501].

Отже, аналіз категорій «дозвільна система» та «дозвільна процедура (провадження)» засвідчив їх близький зміст, адже в обох випадках ідеться про діяльність з надання спеціального державного документа, який може мати форму як безпосередньо дозволу, так і сертифіката, ліцензії, спеціального дозволу тощо. Подібний документ посвідчує та надає особливе право на зайняття якоюсь діяльністю, придбання товарів певного виду, проведення конкретних робіт тощо. Причому слід розмежовувати поняття дозвільної системи та дозвільної процедури (проваджень). Так, на підставі узагальнення наукових думок і наявних законодавчих положень можна стверджувати, що дозвільна система – це сукупна назва діяльності держави з оформлення та надання документів дозвільного характеру в певній сфері, наприклад, дозвільна система у сфері господарської діяльності. Тобто йдеться про характеристику напряму роботи, яка охоплює різний адміністративний інструментарій.

Дозвільна процедура або провадження є вужчими за змістом поняттями, ніж дозвільна система, та характеризують сукупність нормативно встановлених, послідовних адміністративних операцій конкретного органу державної влади, спрямованих на оформлення та видачу дозвільного документа (дозволу, ліцензії тощо), який надає виключне, індивідуальне право на певні дії. Причому варто зауважити, що дозвільна процедура та дозвільне провадження є цілком ідентичними поняттями, оскільки протилежне на сьогодні недоведене, а етимологія слів «провадження» та «процедура» близькі за значенням. У зв'язку

з цим наявна ситуація простого заміщення термінів.

З метою характеристики дозвільних процедур у діяльності Державної податкової служби України проаналізуємо їх загальне місце в роботі вказаного органу. Так, відповідно до Положення про Державну податкову службу України, на ДПС покладаються повноваження щодо здійснення:

– ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами;

– ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва пального, з оптової, роздрібною торгівлі, зберігання пального та контроль за таким виробництвом [369].

Порядок здійснення дозвільних процедур з видачі ліцензій відповідно до покладених на ДПС повноважень регламентовано спеціальною нормативно-правовою базою, зокрема Законом України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального» від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР. Зазначений нормативний акт визначає основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібною торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим та зерновим дистилятом, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, дистилятом виноградним спиртовим, спиртом-сирцем плодовим, біоетанолом, алкогольними напоями, тютюновими виробами та паливом, забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян, а також посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального на території України [354].

Так, Державна податкова служба України видає, призупиняє, анулює ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного, плодового та зернового дистиляту, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового

ректифікованого плодового, дистиляту виноградного спиртового, спирту-сирцю плодового, біетанолу, алкогольних напоїв та тютюнових виробів і пального [354].

Ліцензії на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією видаються лише тим суб'єктам господарювання (у тому числі іноземним суб'єктам господарювання, які діють через своє зареєстроване постійне представництво), які мають повний технологічний цикл виробництва, включаючи викурку і витримку. Суб'єкт господарювання (у тому числі іноземний суб'єкт господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво), який отримав ліцензію на виробництво коньяку та алкогольних напоїв за коньячною технологією, має право здійснювати оптову торгівлю спиртом коньячним і плодовим та зерновим дистилятом без отримання окремої ліцензії на таку оптову торгівлю. Суб'єкт господарювання (у тому числі іноземний суб'єкт господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво), який отримав ліцензію на виробництво алкогольних напоїв (вин виноградних, вин плодово-ягідних або напоїв медових) та виробляє їх з виноматеріалів (виноградних, плодово-ягідних або медових) виключно власного виробництва (не придбаних), має право здійснювати оптову торгівлю зазначеними алкогольними напоями без отримання окремої ліцензії на таку оптову торгівлю [354].

Причому існують певні особливості ліцензування в кожному окремому випадку. Так, ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового та зернового дистиляту, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, дистиляту виноградного спиртового, спирту-сирцю плодового, біетанолу видаються суб'єктам господарювання (у тому числі іноземним суб'єктам господарювання, які діють через своє зареєстроване постійне представництво) – юридичним особам, а на виробництво алкогольних напоїв і тютюнових виробів – усім суб'єктам господарювання (у тому числі іноземним суб'єктам господарювання, які діють через своє зареєстроване

постійне представництво).

Ліцензії на виробництво тютюнових виробів видаються лише суб'єктам господарювання (у тому числі іноземним суб'єктам господарювання, які діють через своє зареєстроване постійне представництво), які мають повний технологічний цикл виробництва тютюнових виробів, включаючи виготовлення тютюнової суміші, сигаретні цехи. Для суб'єктів господарювання (у тому числі іноземних суб'єктів господарювання, які діють через своє зареєстроване постійне представництво), які отримали ліцензію на виробництво тютюнових виробів у порядку, визначеному законом, але не здійснюють повного циклу виробництва тютюнових виробів, ліцензія дійсна до кінця її строку.

Натомість ліцензії на право виробництва пального видаються з додатковим наданням таких документів, як:

- документи, що підтверджують право власності або право користування земельною ділянкою, або інше передбачене законодавством право землекористування на земельну ділянку, на якій розташований об'єкт для виробництва пального, чинні на дату подання заяви та/або на дату введення такого об'єкта в експлуатацію, будь-якого цільового призначення;

- акт вводу в експлуатацію об'єкта або акт готовності об'єкта до експлуатації, або сертифікат про прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, або інші документи, що підтверджують прийняття об'єктів в експлуатацію відповідно до законодавства, щодо всіх об'єктів у місці виробництва пального, необхідних для виробництва та зберігання пального;

- документ, що підтверджує акредитацію випробувальної лабораторії з визначення показників якості пального, виданий уповноваженим органом, та договір з акредитованою відповідно до законодавства лабораторією (у разі відсутності власної акредитованої лабораторії);

- дозвіл на виконання робіт підвищеної небезпеки та експлуатацію (застосування) машин, механізмів, устаткування підвищеної небезпеки;

– технологічна документація (стандарти, регламенти, технологічні інструкції), що стосується виробництва та зберігання пального; технічні умови щодо виробництва пального заданої якості, які повинні відповідати вимогам технічних регламентів та національним стандартам з якості пального [354].

У зазначеному Законі також встановлено чіткий перелік підстав анулювання ліцензій. Так, ліцензія анулюється Державною податковою службою України шляхом прийняття відповідного письмового розпорядження на підставі: заяви суб'єкта господарювання (у тому числі іноземного суб'єкта господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво); рішення про скасування державної реєстрації суб'єкта господарювання (у тому числі іноземного суб'єкта господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво); несплати чергового платежу за ліцензію протягом 30 днів від моменту призупинення ліцензії; рішення суду про встановлення факту незаконного використання суб'єктом господарювання (у тому числі іноземним суб'єктом господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво) марок акцизного податку; рішення суду про встановлення факту фальсифікації суб'єктом господарювання (у тому числі іноземним суб'єктом господарювання, який діє через своє зареєстроване постійне представництво) алкогольних напоїв або тютюнових виробів, або пального; отримання від уповноважених органів інформації, що документи, копії яких подані разом із заявою на отримання ліцензії, не видавалися/не погоджувалися такими органами; рішення суду про встановлення невідповідності матеріально-технічної бази вимогам законодавства до малих виробництв виноробної продукції тощо [354].

Таким чином, проаналізовані положення законодавства засвідчили, що дозвільні процедури в роботі органів Державної податкової служби України займають незначну частку функціоналу останньої. Вказані процедури пов'язані з виданням особливих видів дозволів (ліцензій – право суб'єкта господарювання на провадження виду господарської діяльності або частини виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню) на зайняття



виробництвом або торгівлею спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, а також пального [381]. У сукупності дозвільні процедури становлять окремий напрям роботи ДПС, пов'язаний з регулюванням і забезпеченням державної політики в секторі обігу спиртовмісних речовин, тютюнових виробів та пального.

Крім того, подібні дозвільні процедури за своєю природою є унікальною сукупністю операцій адміністративного характеру, адже вони жодним чином не дублюються в роботі інших органів влади та загалом є продуктом виключної компетенції Державної податкової служби.

На підставі результатів аналізу поглядів теоретиків права, а також законодавчих положень національного нормативно-правового сектору можна стверджувати, що дозвільні процедури в діяльності Державної податкової служби України – це визначені законодавством, послідовно впорядковані дії підрозділів ДПС України, пов'язані з виданням особливого виду дозволів, ліцензій на провадження діяльності суб'єктами господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального; з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами, паливом, зберігання пального, а також призупинення та анулювання цих ліцензій.

#### **4.3. Реєстраційні процедури в діяльності Державної податкової служби України**

Одним з виокремлених нами видів адміністративних процедур, що реалізуються в діяльності Державної податкової служби України, є реєстраційні. За змістом вони схожі на дозвільні, однак низка їхніх специфічних рис вирізняє їх з-поміж значного масиву адміністративних важелів, доступних для використання в процесі виконання ДПС своїх завдань.

Специфіка реєстраційних процедур виявляється вже власне в змісті слова «реєстрація». У довідниковій літературі існує чимало визначень цього терміна. Походить він з польської та латинської мов, а саме схожих між собою слів (польського «rejestr» та латинського «regestum») й означає «внесене, записане» [486]. Згідно зі словниками, зазначене поняття тлумачать таким чином: внесення в список, у книгу; складання переліку, опису; запис фактів чи явищ з метою обліку, надання факту законності; вносити кого-, що-небудь у список, книгу для запису справ, документів, майна, земельних володінь з метою обліку або надання йому законної чинності; фіксувати, переважно за допомогою приладів, яке-небудь явище, спостереження, якийсь факт тощо [85, с. 1208; 184, с. 104; 434, с. 422].

Варто зауважити, що категорію реєстрації в науковому середовищі досліджували здавна. Так, ще 1899 року К. Арсен'єв та Е. Петрушевський зазначали, що реєстрація – це запис в офіційних книгах чи списках торговельних або промислових підприємств, який існує в державах Західної Європи з досить давнього часу. Ще в період Римської імперії, імовірно, у зв'язку з цеховою організацією, був звичай ведення особливих списків, до яких вносилися усі торговці та промисловці, які належали до певної корпорації, тощо. Частково ці списки слугували для розподілу податків, котрі стягувалися з поселення. У середньовіччі, коли панував цеховий устрій, заняття промислом або торгівлею було тісно пов'язане з належністю до цеху, а вступ до цеху вимагав унесення імені нового члена до відповідних списків. Зазначене зумовлювало існування значної кількості реєстрів, які збереглися в архівах італійських і деяких французьких міст [30, с. 455–457; с. 122, с. 14].

О. О. Сосновик наголошує на співвідношенні терміна «реєстрація» з поняттями «фіксація», «облік». На підставі цього вчений доходить висновку про те, що будь-яка реєстрація – це облік, але не будь-який облік є реєстрацією. Отже, поняття «реєстрація» є вужчим, ніж поняття «облік» [452, с. 147].

Узагальнюючи мовознавчі положення, можна стверджувати, що

реєстрація – це обліково-засвідчувальна діяльність інформаційного характеру, метою якої є закріплення певних юридичних фактів у встановленій формі.

Дещо іншого значення реєстрація набуває в сучасній науці адміністративного права, де вона становить одну з центральних проблематик, з приводу якої постійно виникає полеміка. Причому в зазначеній галузі юридичної реальності категорія реєстрації доволі часто суміжно використовується в такій поняттєвій конструкції, як реєстраційна процедура. Наприклад, Ю. М. Козлов вважає, що реєстрація або ж реєстраційна процедура – це акт офіційного визнання законності відповідних дій і правових актів [9, с. 402–403].

О. І. Рябко тлумачить реєстрацію як контрольний-правовий засіб, за допомогою якого підконтрольний суб'єкт, який виконав усі приписи закону щодо виконання дій, оформлення документів, сплати мит, повинен бути зареєстрований, а орган, що реєструє, не вправі йому відмовити. Реєстрація, тобто внесення до спеціальних списків, реєстрів, реєстрів, кадастрів різних фактів, що мають юридичне значення, матеріальних об'єктів, нерухомості, юридичних актів, підприємств проводиться головним чином з метою обліку [413, с. 104].

І. М. Лазарєв зазначає, що реєстрація є одним із видів адміністративних процедур, що проводяться органами виконавчої влади щодо громадян та їх організацій. Реєстраційні адміністративні процедури передбачають діяльність органів виконавчої влади, урегульовану адміністративно-процесуальними нормами, під час якої вирішуються питання щодо офіційного визнання законності існування певних матеріальних об'єктів і юридичних фактів [238, с. 17]. Д. М. Бахрах вважає, що реєстрація полягає в перевірці законності фактів, їхньому офіційному визнанні й подальшому обліку. Її здійснення покладено на уповноважені державні органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування [46, с. 377; 122, с. 18–19].

О. В. Кузьменко наводить таке визначення терміна «реєстраційна

процедура»: «Юридична процедура, що передбачає низку заходів, у результаті яких здійснюється документальне підтвердження правового статусу суб'єкта або наділення новими правовими ознаками об'єкта» [224]. О. Г. Юшкевич вважає, що реєстраційна процедура – це діяльність публічної адміністрації щодо розгляду й вирішення у встановленому порядку індивідуально-конкретних справ у сфері державної реєстрації шляхом внесення відомостей про об'єкти реєстрації у відповідний реєстр з метою встановлення юридично значущих фактів і прав суб'єктів реєстраційних правовідносин та винесення за результатами індивідуального акта в межах нормативно врегульованої процедури [543, с. 13]. О. М. Добров визначає реєстраційну процедуру як підзаконну, виконавчо-розпорядчу діяльність спеціально уповноважених підрозділів зі здійснення реєстрації громадян, які реалізують свої права на свободу пересування, вибору місця перебування та проживання, окремих матеріальних об'єктів, що є джерелами підвищеної небезпеки, носіїв інформації, необхідних для ідентифікації особи, а також контролю за дотриманням правил реєстрації з метою забезпечення безпеки особи, суспільства й держави [123, с. 166; 143, с. 111].

М. П. Гурковський стверджує, що реєстраційна процедура – це послідовна діяльність публічної адміністрації, яка в межах покладеної на неї компетенції здійснює реєстрацію відповідних об'єктів і заносить інформацію у відповідний реєстр. До характерних ознак подібних процедур, на його думку, належать:

– по-перше, реєстраційне провадження – це в будь-якому разі послідовні дії публічних органів управління з прийняття юридичного рішення, здебільшого видача підтверджувального документа, що засвідчує здійснення реєстраційної процедури;

– по-друге, особливістю цього виду адміністративного впровадження є множинність суб'єктів, правомочних здійснювати цю діяльність. Реєстраційні органи здійснюють такі повноваження: проведення реєстраційних дій; видача свідоцтва про здійснені реєстраційні дії; анулювання реєстрації у випадках, передбачених законом; ведення єдиних

реєстрів; здійснення контрольних функцій за дотриманням вимог та умов щодо проведення реєстраційних дій;

– по-третє, сторонами реєстраційного провадження є: особа, зацікавлена в реалізації своїх прав і законних інтересів (громадяни і їх організації); орган публічної адміністрації (посадова особа цього органу), який компетентний у здійсненні процедури реєстрації, що дозволяє реалізовувати ці права [123, с. 164, 166].

Т. О. Коломоєць визначає реєстраційну процедуру як регламентовану адміністративно-процесуальними нормами діяльність уповноважених органів публічної адміністрації, під час якої вирішуються питання про офіційне визнання законності правових актів; законності дій юридичних і фізичних осіб; наділення суб'єктів права відповідними правами або обов'язками, а також про облік або фіксацію юридичних фактів шляхом закріплення їх у реєстраційних документах [17, с. 244].

А. І. Сапожніков наголошує на тому, що реєстраційна процедура – це комплекс здійснюваних уповноваженими органами виконавчої влади процесуальних дій, спрямованих на визнання державою відповідних прав фізичних та юридичних осіб шляхом їх письмової фіксації в спеціальному державному документі: реєстрі, журналі, книзі. В. В. Галунько, П. В. Діхтієвський, С. Г. Стеценко та інші автори підручника «Адміністративне право України. Повний курс» адміністративними процедурами визнають встановлений чинним законодавством порядок діяльності суб'єктів публічного адміністрування, під час якої здійснюється документальне підтвердження правового статусу суб'єкта або наділення новими правовими ознаками об'єкта. Ключовими цілями реєстраційних процедур є такі: офіційне визнання певного права особи; офіційне визнання законності правових актів; засвідчення певного статусу фізичної чи юридичної особи; облік юридичних фактів. Ознаками реєстраційних процедур є такі: це послідовні дії суб'єктів публічного адміністрування; множинність суб'єктів, правомочних здійснювати реєстраційну діяльність;

множинність об'єктів реєстраційної діяльності; можливість оскарження рішення в передбачених законом випадках [18, с. 202].

Ю. М. Козлов і Л. Л. Попов відносять реєстрацію, поряд з ліцензуванням і порядком прийняття правових актів управління, до адміністративно-процедурного провадження. Реєстрація – акт офіційного визнання законності відповідних дій. Метою реєстрації є забезпечення законності здійснення у сфері державного управління певних дій, що становлять значний публічно-правовий інтерес, та гарантування прав і законних інтересів фізичних і юридичних осіб, а також різноманітних недержавних утворень [9, с. 398].

На думку Ю. Назарової, реєстрація фактично складається з власне реєстрації, яка закінчується отриманням свідоцтва про таку реєстрацію, і процедур, що завершують реєстрацію, але без яких фізична особа не зможе займатися відповідною діяльністю і які по суті належать до процедури реєстрації [293, с. 29].

Слід навести досить слушну в окремих аспектах думку А. І. Каплунова, який у своїх наукових працях розглядав зміст реєстрації державного характеру. Учений стверджує, що державна реєстрація актів, документів, прав, об'єктів широко застосовується в різних сферах діяльності суспільства й держави (економічної, соціальної та адміністративно-політичної). Реєстрацію дослідник тлумачить як один з методів державного управління, складову функцій державних органів виконавчої влади з контролю та нагляду. Вона здебільшого має обов'язковий характер для фізичних і юридичних осіб, а також слугує умовою визнання їхньої діяльності правомірною (легальною). Водночас реєстрація дозволяє шляхом перевірки законності певних фактів, дій, виникнення та припинення прав і обов'язків конкретних суб'єктів забезпечувати захист інтересів суспільства та держави, можливість реалізації й захисту прав громадян, їхніх об'єднань та організацій. Процесуальною формою здійснення державної реєстрації є реєстраційне виробництво, метою якого є визнання, охорона й забезпечення захисту особистих немайнових і майнових прав фізичних та юридичних осіб

[180].

Зміст окремих реєстраційних процедур прямо передбачено на рівні чинного законодавства України. Наприклад, у Законі України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» від 15 травня 2003 року № 755-IV зазначено: «Державна реєстрація юридичних осіб, громадських формувань, що не мають статусу юридичної особи, та фізичних осіб – підприємців – офіційне визнання шляхом засвідчення державою факту створення або припинення юридичної особи, громадського формування, що не має статусу юридичної особи, засвідчення факту наявності відповідного статусу громадського об'єднання, професійної спілки, її організації або об'єднання, політичної партії, організації роботодавців, об'єднань організацій роботодавців та їхньої символіки, засвідчення факту набуття або позбавлення статусу підприємця фізичною особою, зміни відомостей, що містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, про юридичну особу та фізичну особу – підприємця, а також проведення інших реєстраційних дій, передбачених цим Законом» [357].

Відповідно до положень Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 1 липня 2004 року № 1952-IV, ця реєстраційна процедура становить офіційне визнання і підтвердження державою фактів набуття, зміни або припинення речових прав на нерухоме майно, обтяжень таких прав шляхом внесення відповідних відомостей до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно [356].

Схожі положення містяться в Законі України «Про державну реєстрацію актів цивільного стану» від 1 липня 2010 року № 2398-VI де зазначено, що Державна реєстрація актів цивільного стану проводиться з метою забезпечення реалізації прав фізичної особи та офіційного визнання і підтвердження державою фактів народження фізичної особи та її походження, шлюбу, розірвання шлюбу, зміни імені, смерті. Державна реєстрація актів цивільного стану проводиться шляхом складення актових

записів цивільного стану. Актовий запис цивільного стану – це документ органу державної реєстрації актів цивільного стану, який містить персональні відомості про особу та підтверджує факт проведення державної реєстрації акта цивільного стану [355].

Таким чином, реєстраційна діяльність є важливою та досить об'ємною частиною роботи органів публічної адміністрації, а також поліаспектною проблемою в науковій площині. Реєстраційні процедури – це форма вираження такої діяльності, що в узагальненому вигляді становить нормативно визначену, упорядковану сукупність оцінювальних, засвідчувально-облікових дій, спрямованих на підтвердження певних юридично значущих фактів і закріплення їх у законодавчо визначеній формі (реєстрі, списку, обліку тощо). За своєю сутністю ці процедури схожі на дозвільні, але мають принципово іншу внутрішню суть. Адже головною метою реєстрації є саме посвідчення певного факту, його юридично значуще «нотування», у той час як дозвільна діяльність – це акт надання індивідуального права. У деяких випадках ці два різновиди процедур можуть використовуватись органами публічної адміністрації суміжно, як важелі впливу на суспільні відносини за конкретним напрямом.

Проектуючи досягнуті результати дослідження на сферу діяльності Державної податкової служби України, варто зауважити, що в роботі цього органу наявна ситуація тісного взаємозв'язку дозвільних і реєстраційних процедур, на що варто звернути окрему увагу.

Так, наприклад, дозвільна діяльність ДПС із надання ліцензій на заняття виробництвом і торгівлю спиртовмісними продуктами, тютюновими виробами та пальним пов'язана з численними реєстраційними процедурами, спрямованими на засвідчення інформації про суб'єктів господарювання в державних реєстрах, а саме:

– Єдиному державному реєстрі виробників спирту етилового, коньячного і плодового та зернового дистиляту, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого



плодового, дистиляту виноградного спиртового, спирту-сирцю плодового, біостанолу, алкогольних напоїв та тютюнових виробів – перелік виробників спирту етилового, коньячного і плодового та зернового дистиляту, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, дистиляту виноградного спиртового, спирту-сирцю плодового, біостанолу, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, який містить визначені законодавством відомості про виробників спирту, лікеро-горілчаних виробів, тютюнових виробів;

– Єдиному державному реєстрі обладнання для промислового виробництва сигарет та цигарок – перелік технологічного обладнання для промислового виробництва сигарет і цигарок, що містить визначені законодавством відомості про таке обладнання;

– Єдиному державному реєстрі суб'єктів господарювання, які отримали ліцензії на право виробництва, зберігання, оптової та роздрібною торгівлі пальним, та місць виробництва, зберігання, оптової та роздрібною торгівлі пальним – перелік суб'єктів господарювання (у тому числі іноземних суб'єктів господарювання, які діють через своє зареєстроване постійне представництво), які отримали ліцензії на право виробництва, зберігання, оптової та роздрібною торгівлі пальним, та місць виробництва, зберігання, оптової та роздрібною торгівлі пальним у розрізі суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність на таких місцях на підставі виданих ліцензій тощо [354].

Безпосередньо пов'язані з дозвільними також реєстраційні процедури, спрямовані на закріплення інформації в Єдиному державному реєстрі місць зберігання. Його ведення регламентовано наказом Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання та форми довідки про внесення місця зберігання до Єдиного державного реєстру» від 28 травня 2002 року № 251. Так, Єдиний державний реєстр місць зберігання – це перелік місць, що використовуються для зберігання спирту, та приміщень, що використовуються для зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів,

який містить відомості про місцезнаходження місць зберігання та відомості про заявників. До Єдиного реєстру вносять такі дані: відомості про заявника – ідентифікаційний код (номер), найменування (прізвище, ім'я, по батькові), місцезнаходження або місце проживання (поштовий індекс, область, район, місто, вулиця, номер будинку), серія та номер ліцензії, виданої заявнику на відповідний вид діяльності; відомості про місце зберігання – місцезнаходження (поштовий індекс, область, район, місто, вулиця, номер будинку), площа місця зберігання (місткість місця зберігання спирту), вид продукції, що зберігається; дата включення місця зберігання до Єдиного реєстру; серія, номер і дата видачі довідки про внесення місця зберігання до Єдиного реєстру; підстави та дата виключення місця зберігання з Єдиного реєстру [370].

Крім того, у Єдиному реєстрі також фіксують: місця зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів; місця зберігання спирту суб'єктів підприємницької діяльності – виробників спирту та алкогольних напоїв; місця зберігання спирту суб'єктів підприємницької діяльності, які отримують спирт для забезпечення виробничих та інших потреб, якщо його кількість перевищує 100 декалітрів на квартал [370].

За фактом реєстрації у вказаному Реєстрі Державна податкова служба України видає спеціальну довідку, що є документом суворого звітності. Виготовлення бланків довідок здійснюється на спеціальному папері, що забезпечує захист від підробки. Орган державної податкової служби, що видає довідки, реєструє їх у журналі обліку видачі довідок за формою згідно з додатком. Довідка заповнюється уповноваженою на те посадовою особою органу державної податкової служби, підписується керівником або його заступником і засвідчується печаткою. Записи в довідці здійснюються комп'ютером або друкарською машинкою. У тексті довідки виправлення не допускаються. Довідка повинна знаходитися в місці зберігання та пред'являтися працівникам контролюючих органів, які мають відповідні повноваження на здійснення перевірки [370].

Низку адміністративних процедур реєстраційної спрямованості передбачено нормами наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» від 14 листопада 2014 року № 1130. Здійснення реєстраційних процедур, відповідно до вказаного документа, передбачає внесення відомостей у спеціальний реєстр – автоматизований банк даних, створений для забезпечення: реєстрації та єдиного обліку платників ПДВ; єдиних принципів ідентифікації платників ПДВ; контролю за справлянням податку на додану вартість; організації суцільного й вибіркового аналізу [367].

У Реєстр включають такі види даних: ідентифікаційні – індивідуальний податковий номер, код за ЄДРПОУ, податковий номер, який надають контролюючі органи, реєстраційний номер облікової картки платника податків, а також найменування – для юридичних осіб та прізвище, ім'я, по батькові – для фізичних осіб – підприємців; реєстраційні – дані про реєстрацію, перереєстрацію, анулювання реєстрації платника ПДВ; кількісні – дані щодо загальних сум оподатковуваних операцій і вартості поставлених товарів (послуг), які зазначаються в реєстраційних заявах; інші дані, передбачені формами документів, встановленими Положенням [367].

Реєстрацію осіб платниками ПДВ, перереєстрацію платників ПДВ проводять шляхом внесення записів до Реєстру із формуванням за кожним таким записом окремого ідентифікатора. Особа є зареєстрованою платником ПДВ з відповідної дати реєстрації, внесеної до Реєстру. Будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації чи прийняла рішення про добровільну реєстрацію як платника ПДВ, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву платника податку на додану вартість із дотримання низки вимог, зокрема:

– заява подається особисто такою фізичною особою або безпосередньо керівником чи представником юридичної особи – платника (в обох випадках з документальним підтвердженням особи та повноважень) до контролюючого органу за місцезнаходженням (місцем проживання) особи;

– реєстраційна заява обов'язково має бути підписана заявником із зазначенням дати;

– реєстраційну заяву подає особа, відповідальна за утримання та внесення податку на додану вартість до бюджету під час виконання договору про спільну діяльність або договору управління майном, одночасно з документами для взяття на облік договору про спільну діяльність або договору управління майном згідно з Порядком обліку тощо [367].

Окремі реєстраційні процедури в діяльності Державної податкової служби України спрямовані на внесення відомостей до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків. Порядок роботи з останнім регламентовано наказом Міністерства Фінансів України «Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків» від 29 вересня 2017 року № 822. Так, зазначений Реєстр створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори в порядку та на умовах, що визначаються Податковим кодексом України й іншими нормативно-правовими актами України, з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотриманням податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [368]. Державний реєстр формується на основі Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів. Складовою частиною Державного реєстру є окремий реєстр Державного реєстру, до якого вноситься інформація про фізичних осіб – громадян України, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та/або номером паспорта. До Державного реєстру вноситься інформація про осіб, які є: громадянами України; іноземцями та особами без

громадянства, які постійно проживають в Україні; іноземцями та особами без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України [368].

Технічні та програмні засоби ведення Державного реєстру повинні забезпечувати: контроль за повнотою внесення записів до Державного реєстру; обробку, аналіз, накопичення та актуалізацію даних, що надходять до Державного реєстру; зберігання відомостей про фізичних осіб протягом 75 років з дати внесення запису про їх смерть; цілісність, доступність і конфіденційність інформації; контроль за проведенням реєстраційних дій; формування довідок, відомостей з Державного реєстру та документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі [368].

Відповідно до Положення, усі фізичні особи – платники податків і зборів реєструються в контролюючих органах шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру. Реєстрація фізичних осіб у Державному реєстрі проводиться в такому порядку: отримання та перевірка документів, які подаються фізичними особами до контролюючого органу для проведення реєстрації, обліку, внесення змін, щодо додержання повноти відомостей, зазначених в Обліковій картці, Повідомленні або Заяві про внесення змін; включення до Державного реєстру відомостей про фізичних осіб, фізичних осіб – підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність; оформлення і видача документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі; внесення до паспорта громадянина України даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру; внесення до паспорта фізичної особи, яка через свої релігійні переконання відмовляється від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і повідомила про це відповідний контролюючий орган, відмітки про право здійснювати будь-які платежі за серією та/або номером паспорта [368].

Окрему групу реєстраційних процедур становлять сукупність

адміністративних дій, спрямованих на засвідчення даних шляхом внесення їх до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб. Так, юридичні особи як платники податків підлягають реєстрації в контролюючих органах за своїм місцезнаходженням, місцезнаходженням відокремлених підрозділів юридичних осіб, а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку). Причому взяття на облік платників податків контролюючими органами здійснюється за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур, що проводяться державними реєстраторами, та процедур узяття на облік платників податків, що забезпечуються контролюючими органами. Обмін відомостями (запитами) про здійснення дій з державної реєстрації та взяття на облік (зняття з обліку) юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців здійснюється у порядку інформаційної взаємодії між Єдиним державним реєстром та інформаційними системами центрального контролюючого органу [373].

Таким чином, у діяльності Державної податкової служби України реєстраційні процедури становлять важливий масив роботи цього органу, що підтверджується відомчою нормативною базою та повноваженнями, покладеними на ДПС. Зазначений вид процедур тісно пов'язаний із дозвільною роботою податкових органів. Так, аналіз нормативних положень засвідчує, що значна частина реєстраційних процедур передусє проведенню окремих дозвільних операцій. В інших випадках реєстрація в роботі досліджуваного органу – це юридичний акт закріплення певних відомостей у спеціальних державних реєстрах. Таким чином, весь масив представленої вище інформації дає підстави стверджувати, що реєстраційні процедури в діяльності Державної податкової служби України – це нормативно визначені, упорядковані, послідовні дії уповноважених підрозділів ДПС з обробки, перевірки інформації та її подальшого внесення в спеціальні державні реєстри, надання таким чином останній юридичного значення.

#### **4.4. Контрольно-наглядові процедури в діяльності Державної податкової служби України**

Ключовою рисою державної влади в будь-якій країні, а також спеціальних офіційних органів, створених для реалізації її волі, є здатність прямого впливу на відносини в суспільстві, а також відслідковування стану останніх для координації відповідно до державної політики в певному секторі життєдіяльності. З цією метою органи державної влади, зокрема Державна податкова служба України, наділені можливістю використовувати спеціальні контрольно-наглядові процедури.

Слід зауважити, що природа контрольно-наглядових процедур, застосовуваних у роботі ДПС, бере свій початок від явищ контролю та нагляду в державній сфері загалом. Зазначені процедури за своєю внутрішньою суттю мають спільні риси з контрольно-наглядовими заходами, які здійснюються іншими органами влади, однак у межах діяльності Державної податкової служби України набувають власних ознак і специфіки реалізації.

Ключовими поняттями, які визначають зміст контрольно-наглядових процедур у цьому контексті, є терміни «контроль» та «нагляд», які зазвичай тлумачать по-різному. Так, слово «нагляд» має такі визначення: наглядати – спостерігати з метою догляду, перевірки; орган, група осіб для спостереження за ким, чим-небудь, за дотриманням певних правил; спостереження з метою перевірки, група осіб, орган для спостереження за ким-небудь або чим-небудь (технічний, санітарний, патентний, прокурорський нагляд) тощо [68; 304; 308].

Більшість учених підтримують позицію про те, що нагляд є формою діяльності держави в особі державних органів з дотримання законності. Так, О. М. Прохоров та О. Л. Соколенко пишуть: «Прокурорський нагляд проводиться з чітким дотриманням законів усіма суб'єктами права. Судовий нагляд постає як процесуальна діяльність судів з перевірки законності й обґрунтованості вироків, рішень, постанов та ухвал посадових осіб, а також

вирішення спорів між судами. Адміністративний нагляд характеризується як діяльність органів державного управління з контролю за дотриманням організаціями посадовими особами і громадянами встановлених державною владою правил з ціллю попередження, припинення та усунення порушень законності в окремих галузях управління» [67, с. 208; 449, с. 64].

На думку В. К. Колпакова, нагляд здійснюється з метою забезпечення неухильного та точного дотримання виконавчо-розпорядчими органами й іншими суб'єктами суспільних правовідносин правил, передбачених нормативними актами [129; 200]. В. М. Манохін зазначає, що нагляд – це один із засобів забезпечення законності й державної дисципліни. Він також полягає в активній діяльності відповідних державних органів та здійснюється за умов додержання певних вимог [444, с. 250–255]. Заслужує на увагу позиція Д. М. Бахраха і В. Г. Татаряна, відповідно до якої нагляд – це контроль за дотриманням правових норм, атрибут адміністративної влади, одна з найважливіших його функцій, що охоплює спостереження за законністю й доцільністю діяльності, оцінку її з правових, наукових, соціально-політичних, організаційно-технічних позицій [7, с. 362; 416, с. 338].

А. П. Калініченко визначає нагляд як безперервний процес цілеспрямованого спостереження та аналізу з боку суб'єктів, наділених відповідними повноваженнями щодо здійснення наглядової діяльності за дотриманням усіх вимог і процедур підприємствами, установами, організаціями, які провадять господарську діяльність [178, с. 126]. В. Ю. Кобринський стверджує, що нагляд – це діяльність державних органів зі спостереження за функціонуванням відповідного підконтрольного об'єкта з метою: отримання повної, об'єктивної та достовірної інформації про стан справ на ньому; застосування заходів щодо виявлення, попередження і припинення правопорушень (із правом прямого втручання в оперативну діяльність об'єкта контролю); надання допомоги підконтрольній структурі в поновленні законності й дисципліни; вжиття заходів щодо притягнення до відповідальності винних осіб. У демократичному суспільстві він є однією з найважливіших



функцій державного управління. Метою державного контролю є не стільки виявлення недоліків, скільки їх своєчасне попередження та виправлення в роботі підконтрольного об'єкта, поновлення законності та дисципліни [189, с. 46].

Натомість І. Я. Хитра тлумачить нагляд як зумовлену об'єктивними та суб'єктивними чинниками складову управління, яка на підставі адміністративно-правових засобів застосовується у сфері господарської діяльності і полягає в спостереженні, аналізі, перевірці підконтрольних господарських установ з метою запобігання та недопущення порушень законності й публічних інтересів, а в разі їх виявлення – притягнення порушників до відповідальності [79, с. 55; 503, с. 52]. С. Г. Стеценко вважає, що державний нагляд – це організаційно-правовий спосіб забезпечення законності та дисципліни, що характеризується виявленням і попередженням правопорушень щодо організаційно не підпорядкованих об'єктів [455, с. 196].

Х. П. Ярмачі визначає нагляд у сфері діяльності органів державної влади як сукупність безперервних дій зі спостереження за додержанням законності у відповідних суспільних відносинах, які здійснюються компетентним на те органом із застосуванням наданих йому законом (підзаконним нормативним актом) повноважень, спрямовані на попередження, виявлення і припинення порушень, а також притягнення порушників до відповідальності [548]. С. Ю. Любімова підтримує позицію, відповідно до якої нагляд у галузі роботи держави – це діяльність спеціальних органів державного управління із систематичного контролю за дотриманням встановлених державних правил підприємствами, установами, організаціями, службовими особами й окремими громадянами. Тобто державним наглядом слід вважати вид державного контролю щодо забезпечення законності, дотримання спеціальних норм, виконання загальнообов'язкових правил, які містяться в законах і підзаконних актах. Здійснення державного нагляду передбачає постійний, систематичний нагляд спеціальних державних органів за діяльністю не підпорядкованих їм органів або осіб з метою виявлення

порушень законності [254, с. 157].

Визначення нагляду в різних сферах діяльності державних органів представлені в положеннях відповідних законодавчих актів. Наприклад, у Законі України «Про карантин рослин» від 30 червня 1993 року № 3348-ХІІ вказано, що державний нагляд – діяльність центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері карантину рослин, що здійснюється періодично, з метою забезпечення дотримання особами фітосанітарних заходів у процесі виробництва, зберігання, транспортування, реалізації, у тому числі експорту, імпорту об'єктів регулювання, встановлених законодавством [379].

Відповідно до положень Закону України «Про адміністративний нагляд за особами, звільненими з місць позбавлення волі» від 1 грудня 1994 року № 264/94-ВР, адміністративний нагляд – це система тимчасових примусових профілактичних заходів спостереження і контролю за поведінкою окремих осіб, звільнених з місць позбавлення волі, що здійснюються органами Національної поліції.

Згідно з нормами Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 5 квітня 2007 року № 877-V, державний нагляд (контроль) – діяльність уповноважених законом центральних органів виконавчої влади, їхніх територіальних органів, державних колегіальних органів, органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування (контролю) в межах повноважень, передбачених законом, щодо виявлення та запобігання порушенням вимог законодавства суб'єктами господарювання та забезпечення інтересів суспільства, зокрема належної якості продукції, робіт та послуг, допустимого рівня небезпеки для населення, навколишнього природного середовища [385].

Не менше коло визначень і наукових поглядів стосовно змістового наповнення має термін «контроль». Відповідно до положень словників, контроль – це: перевірка, облік діяльності кого-, чого-небудь; нагляд за

кимось, чимось, перевірка когось; перевірка, а також нагляд з метою перевірки; контроль над звітністю тощо [77; 308]. Під час дослідження вказаного поняття варто звернути увагу на слушну думку Г. М. Остапович, яка стверджує, що контроль має виключне значення для забезпечення належного рівня та ефективності державного управління чи регулювання в будь-яких сферах суспільної діяльності. Контроль є необхідною умовою ефективності державного управління чи регулювання, оскільки без нього неможливо забезпечити компетентність і конкретність управління. З цього приводу Х. Х. Шнейдер зазначав, що державному управлінню, як і будь-якому іншому процесові управління, притаманна інформаційна природа і воно становить процес прийняття, перетворення, зберігання, використання та передачі інформації. Управління, у якій би сфері воно не здійснювалось, повинно обов'язково супроводжуватись контролем, оскільки останній є інформаційною основою управлінських процесів, причому як для перевірки відповідності підконтрольного об'єкта певним заданим параметрам, так і для перевірки правильності вибору, встановлення цих параметрів. Контроль – явище універсальне, присутнє в будь-яких процесах, що вимагають організації їх проходження. Дослідженням проблем контролю займались не лише вчені-юристи, а й фахівці інших галузей науки: філософії, кібернетики, економіки, медицини, соціології та інші [319; 527].

Водночас саме у сфері юриспруденції зміст контролю було розкрито найбільш широко, зокрема в галузі адміністративного права та державного управління. Так, М. С. Студенікіна вказує, що зміст контролю полягає в спостереженні за відповідністю діяльності підконтрольного об'єкта тим приписам, які він (об'єкт) отримав від керівної ланки (органу чи посадової особи) [457, с. 7]. Досить вдалим, на наш погляд, є визначення контролю, сформульоване В. Г. Афанасьєвим, який стверджує, що контроль – це функція управління, для якої характерна система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням, виявлення результатів дії суб'єкта управління на об'єкт, допущених

відхилень, корегування [34, с. 234–241]. Схожим є визначення контролю, запропоноване Ю. О. Тихомировим, який визначає контроль як перевірку дотримання та виконання нормативно встановлених задач, планів і рішень [319, с. 12; 470, с. 412].

Г. Г. Зайков визначає контроль через призму управлінських завдань, які ним вирішуються, а саме: забезпечення неухильного виконання законів і нормативних актів, що регламентують діяльність державних органів та інших об'єктів управління; досягнення своєрідності і якості виконання прийнятих рішень; підвищення виконавської дисципліни, відповідальності за доручену справу; своєчасне прийняття заходів до усунення виявлених у процесі контролю недоліків; виявлення передового досвіду та впровадження його в практику роботи; сприяння оптимальному добору й розстановці кадрів, своєчасне попередження помилок у їх роботі; надання необхідної допомоги підпорядкованим апаратам і працівникам [296, с. 155–156; 406].

На думку Н. В. Богданова, контроль – це спостереження за відповідністю діяльності об'єкта тим приписам, які він отримав від суб'єкта управління, та виконанням прийнятих рішень [63, с. 6]. Б. М. Лазарев переконує, що контроль – це функція, призначення якої полягає в тому, щоб встановити відповідність чи невідповідність фактичного стану та діяльності об'єктів, що управляються, заданому їх стану. Він дозволяє знаходити та ліквідувати відхилення об'єкта від заданого стану чи коректувати рішення, які були прийняті раніше [164; 237; 416].

В. М. Гаращук зауважує, що контроль – це сукупність різних за формою дій, що здійснюються суб'єктами контролю за поведінкою людей (власною поведінкою), відносинами, які виникають у суспільстві, або для встановлення будь-яких наукових та інших пізнавальних цілей під час дослідження об'єктів матеріального світу. Під час здійснення контролю суб'єкт контролю здійснює перевірку й облік того, як контрольований об'єкт виконує покладені на нього завдання та реалізує свої функції. Контроль використовується для перевірки відповідальності діяльності учасників суспільних відносин встановленим

приписам, у межах яких вони мають діяти і є одним із найважливіших елементів державного управління, основним засобом забезпечення законності й дисципліни в ньому [90, с. 94; 101].

Комплексне визначення контролю пропонує у своїх працях П. М. Любченко. Як відмічає вчений, на сьогодні можна виокремити два підходи до розуміння цього терміна:

– по-перше, контроль – це значущий вплив на діяльність органу, посадової особи, який здійснюється завдяки праву володіння чи користування всіма активами або їх значною частиною; право, яке забезпечує вирішальний вплив на формування складу органів управління, результати голосування та рішення останніх; право давати обов’язкові для виконання вказівки або виконувати безпосередньо функції органу управління;

– по-друге, контроль – це заздалегідь спланована система професійно обґрунтованих дій перевіряючих органів, спрямованих на визначення стану підконтрольного об’єкта щодо його відповідності встановленим вимогам, нормам і стандартам [255, с. 344–345].

О. П. Коренєв аргументує положення, згідно з яким державний контроль здійснюється всіма державними органами в процесі виконання поставлених перед ними й підпорядкованими їм органами (посадовими особами) завдань. Він є складовою державного управління, однією з його функцій, методом реалізації управлінської компетенції. Державний контроль може бути загальним і спеціальним. Загальний контроль охоплює всі аспекти діяльності контролюваного. Спеціальний контроль здійснюється за якимось конкретним питанням, напрямом діяльності підконтрольного об’єкта. Контроль може бути зовнішнім, коли він здійснюється органом, що не належить до системи відомства, яке підлягає перевірці, і внутрішнім, якщо перевірка здійснюється власними силами організації, відомства що перевіряється. Сутність нагляду, на думку вченого, полягає в здійсненні спостереження за виконанням спеціальних правил і норм, встановлених уповноваженими на те органами. По суті, нагляд тісно пов’язаний з

контролем, адже під час його здійснення контролюється дотримання нормативних актів, що регулюють спеціальні питання, органами, підприємствами, установами, організаціями, посадовими особами та громадянами. З огляду на зазначене, нагляд зазвичай має надвідомчий характер [11, с. 257–258, 266; 346, с. 13].

Значний масив наукових джерел також присвячено питанню співвідношення явищ контролю та нагляду. Наприклад, на думку В. Б. Авер'янова, поняття «контроль» та «нагляд» слід розрізняти таким чином: родовим поняттям є «контроль», а «нагляд» є похідним від нього. Нагляд слід розглядати як окремий вид контролю, певну його форму, застосування якої у разі виявлення порушень супроводжується заходами впливу державно-владного характеру [132, с. 346]. В. М. Гаращук зазначає, що контроль слід відрізняти від близького до нього виду державної діяльності – нагляду, хоча в них є деякі однакові риси. Головне, що відрізняє контроль від нагляду – це те, що контролюючий орган має право втручатися в оперативну діяльність підконтрольного об'єкта (іноді аж до підміни собою керівного органу), а також те, що контролюючі органи мають право самостійно притягувати винних до правової відповідальності [43, с. 36–37; 100, с. 48–49]. М. С. Шалумов відстоює точку зору про чітке розмежування понять «нагляд» та «контроль». На його думку, нагляд, на відміну від контролю, завжди здійснюється ззовні стосовно об'єктів інших систем. Контроль же може здійснюватись і «всередині» системи. На відміну від контролюючих органів, які перевіряють не лише законність, а й доцільність діяльності, прокурорський нагляд здійснюється лише з точки зору законності. Прокурорський нагляд і державний контроль за законністю – різні державні функції, якими наділені різні за своїм місцем у державно-правовій системі інститути держави [449, с. 64–65].

Натомість існує діаметрально протилежна наукова позиція. Зокрема, А. В. Денисова наголошує, що в сучасній юридичній літературі принципове розмежування понять «контроль» і «нагляд» у контексті державно-правової

діяльності вчені-юристи зазвичай не проводять або не акцентують на цьому уваги [130, с. 31]. Підтверджує позицію вченої переконання Н. В. Вітрука, який серед державних органів, що здійснюють конституційний контроль, називає, зокрема, спеціалізовані органи конституційного контролю у вигляді органів конституційного нагляду. Про співвідношення термінів «нагляд» та «контроль» також говорить і М. В. Руденко, який зазначає, що через відповідні служби, інспекції, комітети, комісії, управління, відділи держава здійснює контроль (нагляд) за додержанням правових приписів [409, с. 29]. В. Є. Чіркін стверджує, що нагляд – це також контроль [517]. І. П. Ільїнський та Б. В. Щетинін наголошують на відсутності розбіжностей між вказаними категоріями [130; 169].

Отже, аналіз значення термінів контролю та нагляду дає змогу стверджувати, що обидва поняття характеризують складний тип діяльності державних органів, метою яких є перевірка та забезпечення відповідності роботи певних об'єктів законодавчо встановленим нормам, положенням, вимогам законності тощо та які виявляються в системі спеціальних адміністративних процедур. Причому варто наголосити на повному співвідношенні обох явищ та погодитись із позицією вчених, які ототожнюють їх зміст, що обумовлюється такими факторами:

- по-перше, етимологічною схожістю термінів «контроль» та «нагляд»;
- по-друге, відсутністю законодавчого еталону розмежування вказаних термінів, адже в нормативній базі вони використовуються одноманітно;
- по-третє, ідентичністю процедурного характеру реалізації контролю та нагляду, що виражено в схожості змісту заходів та операцій використовуваних для приведення до життя наведених категорій.

Крім того, означену позицію підтверджує таке положення: у сфері діяльності Державної податкової служби України контрольно-наглядові повноваження не розмежовуються, а становлять єдиний комплекс адміністративних можливостей та процедур цього органу. Так, ДПС у своїй роботі здійснює:

– контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;

– контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

– податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»;

– контроль за дотриманням виконавчими комітетами сільських, селищних рад і рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

– контроль у межах повноважень, передбачених законом, за погашенням заборгованості з інших платежів, контроль за справлянням яких належить до компетенції ДПС;

– контроль за проведенням роботи з розстрочення, відстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки зі сплати єдиного внеску;

– контроль за застосуванням арешту майна платників податків, що мають податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

– контроль за застосуванням до платників податків (платників єдиного внеску) процедур банкрутства відповідно до законодавства з питань банкрутства;

– контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, пального та забезпечує міжгалузеву координацію в цій сфері;

– контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених



виробниками або імпортерами таких виробів;

- контроль і надання допомоги в стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав;

- відомчий контроль за додержанням вимог законодавства, виконанням службових, посадових обов'язків в апараті ДПС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери її управління [369].

Отже, положення відомчої регуляторної нормативно-правової бази діяльності Державної податкової служби засвідчують, що вказаний орган наділено широким колом контрольно-наглядових повноважень, які покладають на нього право використовувати у своїй діяльності відповідні адміністративні процедури. Так, наприклад, звернемо увагу на одну з головних функцій досліджуваних органів – податковий контроль. Відповідно до чинного законодавства, податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [339]. Податковий контроль здійснюється шляхом реалізації певних операцій, а саме:

- ведення обліку платників податків;

- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДПС;

- перевірок і звірок відповідно до вимог законодавства, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;

- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових,

уповноважених осіб та/або працівників платника податків [339].

Таким чином, зміст податкового контролю становлять одразу декілька контрольно-наглядових процедур, об'єднаних єдиною метою. Наприклад, ведення обліку платників податків є одним із способів податкового контролю. Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [373].

Не менш важливими контрольно-наглядовими процедурами в межах податкового контролю є перевірки. Так, ДПС має право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановленому Податковим кодексом України, а фактичні перевірки – Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи. Камеральною вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків, та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, у якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового. Документальною є перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх передбачених цим Кодексом податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого

покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку та пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків [339]. Натомість фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Ця перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво й обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [339].

Не менш важливе значення в роботі Державної податкової служби України мають контрольні-наглядні процедури, здійснення яких відбувається в межах виконання повноважень з контролю за виробництвом і торгівлею спиртом етиловим, коньячним і плодовим та зерновим дистилятом, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, дистилятом виноградним спиртовим, спиртом-сирцем плодовим, біоетанолом, алкогольними напоями та тютюновими виробами і паливом. Вказаний контроль охоплює процедури, спрямовані на перевірку порядку дотримання ліцензійних умов,

відповідності матеріально-технічної бази вимогам законодавства [354].

Значний масив контрольно-наглядових процедур передбачено в межах діяльності Державної податкової служби України із здійснення внутрішнього контролю за роботою апарату відомства, його структурних підрозділів та посадових осіб безпосередньо. Реалізація цього різновиду контрольно-наглядової діяльності покладається на спеціально уповноважені структурні підрозділи, які мають право застосовувати такі адміністративні процедури:

- організацію та проведення, за потреби, із залученням працівників структурних підрозділів податкових органів та їх територіальних підрозділів внутрішніх аудитів і перевірок стану організації роботи в ДПС;

- організацію та проведення, за потреби, із залученням працівників структурних підрозділів ДФС та її територіальних органів перевірок інформації, викладеної в друкованих, аудіовізуальних засобах масової інформації, а також отриманої від правоохоронних органів та з інших джерел щодо причетності посадових осіб податкових органів та їх територіальних підрозділів до порушень чинного законодавства;

- організацію, проведення в межах компетенції перевірок стану організації роботи структурних підрозділів у податкових органах та їхніх територіальних органах, які виявляють кримінальні й інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах;

- організацію та проведення фінансового аудиту й аудиту відповідності діяльності податкових органів та їх територіальних підрозділів, підвідомчих установ щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку, дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів та управління державним майном;

- проведення аналізу проектів наказів та інших документів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів, для забезпечення їх цільового та ефективного використання тощо [158; 317].

Отже, проведене вище дослідження засвідчило, що в тексті нормативно-

правового матеріалу, який регламентує діяльність Державної податкової служби України, не проводиться межа між суто наглядовими та контрольними повноваженнями досліджуваного органу, а отже, слухним є розгляд адміністративних процедур у цій сфері як контрольних-наглядових, без поділу останніх на підвиди.

Крім того, аналізуючи зміст контрольних-наглядових процедур у діяльності Державної податкової служби України, слід констатувати, що вказані процедури становлять спеціальний інструментарій адміністративного впливу ДПС на суспільні відносини в галузі:

- реалізації контролю за дотриманням податкового законодавства;
- дотримання вимог законодавства у сфері ліцензування;
- внутрішнькоординаційної діяльності Державної податкової служби, спрямованої на забезпечення законності та ефективності роботи її апарату та структурних підрозділів.

Викладене вище дає змогу дійти висновку, що контрольні-наглядові процедури в діяльності Державної податкової служби України – це сукупність спеціальних, послідовних, нормативно встановлених адміністративних дій уповноважених суб'єктів (структурних підрозділів ДПС), спрямованих на реалізацію контролю та нагляду за законністю, відповідністю нормативним стандартам діяльності підконтрольних суб'єктів, соціальною орієнтованістю та ефективністю роботи ДПС у межах суспільних відносин, пов'язаних із здійсненням податкового контролю, контролю за дотримання ліцензійного законодавства, внутрішньовідомчого контролю в структурі ДПС.

#### **4.5. Інформаційні процедури в діяльності Державної податкової служби України**

Парадигма розвитку сучасного світу та окремих держав передбачає пріоритетну роль інформаційного простору в процесі еволюції практично всіх галузей суспільної діяльності. На сьогодні інформація – це стратегічний продукт, інструмент і ресурс, який слугує предметом торгівлі, політичних маніпуляцій, за який тривають війни, тощо. Повсякчас розвиваються механізми обробки та використання інформації, роблячи сучасний світ цифровим за всіма векторами. Зазначені фактори внесли суттєві корективи в роботу органів державної влади, зокрема Державної податкової служби України, у діяльності якої чільне місце посіли інформаційні адміністративні процедури.

З огляду на значний рівень інноваційності адміністративних процедур інформаційного спрямування, їх загальнонауковий, а тим паче цільовий аналіз у роботі ДПС, належним чином не проводився. Цей момент суттєво ускладнює вироблення власної позиції стосовно окресленої проблематики та вимагає проведення доктринального пошуку.

Так, на наш погляд, центральне місце в контексті питання сутності інформаційних процедур у діяльності Державної податкової служби України належить поняттю інформації, що визначає зміст досліджуваних адміністративних процедур. Якщо звернутись до положень мовознавства, то там термін «інформація» (від латинського «informatio» – роз'яснення, виклад, поінформованість) визначено таким чином:

- одне з найбільш загальних понять науки, що позначає деякі відомості, сукупність яких-небудь даних, знань;
- відомості про які-небудь події, чиюсь діяльність;
- повідомлення про щось тощо [304, с. 196; 492, с. 172].

У словниках філософської науки йдеться про те, що термін

«інформація» є одним із загальних понять науки, яке виявляється у двох аспектах: семантичному, коли інформацією вважають певні відомості, сукупність якихось даних тощо, і кібернетичному, у контексті якого передавання, сприймання, перетворення й зберігання різних видів інформації становить один з найістотніших видів діяльності людини [105, с. 60; 495, с. 244].

Визначення інформації одним із перших запропонував Н. Вінер: «Інформація, – зазначив він, – це позначення змісту, отриманого із зовнішнього світу в процесі нашого пристосування до нього наших почуттів. Процес одержання й використання інформації є процесом нашого пристосування до випадковостей зовнішнього середовища й нашої життєдіяльності в цьому середовищі» [314, с. 75].

Тяжіючи до філософського контексту, запропонував тлумачення інформації також Г. Г. Воробйов. Теоретик стверджував: «Інформація – це філософська категорія, розглянута поряд з такими, як простір, час, матерія. У найбільш загальному вигляді інформацію можна представити як повідомлення, тобто форму зв'язку між джерелом, що передає повідомлення, і приймачем, який її поглинає» [93, с. 12]. Учений також указував про відносний і абсолютний характер інформації. Відносність інформації означена тим, що будь-який об'єкт є джерелом інформації лише відносно іншого, чітко визначеного й взаємодіючого з ним об'єкта, здатного в конкретних умовах сприйняти (витягти) і використовувати у своїх цілях цю інформацію. Абсолютний характер інформації полягає в тому, що об'єкти містять інформацію, яка за певних умов може реалізовуватися в «передавальну» частину відображення. Суб'єкт отримує інформацію від об'єкта і включає її у свій контур пізнання та/або управління. Причому виявляється зміст, смисл цієї інформації; вона набуває цінність для суб'єкта, яка розкривається в семантичному та прагматичному аспектах [195, с. 35–36].

Крім наведених, існує чимало інших, не менш змістовних наукових позицій щодо сутності поняття інформації. Наприклад, згідно з К. Шенноном,

інформація – це певна порція відомостей, переданих каналом зв'язку, що усувають невизначеність. Вона (інформація) по суті є ідеальним відображенням об'єктивних реалій навколишнього світу, сприяє обізнаності щодо стану справ і становить відомості про осіб, предмети, факти, події, явища та процеси незалежно від форми їх вияву [126].

М. І. Сетров акцентує увагу на тому, що інформація є тим змістом повідомлення, тими складниками відомостей про будь-що, тими компонентами знань, які інтерпретовані, виходячи із поставлених цілей і завдань [262, с. 299; 422]. В. Ф. Поленова, М. І. Солодкий та В. М. Глушков зазначають, що в широкому значенні інформацію також тлумачать як відомості, що виникають у матеріальній системі в процесі її взаємодії з навколишнім середовищем. Тобто інформація, на думку вчених, – це характеристика змісту, одержаного від навколишнього середовища в процесі перетворення його людиною [105, с. 60; 340, с. 191]. На значущості інформації наголошує Ю. В. Кудрявцев: «Інформація – це те, що усуває невизначеність, це знання, відомості, які можуть бути практично використані для орієнтації в невизначеній ситуації, для вибору варіанта поведінки, що веде до мети» [223, с. 6]. Як вважає О. М. Бандурка, інформація – це аналітично оброблені дані, які впливають із фактів та їх оцінок [39, с. 289; 190, с. 14].

Професор П. І. Орлов указує на те, що інформація – це щось ідеальне – усе те, що усуває невизначеність. Вона складається з повідомлень, що є формою представлення інформації та завжди матеріальні. Повідомлення людина сприймає всіма п'ятьма органами почуття або може прийматись та реєструватись приладами. Повідомлення можуть набувати вигляду мови, тексту графіка, таблиць тощо. Отже, інформація не є річчю, що існує самостійно. Вона завжди зв'язана з яким-небудь речовим носієм, наприклад, з електромагнітним сигналом, сторінкою книги, активним людським мозком тощо [131, с. 12].

Стверджуючи, що інформація є нематеріальним об'єктом, М. В. Карчевський переконує, що інформація включається в систему



суспільних відносин через матеріальний об'єкт – носій інформації [183, с. 6]. К. І. Беляков висловлює у своїй монографії подібний погляд на сутність інформації: власне поняття «інформація» належить до абстрактних категорій і в реальній дійсності виявляється завжди в об'єктивній (матеріально-енергетичній) формі, зокрема у вигляді сигналів [51, с. 227]. Аналогічні твердження формулює М. А. Мазуров: «Інформації притаманний своєрідний дуалізм: з одного боку – це ідеальне явище, а з іншого – матеріальне. Попри це, у реальному бутті інформація невіддільна від носія, тобто ми маємо справу з “повідомленнями”. Переносити ж інформацію може загалом будь-яка матеріальна структура або потік енергії. Наприклад, вона може створюватися й переноситися за допомогою хвиль, що мають акустичну або електромагнітну природу, електричної напруги, знаків на папері тощо [256, с. 31; 314, с. 76].

Консолідуючи наведені визначення, можна дійти висновку, що інформація – це система відомостей, фактичних даних, виражених у певній формі: тексті, цифрах, малюнках тощо. Інакше кажучи, вона має практичний вияв, який можна проаналізувати тактильно, візуально або іншим чином. Крім того, інформація – це завжди відомості про щось, тобто набір даних із певним змістом. З огляду на зазначене, інформаційні процедури можна визначити як процеси роботи з інформацією, її обробки та використання. Утім подібне визначення не дає змоги виявити всю глибину змісту подібних процедур і встановити їхні особливості в діяльності Державної податкової служби України.

Звертаючись з окресленого питання до доктринальної сфери, слід зауважити, що на сьогодні серед науковців немає одностайності з приводу сутності інформаційних процедур, а також змісту вказаного терміна. Як синонімічні використовують поняття «інформаційні операції», «інформаційні процеси», «інформаційна робота», «дії інформаційного характеру» тощо.

Так, наприклад, Є. Д. Скуліш вказує, що інформаційна робота в правоохоронних органах, спецслужбах, зовнішньополітичних відомствах, у структурах суб'єктів господарювання, особливо тих, що стосуються

оборонного комплексу та зовнішньоекономічної спрямованості, здійснюється спеціально створеними для цього інформаційно-аналітичними підрозділами. Незалежно від напряму діяльності інформаційно-аналітична робота охоплює такі загальні операційні процедури: збір і первинну оцінку інформації на рівень достовірності й відносності; обробку та накопичення інформаційних одиниць; оцінку, аналіз, узагальнення інформації та інформаційних даних; підготовку інформаційних повідомлень у межах поточного інформування по «сигнальній» первинній інформації; підготовку аналітичних «сигнальних» повідомлень у межах запланованих інформаційно-аналітичних розробок проблем або ініціативне інформування з актуальних питань зацікавлених замовників; розсилка інформаційних повідомлень, аналітичних довідок, доповідей, звітів замовникам інформаційно-аналітичних розробок та іншим зацікавленим споживачам для обслуговування всіх видів діяльності держави, інших суб'єктів господарювання і міжнародно-правових відносин, у тому числі й для підготовки, прийняття і реалізації рішень у галузі проведення заходів правоохоронної, політико-дипломатичної, розвідувальної і контррозвідувальної діяльності, для вдосконалення розвідувальної системи [432].

В. П. Горбулін, О. Г. Додонов і Д. В. Ланде, досліджуючи зміст інформаційних операцій (процедур) у військовій сфері, зауважували, що йдеться про об'єднання основних технічних можливостей і дій з метою впливу на інформацію, необхідної для прийняття противником рішень, а також захисту власної інформації. Інформаційні операції охоплюють цілий комплекс процесів, що здійснюються в найрізноманітніших сферах. Інформаційним операціям притаманні такі особливості: це – міждисциплінарний набір методів і технологій у таких сферах, як інформатика, соціологія, міжнародні відносини, комунікації, військова наука; практичній реалізації інформаційних операцій передують наукова обробка їх змісту, структури та порядку використання [109].

Під час проведення інформаційних операцій суттєвим є виявлення змісту (знань), який вкладається в інформацію, з урахуванням

найрізноманітніших аспектів – соціальних, політичних, релігійних, історичних, економічних, психологічних, ментальних, культурних, притаманних різним верствам суспільства. Тому нині доцільно розглядати інформаційні операції ширше, ніж операції, що базуються на знаннях [109, с. 14–15].

І. О. Тищенко пропонує комплексний погляд на зміст інформаційних адміністративних процедур у сфері надання послуг публічною адміністрацією в Україні. Дослідниця підкреслює, що вказані процедури мають на меті покращити якість діяльності публічної адміністрації із забезпечення реалізації прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб. За змістом вони становлять сукупність встановлених законодавством послідовно здійснюваних, за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій, дій відповідного органу публічної адміністрації (посадової особи), пов'язаних з виконанням покладених завдань та реалізації повноважень з надання певних послуг. Подібні інформаційні процедури передбачають реалізацію послідовно здійснюваних дій, тобто стадійність. Інакше кажучи, будь-яка інформаційна процедура має свою внутрішню структуру, яку становить певна сукупність елементів. Основними складовими інформаційної процедури є стадії, етапи й окремі дії, здійснення яких визначається логікою адміністративно-процедурної діяльності. Саме ці елементи визначають структуру та послідовність учинення дій під час розгляду й вирішення конкретних адміністративних справ [118, с. 28; 472, с. 124].

В. Д. Попов доводить, що інформаційні процедури – це сукупність різних потоків відтворення, сприйняття, осмислення, оцінки інформації та вироблення на її основі відносин, диспозицій і позицій аудиторії до фактів, які відображаються у цій інформації, формування мотивів соціальної поведінки; тривалі соціальні явища, які стосуються інформаційної сфери суспільства (де основним товаром і рушійною силою суспільного розвитку є інформація) [170, с. 307, 437].

Як зазначає В. М. Брижко, інформаційні процедури – це процеси створення, збирання, оброблення, накопичення, зберігання, пошуку, розповсюдження, використання чи споживання інформації; послідовність дій щодо пошуку, одержання, використання, поширення і зберігання інформації, а також будь-яка дія або сукупність дій, здійснених через процеси в автоматизованій системі, що пов'язані із збиранням (набуттям, придбанням), створенням, реєстрацією, накопиченням, збереженням, захистом і поширенням (розповсюдженням, реалізацією) інформаційних продуктів [175, с. 86].

В. В. Дурдинець і М. Я. Швець переконують, що інформаційні процедури – це циркуляція інформації в апараті управління за горизонталлю (між службами й органами одного рівня), за вертикаллю (між різними рівнями управління) із зовнішнім середовищем, а також система збирання, обробки й зберігання інформації [425, с. 518]. На думку Л. І. Мухамедової, інформаційні процедури – це сукупність різних потоків відтворення, сприйняття, осмислення, оцінки інформації та вироблення на її основі відносин, диспозицій і позицій аудиторії до фактів, які відображаються в цій інформації, формування мотивів соціальної поведінки [182, с. 188–189; 453, с. 59].

Деякі вчені, аналізуючи зміст роботи з інформацією в контексті діяльності органів публічної адміністрації, розглядають процедури інформаційного характеру як дії інформаційного забезпечення та тлумачать їх таким чином: сукупність форм, методів та інструментів управління інформаційними ресурсами, необхідних і придатних для реалізації аналітичних й управлінських процедур, що забезпечують стабільне функціонування підприємства, його стійкий перспективний розвиток [441, с. 294]. Погляди інших науковців щодо порушеного питання базуються на твердженні, згідно з яким управлінський персонал сам є джерелом інформації: «Інформаційне забезпечення – об'єднані інформаційним потоком персонал, обладнання і процедури, що використовуються менеджментом для

планування, регулювання, контролю та аналізу функціонування й розвитку підприємства» [408, с. 22]. Окремі науковці акцентують увагу на тому, що інформаційне забезпечення є явищем, притаманним як усій системі управління, так і окремому елементу-функції: «Інформаційне забезпечення – це цілеспрямована робота щодо збору інформації, її реєстрації, передавання, обробки, узагальнення, зберігання та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для управління» [324, с. 158; 345, с. 294].

Отже, на сьогодні не існує загального теоретичного підходу до визначення інформаційних процедур у сфері діяльності органів державної влади, зокрема Державної податкової служби України. Серед вчених цю категорію найчастіше сприймають як форму адміністративної діяльності з обробки та використання інформаційних потоків. Не можна не погодитись із подібною думкою, але вона характеризує лише окремий напрям роботи певного органу, а не конкретні процеси.

Проте, узагальнюючи наведену інформацію, можна виокремити ключові ознаки інформаційно-процедурної діяльності в межах роботи органів влади, а саме:

- подібні процедури не ведуть до якогось юридично значущого результату, адже їх основною метою є обробка інформації в управлінських цілях та в межах завдань, покладених на конкретний орган влади;

- робота з інформацією здійснюється в межах управлінської ієрархії та стосується всіх елементів її структури;

- інформаційно-процедурна діяльність в органах влади – це комплексна робота, спрямована не лише на обробку, а й узагальнення, систематизацію, осмислення, оцінку відомостей певного характеру.

Отже, ураховуючи відсутність у наукових розвідках і текстах законодавчих актів визначення інформаційних процедур, які застосовуються в діяльності Державної податкової служби України, ми сформулювали власне бачення цієї проблематики, відповідно до якого зазначені процедури – це система нормативно встановлених, послідовних, об'єднаних спільною метою дій

адміністративного характеру, спрямованих на зберігання, збір, обробку, систематизацію та використання інформації в межах завдань, покладених на ДПС, а також дій, спрямованих на впровадження та забезпечення функціонування технологічних систем роботи з інформацією в ДПС. Тобто це – процедури роботи з інформацією всередині вказаного органу задля забезпечення ефективності та якості його діяльності.

Як і весь масив інших адміністративних процедур, інформаційні передбачені повноваженнями, покладеними на Державну податкову службу України. Остання, зокрема:

- організовує взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно із законодавством, міжнародними договорами України, здійснює міжнародне співробітництво в податковій сфері;

- забезпечує розвиток, упровадження й технічне супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, організовує впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання, забезпечує функціонування електронного кабінету;

- взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади, отримує інформацію, документи й матеріали від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їхніх посадових осіб, зокрема від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів);

- забезпечує взаємодію інформаційних систем ДПС та Держмитслужби в режимі реального часу в установленому порядку;

- формує інформаційну політику ДПС та її територіальних органів, інформує суспільство про показники роботи, напрями та підсумки діяльності ДПС у порядку та способи, передбачені законодавством;

- організовує в засобах масової інформації роз'яснювальну роботу, пов'язану із застосуванням законодавства з питань, що належать до компетенції ДПС;

- організовує інформаційно-аналітичне забезпечення ДПС та

автоматизацію її діяльності [369].

Розглядаючи особливості інформаційних процедур у діяльності Державної податкової служби України на конкретних прикладах, слід зауважити, що значний масив цих адміністративних дій сконцентровано у сфері інформаційно-аналітичного забезпечення процесу податкового контролю. Так, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – це комплекс заходів, координований центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДПС використовують інформацію, що надійшла:

- від платників податків і податкових агентів, зокрема інформація, що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації; що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;

- про фінансово-господарські операції платників податків;

- про застосування реєстраторів розрахункових операцій;

- від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація: про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами;

- про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків;

- що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування;

- про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих

податків, зборів і надані такими органами податкові пільги тощо [339].

Низка інформаційних адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби Україна застосовується в контексті інформаційної взаємодії цього органу з іншими владними відомствами. Група подібних процедур регламентована спільним наказом Міністерства фінансів України та Міністерства внутрішніх справ України «Про затвердження Порядку взаємодії інформаційних систем Державної фіскальної служби України та Державної прикордонної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для забезпечення контролю при переміщенні осіб та транспортних засобів через державний (митний) кордон України та адміністративний кордон вільної економічної зони «Крим»» від 7 вересня 2017 року № 746/759 [371]. Відповідно до зазначеного документа, взаємодія інформаційних систем суб'єктів інформаційного обміну здійснюється в електронному вигляді на центральному та територіальному рівнях шляхом: обміну інформацією в режимі реального часу; подання суб'єктами інформаційного обміну запитів на отримання інформації (у разі відсутності можливості обміну інформацією в режимі реального часу). У межах подібної взаємодії здійснюється обмін такою інформацією:

– відомості про транспортні засоби, які перетинають державний кордон України та/або адміністративний кордон вільної економічної зони «Крим» (державний реєстраційний номер, державна належність, тип, марка, номер кузова транспортного засобу (за наявності), кількість пасажирів (за наявності));

– відомості про фізичних осіб, які перетинають державний кордон України та/або адміністративний кордон вільної економічної зони «Крим» (громадянство, прізвище, ім'я, стать, серія, номер паспортного документа, дата та час останнього перетину державного кордону для в'їзду в Україну/виїзду з України);

– інформація про транспортні засоби, що перетинають митний кордон України та/або адміністративний кордон вільної економічної зони «Крим»



(державний реєстраційний номер, державна належність, тип, марка, номер кузова транспортного засобу (за наявності));

– інформація про фізичних осіб, які перетинають митний кордон України та/або адміністративний кордон вільної економічної зони «Крим» (прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), серія (за наявності), номер паспортного документа);

– відомості щодо уповноважених економічних операторів, які відповідно до митного законодавства можуть використовувати спеціально визначені смуги руху в автомобільних пунктах пропуску через митний кордон України (найменування уповноваженого економічного оператора, код за ЄДРПОУ, вид сертифіката уповноваженого економічного оператора, відомості про спрощені митні процедури щодо переміщення цього оператора через митний кордон України) [371].

Схожі інформаційні процедури проводять у межах взаємодії ДПС та Державної казначейської служби України. Їх здійснення регламентовано наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Державної фіскальної служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені» від 11 лютого 2019 року № 60. Вказаний Порядок визначає механізм інформаційного обміну:

– між податковими органами та Казначейством і територіальними органами Казначейства в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань і пені за платежами, контроль за справлянням яких покладено на податкові органи;

– між територіальними податковими органами та місцевими фінансовими органами в процесі погодження електронних висновків та/або електронних повідомлень про повернення платежів, належних місцевим бюджетам, та платежів, які підлягають розподілу між державним і місцевими

бюджетами [372].

Так, інформаційна взаємодія податкових органів та Казначейства у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, пені та надміру утриманих (сплачених) сум податку на доходи фізичних осіб на підставі поданої платником податків податкової декларації здійснюється на центральному рівні з використанням каналів конфіденційного зв'язку спеціальної інформаційно-телекомунікаційної системи органів влади Національної системи конфіденційного зв'язку. За відсутності технічної можливості передання даних з використанням каналів конфіденційного зв'язку таке передання здійснюється інформаційно-телекомунікаційними засобами з використанням засобів технічного та криптографічного захисту інформації відповідно до вимог законодавства з питань захисту інформації. Структура та формати даних, що передаються та приймаються в порядку інформаційної взаємодії у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань і пені, зазначаються в окремому протоколі обміну інформацією між податковими органами та Казначейством. Обмін інформацією в порядку інформаційної взаємодії здійснюється податковими органами та Казначейством з дотриманням вимог законодавства у сферах захисту інформації, електронних довірчих послуг та електронного документообігу [372].

Значна частка інформаційних процедур у роботі Державної фіскальної служби України пов'язана з організацією та здійсненням внутрішнього діловодства. Це питання донині регулюється наказом Державної фіскальної служби України «Інструкція з документування управлінської інформації в електронній формі та організації роботи з електронними документами в діловодстві, електронного міжвідомчого обміну» від 6 червня 2018 року № 365, що обумовлено відсутністю відомчої нормативної бази, яка регламентувала роботу новоствореної ДПС. Так, зазначена Інструкція встановлює, що документування управлінської інформації в ДФС та ДПС

відповідно здійснюється в електронній формі із застосуванням електронного цифрового підпису, електронної печатки та електронної позначки часу, крім випадків наявності обґрунтованих підстав для документування управлінської інформації в паперовій формі, якими визнаються: документи, що містять інформацію з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом; електронні документи, що не можуть бути застосовані як оригінал згідно з вимогами закону; документи, вимога щодо опрацювання яких у паперовій формі встановлена актами Кабінету Міністрів України [174].

Організація електронного документообігу в ДПС покладається на службу діловодства, яка забезпечує реалізацію таких адміністративних процедур: розроблення в ДПС єдиного порядку документування управлінської інформації та роботи з документами незалежно від форми їх створення; розроблення номенклатури справ ДПС; реєстрацію та облік документів; методологію та контроль за дотриманням встановленого порядку роботи з електронними документами в структурних підрозділах ДПС; організацію документообігу, формування справ, їх зберігання та підготовку для передавання до архівного підрозділу ДПС; впровадження та контроль за дотриманням структурними підрозділами ДПС вимог Інструкції з діловодства та національних стандартів; здійснення заходів із зменшення обсягу службового листування в ДПС та в її територіальних органах тощо [174].

Отже, проаналізовані вище положення підтверджують значущість реєстраційних процедур у діяльності Державної податкової служби України на сьогодні. Наведені приклади демонструють конкретні інформаційні процедури, які застосовуються в роботі ДПС. Звісно, сформульована позиція є лише однією з багатьох, однак, урахувавши відсутність доктринальних положень в означеному напрямі, вважаємо її найбільш правильною, адже вона показує зміст, види та специфіку досліджуваного виду адміністративної діяльності у функціоналі Державної податкової служби України.

## Висновки до розділу 4

Обґрунтовано позицію про те, що адміністративні процедури в діяльності Державної податкової служби України – це сукупність послідовно впорядкованих, нормативно встановлених дій, які реалізуються посадовими особами та підрозділами Державної податкової служби України відповідно до компетенції та повноважень останньої, метою яких є реалізація поставлених перед ДПС завдань. Головними особливостями адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України визначено: особливу правову основу; спрямованість на досягнення конкретного юридично значущого результату; тісний зв'язок з компетенцією Державної податкової служби України; наявність спеціальної відомчої правової основи застосування; різноманітність і видову розгалуженість. На основі функціональної спрямованості роботи органу адміністративні процедури в діяльності Державної податкової служби України класифіковано на такі види: дозвільні процедури, реєстраційні процедури, контрольно-наглядові процедури, інформаційні процедури.

Сформульовано авторський підхід до визначення довільних процедур у діяльності Державної податкової служби України, відповідно до якого це – визначені законодавством, послідовно упорядковані дії підрозділів Державної податкової служби України, пов'язані з виданням дозволів особливого виду – ліцензій на провадження діяльності суб'єктами господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і пального; з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами, паливом, зберігання пального, а також призупинення та анулювання цих ліцензій.

Доведено, що в діяльності Державної податкової служби України реєстраційні процедури – це нормативно визначені, послідовні дії уповноважених підрозділів ДПС з перевірки, обробки інформації та її

подальшого внесення в спеціальні держреєстри, надання таким чином подібній інформації юридичного значення. Встановлено, що реєстраційні процедури в роботі ДПС умовно поділяються на дві групи: ті що передують проведенню окремих дозвільних операцій, а також реєстраційні процедури як юридичні акти закріплення певних відомостей у спеціальних державних реєстрах.

Визначено, що контрольно-наглядові процедури в діяльності Державної податкової служби України – це сукупність послідовних, нормативно встановлених адміністративних дій уповноважених суб'єктів (структурних підрозділів ДПС), спрямованих на реалізацію контролю та нагляду за законністю, відповідністю стандартам діяльності підконтрольних суб'єктів, соціальною орієнтованістю та ефективністю роботи ДПС у межах суспільних відносин, що пов'язані зі здійсненням податкового контролю, контролю за дотримання ліцензійного законодавства, внутрішньовідомчого контролю в структурі ДПС.

Інформаційні процедури в діяльності Державної податкової служби України охарактеризовано як систему послідовних, нормативно встановлених, об'єднаних спільною метою дій адміністративного характеру, спрямованих на збір, зберігання, обробку, систематизацію та використання інформації в межах завдань, покладених на ДПС, а також дій, спрямованих на забезпечення та поточне впровадження технологічних систем по роботі з інформацією в ДПС.

## Розділ 5

# ПЕРСПЕКТИВИ ПОБУДОВИ НОВОЇ МОДЕЛІ ПУБЛІЧНО-СЕРВІСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

### **5.1. Зарубіжний досвід здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності та можливості його використання в Україні**

На сьогодні в Україні відбувається активне реформування низки органів державної влади, зокрема переорієнтація їх роботи в контексті якісного покращення публічно-сервісної діяльності. Усе це відповідає існуючій світовій тенденції, оскільки в усьому світі публічною адміністрацією активно провадяться ініціативи в напрямі поліпшення якості публічно-сервісної діяльності, адже це слугує позитивній зміні уявлення громадськості про державну службу, підвищує довіру громадян до владних органів. Оскільки теорія публічних послуг у західноєвропейських країнах має тривалішу історію та є значно розвиненішою, ніж вітчизняна, під час формування напрямів удосконалення інституту адміністративних послуг України потрібно враховувати основні світові тенденції розвитку цього суспільно-правового інституту з метою модернізації української доктрини надання адміністративних послуг, інтеграції вітчизняного законодавства в європейський адміністративний простір і запровадження позитивного закордонного досвіду організації надання зазначених послуг [509, с. 186]. Вказане вище обумовлює актуальність дослідження, присвяченого зарубіжному досвіду здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності, що дозволить сформулювати власне бачення щодо напрямів удосконалення цього інституту в реаліях української держави.

Так, варто звернути уваги досвід Сполучених Штатів Америки. У цій країні модель діяльності федеральних державних органів за функціональними

ознаками сконцентрована на чотирьох сферах, а саме: а) послуги для громадян; б) способи надання послуг; в) підтримка процесу надання послуг; г) управління державними ресурсами [244; 534]. Причому послуги для громадян охоплюють 19 напрямів діяльності (оборона, національна безпека, внутрішня безпека, освіта, енергетика, транспорт, охорона здоров'я, соціальні послуги, наука та інновації, економічний розвиток та ін.), кожен з яких містить ще й на певні субнапрями. Слід наголосити, що найбільш повна класифікація спектра публічних послуг розроблена в Німеччині. Послуги федерального уряду (близько 400 видів) за змістом класифіковані на 8 типів, а 73 % від загальної кількості послуг належать лише до трьох із них, а саме: збору, обробки та надання загальної і спеціалізованої інформації, опрацювання заяв і звернень до державних органів, а також надання допомоги в отриманні різних форм фінансової допомоги, участі в конкурсах на отриманні грантів тощо [244; 534].

У США функціонує Управління адміністративних послуг (OAS), яке було створено розпорядженням Президента від 12 грудня 1977 року. Місія організації полягає в наданні адміністративних послуг всім підрозділам Адміністрації Президента (EOP), включаючи пряму підтримку Президента США. Послуги охоплюють фінансове управління й підтримку інформаційних технологій, управління персоналом, бібліотечну та дослідницьку допомогу, управління різними об'єктами, закупівлями, підтримку друку та графіки, безпеку, а також поштові операції.

Управління адміністративних послуг займається здійсненням нагляду і контролю за тим, як федеральний уряд та органи державної влади надають адміністративні послуги, а також на основі отриманої інформації змінює та вдосконалює методи їх роботи у сфері надання цих послуг. Водночас, як зауважують американські фахівці, найбільш важливою функцією цього Управління є загальне керування всіма аспектами програми, яка передбачена Законом «Про свободу інформації (FOIA), ОАД». Крім того, Управління пропонує широкий спектр публічно-сервісних послуг з метою підтримки

програм Міністерства праці. OAS забезпечує загальну політику департаменту з управління простором, управління нерухомістю, управління енергоспоживанням і сталого розвитку, управління особистою власністю, управління поштою тощо.

Зазначений вище орган державної влади США забезпечує пряму підтримку клієнтів для програм DOL і співробітників, розташованих у національному офісі, зокрема: експлуатацію єдиного офісу обслуговування клієнтів для обробки різноманітних адміністративних вимог до клієнтів у будівлі Френсіс Перкінс; здійснює розпорядження майном для офісів DOL в області Національного офісу; надає послуги з планування, управління і матеріально-технічного забезпечення конференцій і нарад для Національного управління Департаменту, а також усіх програм і заходів Департаменту. Директор Управління адміністративних послуг контролює розробку політики, а також управляє і здійснює програми в межах виконання публічно-сервісної діяльності. Крім того, директор виконує функції керівника Департаменту нерухомості і є заступником керівника Департаменту з питань сталого розвитку.

Досліджуючи досвід ще однієї Північноамериканської держави, зокрема Канади, зазначимо, що в цій країні з 1995 року на всіх адміністративних рівнях було розпочато реформування способів надання урядових послуг [19; 60]. Цікавим з погляду аналізу зарубіжних систем надання адміністративних послуг є канадський досвід зі створення «інтегрованих офісів», тобто єдиних офісів, у яких громадяни можуть отримати широке коло публічних послуг (аналоги українських ЦНАП). Останній є місцем, де надають послуги всіх трьох рівнів влади, тобто міста (наприклад Оттави), провінції (наприклад Онтаріо), федерації (Канади). Створення таких офісів у Канаді починали у форматі пілотних проектів, проте населення цієї країни вважає вказаний проект досить успішним. Перелік надаваних послуг в інтегрованому офісі формували за результатами домовленості між цими трьома юрисдикціями. Організація роботи інтегрованого офісу побудована так: працівники різних



рівнів влади мають окремі робочі місця (сектори) в його приміщенні, а також відокремлено керівництво. Фактично в цьому офісі є три керівники (менеджери). Решта елементів інтегрованого офісу є типовими для сучасних розвинутих країн: рецепція, електронна система керування чергою, зона очікування, місця обслуговування. У Канаді великі міста також не обмежуються одним офісом з надання послуг [19; 60]. Крім того, тут на рівні провінції функціонує так званий «Сервіс Онтаріо», який є підрозділом Міністерства публічних послуг Онтаріо. Він надає послуги, за які відповідає влада провінції. Цю організацію було утворено 2000 року та реорганізовано 2006 року. Організація надає понад 80 типів послуг, виконуючи 48 мільйонів транзакцій на рік. Видача прав водія та реєстрація транспорту становлять 40 % від усіх послуг. Іншими найпопулярнішими послугами є: реєстрація народження, шлюбу, смерті; реєстрація медичних карток; реєстрація підприємницької діяльності та її припинення; отримання ліцензій на риболовлю та полювання; зміна адреси тощо [19].

У межах представленого наукового дослідження вартій уваги також досвід провідних країн Європи, адже Україна ментально ближче саме до європейських держав. З-поміж країн Європи передусім розглянемо досвід Великої Британії. У цій державі значну роль у підвищенні якості публічних послуг відіграла Хартія Громадянина. Ця Хартія виникла як особиста ініціатива прем'єр-міністра Джона Мейджора після того, як він був обраний у партійне керівництво 1990 року. Мета Хартії полягала в тому, щоб забезпечити «революцію в суспільстві». «Послуги» передусім мали розширити можливості для людей, які стали розглядатися державними службовцями як клієнти. Місія Хартії полягала в тому, щоб роз'яснити громадськості, як державні службовці та інші організації виконують державні послуги, і залучити цивільних службовців та постачальників громадських послуг до відповідальності за послуги, які вони постачають.

Попри те, що цю Хартію передусім розглядають як таку, яка підвищила стандарти державної служби до «статусу центральної теми 90-х років», слід

звжати на те, що вона також запровадила деякі інші функції в британській державній адміністрації. Ми можемо виділити чотири основні політичні програми, пов'язані з Хартією: «Обмеження порядку денного державної служби», яка охоплює укладання контрактів на надання послуг; порядок денний «держави і громадянина» з її прагненням отримати більше інформації, ефективні процедури подачі скарг і більш оперативне реагування на потреби клієнтів; порядок денний «нового керівництва» з упором на делегування відповідальності; і порядок денний зі скорочення витрат з її турботою про економіку. Відтоді ці цілі були продовжені і розширені за допомогою низки більш пізніх політичних ініціатив, таких як Угода про державну службу 1998 року, розроблена Кабінетом Блера, яке спрямоване на підвищення ефективності та контролю витрат у центральному уряді, бізнес-план, представлений коаліційним урядом 2010 року, у якому були заплановані цільові показники і більш ефективне використання ресурсів в Уайтхоллі, а також плани єдиного департаменту, встановлені консервативним урядом 2015 року, які були спрямовані на координацію діяльності департаментів, зв'язку їх із загальним оглядом витрат уряду й поліпшення контролю над витратами та результатами.

Відповідно до Хартії, Урядом було визначено, що підвищувати якість послуг необхідно шляхом встановлення стандартів роботи публічних служб щодо надання послуг. З часу запровадження в дію цієї Хартії з 1991 року не втратили своєї актуальності шість її ключових принципів, які стосуються [507, с. 19]: 1) стандартів (необхідності встановлення, оприлюднення та дотримання стандартів); 2) інформації та відкритості; 3) консультування; 4) поваги й готовності допомогти; 5) виправлення стану справ (уважного ставлення до скарг та, за можливості, урахування побажань скаргників); 6) ефективного використання коштів. На основі Хартії Громадянина було прийнято десятки національних (загальнодержавних) та більше як сто тисяч місцевих хартій. Тобто окремі органи затверджували власні хартії, де визначали стандарти послуг, які ними надаються, та цілі, які вони прагнуть

досягти. Реалізація Хартії Громадянина передбачала постійне оновлення та підвищення стандартів публічних послуг. Наприклад, з 1 квітня 1997 року було впроваджено шість «стандартів роботи для центрального уряду»: 1) відповідати на листи швидко та зрозуміло. Кожен орган повинен сам встановити стандарти щодо відповіді на листи й оприлюднити цю інформацію; 2) прийняти особу протягом 10 хвилин для будь-якої зустрічі у будь-якому офісі уряду; 3) надавати чітку відповідь про свої послуги та щонайменше один номер для телефонних запитів, або зв'язати особу з тим, хто може їй допомогти; 4) регулярно консультувати своїх клієнтів щодо послуг; 5) мати щонайменше одну процедуру опрацювання скарг щодо послуг, та надсилати особі за її вимогою інформацію про таку процедуру; б) робити все можливе, аби послуги були доступні кожному, в тому числі людям з особливими потребами [507, с. 19–20]. Отже, узагальнюючи наведене, слід зазначити, що ключове призначення окресленої вище Хартії полягає в тому, щоб полегшити життя громадян, зробити його більш значущим.

Також дієвим методом підвищення ефективності публічного адміністрування у Великій Британії є Біла книга «Модернізація уряду», яка є довгостроковою програмою реформування системи державного управління, що передбачає такі п'ять пріоритетних напрямів [509]: 1) дотримання комплексного підходу до розроблення державної політики з орієнтацією на загальнонаціональні інтереси й стратегічні цілі (а не лише на кон'юнктурні чинники); 2) підвищення цілеспрямованості й відповідальності за надання й розподіл адміністративно-державних послуг на основі: ретельного й повного обліку інтересів і запитів різних соціальних груп населення (а не лише пріоритетного задоволення інтересів окремих адміністративних структур); використання сучасних технологій; впровадження нових публічних послуг з метою стимулювання розвитку малого бізнесу; 3) підвищення якості публічних послуг, зокрема шляхом: розроблення програми звітів міністерств і відомств щодо цього питання; функціонування інформаційної мережі для

моніторингу дотримання якості послуг і обміну кращим досвідом; застосування в роботі державних установ різних моделей підвищення якості публічного адміністрування (загальнонаціональна премія «Знак Хартії», інвестиції в удосконалення управління персоналом тощо); 4) використання новітніх інформаційних технологій для більш якісного і повного задоволення адміністративних потреб громадян та надання послуг державними органами з використанням електронних мереж; 5) модернізація державної служби шляхом удосконалення системи стимулювання персоналу, покращення моніторингу їхньої діяльності, оцінки показників її кінцевих результатів тощо [509, с. 186–187].

Наступна європейська держава, досвіду якої ми приділимо увагу, – Франція. У 1992 році Рада міністрів Франції прийняла Хартію про надання державних послуг, у якій були представлені основні принципи регулювання роботи французької державної служби на основі рівності, безпристрасності та наступництва, а також викладені нові принципи діяльності як реакція на зміни в очікуваннях і вимогах населення, появу в споживачів нових потреб і запитів, необхідності прозорості і підзвітності, простоти й доступності [244, с. 45]. У Франції підвищення якості публічних послуг здійснюється шляхом регулярного оцінювання наявної практики їх надання та самої системи державного управління. Так, для оцінювання якості надання публічних послуг у цій країні було проведено кілька масштабних експериментів. Водночас виявлено чинники, що сприяють запровадженню нових підходів щодо питань якості. Одним із засобів підвищення якості надання послуг у Франції є конкурс на визнання інноваційних ініціатив. Цей конкурс, починаючи з 2003 року, проводиться щорічно, сприяє демонстрації досягнень у діяльності з покращення якості прийому громадян, підвищення рівня управління якістю, діяльності зі створення партнерства. Крім того, основні принципи діяльності державних установ Франції, правила поведінки їх посадових осіб під час спілкування зі споживачами, а також зобов'язання з надання публічних послуг закріплені в Хартії Маріанна, яка становить

документ, аналогічний Хартії Громадян у Великій Британії. Подальшим кроком щодо підвищення якості послуг у Франції було створення Комісії з питань якості державних послуг, яка є незалежним органом і складається з високопоставлених службовців, до компетенції яких входить внесення пропозицій щодо формування політики уряду з питань якості. Цілями діяльності Комісії є: визначення стійких і реалістичних вимог для формування фактичних зобов'язань міністерств і служб; прагнення до дієвої (ефективної та результативної) системи державного управління; визначення місця споживача; формування культури проведення оцінювання; упровадження в адміністративну діяльність органів влади системи управління якістю [156; 509, с. 187].

Ще одна європейська держава – Німеччина. У цій країні з метою отримання громадянином без ускладнень, швидко та в межах одного візиту адміністративної послуги, як і в багатьох європейських країнах, було розроблено модель єдиного офісу для громадян («one-stop-shop»). На початковому етапі запровадження цієї новації у ФРН активно вивчався досвід Нідерландів. Офіси для громадян у ФРН набагато повільніше утворювалися у великих містах, аніж у малих. Проте, наприклад, у Берліні нині вже 46 таких офісів. Ініціативи зі створення таких офісів у Німеччині були віднесені на розсуд муніципалітетів, оскільки ні спеціального законодавства, ні урядових (федеральних чи земельних) програм з цієї тематики не було. Отже, більшість міст запроваджували такі установи на власний розсуд, і тому практика має багато особливостей. Універсами послуг (або «офіс для громадян» чи «бюро для громадян») є візитною карткою адміністрації (відображають її імідж у громадськості), оскільки в них відбувається до 80 % контактів адміністрації з приватними особами. Тому створювати універсами послуг рекомендується незалежно від розмірів громади, оскільки він є центральним місцем звернення громадян до адміністрації [145].

Кожен універсам послуг ухвалює рішення про спектр послуг, які ним

будуть надаватися. У ФРН такий перелік включає послуги, які є часто запитуваними та надання яких не вимагає тривалого опрацювання. Варто постійно переглядати прийнятий перелік для того, щоб інтегрувати в універсам послуг функції інших структур (наприклад, консультаційні пункти для пенсіонерів тощо). Зазвичай 80 % послуг становлять видача посвідчень особи та паспортів, реєстрація про прибуття (вибуття), перереєстрація, надання податкових карток. Універсами послуг у середніх і невеликих містах (від 25 000 жителів), у яких немає служби реєстрації транспортних засобів, часто надають також і послуги, які належать до компетенції цієї служби. Передача в офіс для громадян цієї служби здійснюється на основі адміністративної угоди. Решта послуг (20 %), що надаються, – загальні довідки та надання консультацій; видача формулярів заявок інших відомств; засвідчення документів; бюро знахідок (прийняття загублених речей та їх продаж через аукціони), продаж квитків і мішків для сміття; інформація для туристів та гостей; надання інформаційних матеріалів інших установ, продаж карт міст, книжок, рекламної продукції тощо [145].

Підсумовуючи досвід Німеччини, Н. В. Шамрай, виокремлює важливі аспекти, які є доцільними для впровадження в Україні:

1. Наявність Єдиного стандарту якості для таких сфер: асортимент/вибір завдань; обробка документації одним органом; організація структури; години прийому для громадян; персонал; інформаційна та комунікаційна техніка; облаштування робочих приміщень.

2. Забезпечення наступних критеріїв якості сервіс з одних рук; широкий асортимент послуг (80 % усіх комунальних адміністративних послуг, які громадяни потребують протягом року, надаються універсами послуг); зручне для громадян транспортне сполучення.

3. Повний асортимент завдань: виконання в повному обсязі функцій з оформлення документів, паспортів, реєстрації громадян; надання повного асортименту послуг з документального оформлення транспортних засобів (від реєстрації до виводу з експлуатації); видача водійських посвідчень (зокрема

міжнародного зразка); інші «швидкі» послуги в соціальній сфері, сфері громадського порядку, реєстрації актів цивільного стану; широкий асортимент інформаційних і консультаційних послуг.

4. Ефективний підхід до організації структури. Чим більшою є кількість мешканців комуни, тим більшою має бути кількість децентралізованих універсамів послуг (комунна спілка з адміністративного менеджменту).

5. Ротація діловодів між універсами залежно від потреб (черги, сезонність послуг).

6. Персонал: відбір і підготовка персоналу; формалізована процедура добору, після якої здійснюється трирічна підготовка за напрямом «фаховий адміністративний працівник». Потім відбувається призначення на вільну посаду в службах обслуговування громадян; підвищення кваліфікації, план тренінгів не менш як три місяці, обрані працівники виконують роль наставників. Тренінги в інших структурах у контексті набуття соціальних компетенцій. Внутрішні й зовнішні тренінги в контексті фахової роботи. Наприклад, практика у іншому галузевому органі.

7. Облаштування приміщень: центральне та зручне розташування в адміністративній будівлі; зручний доступ для громадян з обмеженими фізичними можливостями; світлі та приємні для відвідування великі приміщення; сприятлива атмосфера (освітленість, вентиляція, захист від шуму, рослини, картина тощо); приміщення для підготовчої роботи; зручна та велика зона очікування з безкоштовними інформаційними матеріалами; кімната психологічної розгрузки для діловодів; ігрові куточки для дітей.

8. Бюджет офісів з обслуговування громадян [320; 520].

Особливої уваги вартий досвід Польської Республіки, адже ця країна першою з усіх посткомуністичних держав стала на шлях європейської інтеграції. У Польщі формування єдиної централізованої системи надання публічних послуг населенню пов'язане з адміністративно-територіальною реформою, яка проводилася в країні в 2000-х роках. У межах цієї реформи організацію надання публічних послуг було покладено на органи

територіального самоврядування. Територіальне самоврядування є важливою частиною публічної адміністрації в Республіці Польща. Воно поділяється на місцеве (рівень гміни та повіту) і регіональне (рівень воєводства), які не мають ієрархічної залежності. Слід відзначити діалектичну єдність діяльності в Польщі урядової та самоврядної адміністрацій. Якщо для органів державної виконавчої влади характерне вертикальне підпорядкування, то органи територіального самоврядування всіх рівнів є незалежними як між собою, так і від органів державної виконавчої влади. Але ця незалежність поєднується з необхідністю спільно вирішувати проблеми територій, що неминуче спонукає до співпраці. Основним завданням органів територіального самоврядування є організація надання публічних послуг для мешканців. Ці послуги поділяються на комунальні (енергія, водопостачання та каналізація, транспорт, утримання доріг і зелених насаджень тощо), соціальні (навчання, охорона здоров'я, соціальна допомога, безпека, культура, питання ринку праці тощо) та адміністративні. Органи самоврядування повинні організувати надання послуг мешканцям, але не зобов'язані їх самостійно надавати. Зазвичай для цього укладають контракти із суб'єктами господарювання чи неурядовими організаціями [163, с. 101; 471, с. 70–75].

У Польщі також запроваджено ідею єдиного офісу для громадян – WOM (так було заплановано в усіх районах Варшави задля забезпечення мешканцям міста належної якості послуг і прискорення адміністративних процедур). Зазначені відділи створено як установи, де кожен мешканець Варшави має можливість легко вирішити свої справи в офіційній сфері, зокрема, питання обміну ID-карток, реєстрації транспортного засобу, отримання ліцензії тощо. Відділи WOM пропонують споживачам надійні, кваліфіковані та швидкі послуги: якщо раніше споживачам потрібно було відвідати декілька кабінетів у приміщенні установи, то зі створенням відділів адміністративні процедури було значно спрощено [89; 476].

Варта уваги точка зору В. В. Юзефовича та Н. Л. Астапової, які у своєму науковому дослідженні обґрунтували, що в контексті вдосконалення здійснення



органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності найбільш доцільно використовувати такий досвід Польської Республіки [536, с. 132]:

- удосконалення законодавчої бази у сфері публічно-сервісної діяльності;
- створення альтернативних систем надання послуг;
- підготовка керівників і фахівців сфери державного управління, регіонального управління та місцевого самоврядування із здійснення якісно-орієнтованого надання послуг;
- запровадження новітніх інформаційних технологій з метою більш повного і якісного задоволення адміністративних потреб громадян та надання послуг державними органами з використанням електронних мереж;
- моніторинг діяльності службовців державної служби та служби в органах місцевого самоврядування, оцінки показників кінцевих результатів [536].

Наступна посткомуністична країна, досвіду якої ми приділимо увагу, – Естонія. Ця держава першою з республік колишнього СРСР пододала трансформаційний занепад і 1994 року почала стрімкий економічний розвиток. Естонці завжди вирізнялися твердим індивідуалістичним настроєм, самостійністю мислення, що сприяло становленню в державі раціонального підприємницького капіталізму. Ключовими складовими перетворень були глибока мікроекономічна лібералізація, радикальна валютна реформа та грошова приватизація. Здійснені Урядом заходи з лібералізації цін і підписання низки угод з Європейським Союзом дозволили республіці отримати право користуватися свободою торгівлі нарівні з європейськими країнами. Усе це дозволило не лише швидко подолати дефіцит товарів і послуг (характерний для соціалізму), а й перетворити Естонію на державу з найменшим рівнем корупції серед усіх пострадянських республік [80; 520, с. 82–83]. Пріоритетним напрямом у ліквідуванні бюрократичної паперової тяганини, яка вимагала від громадян спілкування зі значною кількістю відомств, стало впровадження державного проекту «Електронна Естонія». Це потребувало уніфікації численних реєстрів і

формування централізованої інформаційної бази, впровадження принципу «єдиного вікна», за якого всі послуги населенню надавалися за допомогою автоматизованих центрів обслуговування [520, с. 82–83].

В Естонії приділяється значна увага послугам для пересічних громадян. Серед них дослідники виділяють такі:

– Е-поліція – отримання через електронну пошту квитанцій на оплату штрафів за порушення правил дорожнього руху;

– Е-школа – електронний щоденник, який дозволяє налагодити зв'язок шкільної адміністрації з батьками учнів, включає розклад занять, отримані учнями оцінки, а також домашні завдання;

– Е-депозитарій – централізований реєстр усіх акціонерних товариств у країні та цінних паперів;

– Е-пенсія – електронна система обслуговування фізичних осіб з питань отримання пенсій, вибору пенсійних фондів, обмін звітністю тощо;

– ID-білет – сервіс продажу квитків на муніципальний транспорт, відвідування закладів культури тощо [481].

Загалом аналіз естонського досвіду дозволяє говорити про низку корисних результатів надання адміністративних послуг в електронному вигляді. Сюди можна віднести, передусім, вільний доступ споживачів до послуг у будь-який час з будь-якого місця, де є доступ до Інтернету. Особливо це є корисним для осіб, котрі за об'єктивних причин не мають можливості особисто відвідати відповідний орган публічного управління за отриманням послуги [173, с. 133; 481, с. 60–62]. Не останнє місце в позитивних результатах електронного врядування займає значна економія фінансів і часу. Збирання всієї необхідної інформації в одній базі створює умови для зручності сервісної діяльності. Особливо актуальним для України можна вважати безпеку електронного документообігу, зведення до мінімуму технічних помилок, створення умов для більшої прозорості та зменшення корупціогенної складової під час надання адміністративних послуг. Водночас це дозволяє створити позитивний імідж органів публічного управління та

налагодити їх взаємодію із широкою громадськістю. Загалом естонський досвід залучення новітніх технологій у модернізації механізму надання адміністративних послуг потребує більш ретельного аналізу з метою його залучення й адаптації до українських реалій, оскільки беззаперечною є результативність і відносна економічність [173].

Підбиваючи підсумки дослідження, варто навести точку зору Д. С. Тихонова, який, досліджуючи досвід таких країн як Німеччина, Нідерланди, Польща, Бразилія та Канада у сфері організації системи надання адміністративних послуг органами публічної влади, дійшов таких висновків: 1) обслуговування населення з надання адміністративних послуг органами публічної влади здійснюється спеціальними установами – «універсами послуг» (Німеччина, Нідерланди, Польща, Канада), центрами обслуговування населення (Бразилія); 2) діяльність спеціалізованих установ («універсамів послуг», центрів обслуговування населення) ґрунтується на принципі «єдиного вікна», коли в одному приміщенні зосереджуються представництва різних органів публічної влади, а адміністративну процедуру надання послуги здійснює одна особа, наприклад адміністратор; 3) в усіх розглянутих країнах створено систему електронного урядування, що забезпечує вільний доступ громадян до так званих єдиних порталів державних (адміністративних) послуг, які містять інформацію щодо переліку, умов, порядку отримання адміністративних послуг; 4) надання населенню адміністративних послуг здійснюється згідно зі стандартами, за якими визначаються складові якості послуги: доступність, своєчасність, пріоритет потреб громадян тощо. Саме ці складові визначають пріоритетні напрями діяльності спеціалізованих установ, створюючи сприятливі умови отримання послуг для населення [471, с. 74].

Зазначений вище науковець обґрунтовує такі рекомендації щодо вдосконалення здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності: 1) необхідно вдосконалити роботу Єдиного державного порталу адміністративних послуг (ЄДПАП) та здійснити категоризацію усіх

адміністративних послуг. Станом на листопад 2014 року на ЄДПАП проведено категоризацію адміністративних послуг за суб'єктом їх надання. Однак більшість послуг, які надаються через органи публічної влади чи центри надання адміністративних послуг, у Порталі не зазначені. Повний їх перелік міститься лише на порталах відповідних органів, служб та установ;

- 2) доцільно створити мобільні центри надання адміністративних послуг, які б надавали адміністративні послуги у віддалених населених пунктах;
- 3) необхідно змінити пріоритети відбору працівників, які здійснюють функції з надання адміністративних послуг. Вимоги до особи мають бути визначені не лише наявністю професійних якостей, а й і особистісними якостями (активність, працездатність, комунікабельність, ввічливість, уміння створити доброзичливу атмосферу тощо). Крім того, необхідно постійно підвищувати кваліфікацію таких працівників шляхом проведення тренінгів, курсів підвищення кваліфікації тощо;
- 4) з метою покращення якості та здійснення громадського контролю за наданням адміністративних послуг необхідно налагодити зворотній зв'язок між органами публічної влади, центрами надання адміністративних послуг і населенням. Для цього потрібно на офіційних порталах органів публічної влади передбачити поштові скриньки, де б громадяни мали змогу залишити пропозиції чи зауваження з приводу організації процесу надання адміністративних послуг [471, с. 74].

Завершуючи представлений підрозділ дослідження, слід зауважити, що світова практика налічує досить багато позитивних прикладів здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності. Це стосується як держав – світових лідерів (наприклад, США, Велика Британія, Німеччина, Франція), так і країн посткомуністичного простору (Польща, Литва, Естонія). Таким чином, дуже важливо, щоб Україна продовжувала свій курс на європейську інтеграцію та використовували вже наявні напрацювання інших країн. Тож, на нашу думку, у контексті вдосконалення здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності в Україні важливим для запозичення є такий зарубіжний досвід:

– посилити нагляд і контроль за публічними адміністраціями, зокрема щодо якості здійснення ними публічно-сервісної діяльності. Цього, на нашу думку, можна досягти: по-перше, за допомогою створення окремого структурного підрозділу, до повноважень якого входило б здійснення нагляду і контролю в цій сфері, а також розроблення відповідних пропозицій та рекомендацій з удосконалення публічно-сервісної діяльності; по-друге, необхідно переглянути порядок і зміст громадського контролю в окресленій сфері;

– окрему увагу слід приділити професійній підготовці державних службовців, зокрема посилити їх психологічну готовність до здійснення відповідної діяльності;

– доцільно суттєво покращити матеріально-технічне забезпечення публічних адміністрацій, оскільки на сьогодні в Україні наявна ситуація відмов програмного забезпечення, що перешкоджає якісному та швидкому наданню відповідних послуг;

– необхідним є створення загальнодержавної єдиної інформаційної бази.

## **5.2. Тенденції вдосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції**

В умовах чергового реформування Державної податкової служби особливого значення набуває вдосконалення публічно-сервісної діяльності цього центрального органу виконавчої влади до умов, які ставляться перед українською державою в межах євроінтеграційних процесів. На нашу думку, першочерговим кроком на шляху вдосконалення публічно-сервісної діяльності ДПС України є покращення кадрового забезпечення центрального органу виконавчої влади. Це пояснюється тим, що якість та ефективність діяльності будь-якого органу державної влади, незалежно від того, які функції на нього покладено чинним законодавства, напряму залежить від

осіб, які здійснюють у них трудову діяльність.

Так, О. В. Ткаченко сутність кадрового забезпечення в державі вбачає в діяльності уповноважених суб'єктів з реалізації кадрової політики держави з метою забезпечення функціонування державного управління соціальними, технічними, біологічними об'єктами, яке здійснюється в умовах ринкової економіки з урахуванням демократичних засад побудови нашої держави з пріоритетним забезпеченням прав, свобод і законних інтересів особи шляхом наповнення організаційних структур системи державного управління відповідними за професією та кваліфікацією кадрами, створення в них мотивації до ефективної праці, організації їх ефективного використання, професійного та соціального розвитку, досягнення раціонального ступеня мобільності персоналу, а також їх соціального захисту [473; 490]. А. М. Клочко пропонує розглядати кадрове забезпечення в широкому та вузькому значенні. У широкому – це діяльність, що спрямована на забезпечення органів державної влади персоналом з необхідним рівнем кваліфікації, професійних та особистих якостей, здатним вирішувати поставлені завдання. У вузькому значенні кадрове забезпечення – це нормативно закріплена та цілеспрямована діяльність спеціально уповноважених державних органів (посадових осіб) щодо процесів професійної орієнтації, прогнозування та планування кадрових потреб, добору, підготовки, розстановки та вивільнення персоналу [188].

Кадрове забезпечення, на думку А. І. Берлач, – це система підготовки, що передбачає навчання та виховання фахівців, які здатні розв'язувати складні завдання у сфері забезпечення кібербезпеки [56]. Кадрове забезпечення, продовжує науковець, характеризується низкою ознак, серед яких слід виокремити такі: 1) становить триваючий у часі динамічний процес, який має неоднорідну структуру; 2) здійснюється на постійній основі, починається з професійної підготовки (період до призначення) та закінчується звільненням із подальшим призначенням пенсії або переведенням до іншого місця роботи (період після звільнення); 3) основний

період кадрового забезпечення починається після призначення; здійснюється кадровими службами відповідної управлінської структури; 4) його організація на конкретному підприємстві, установі, організації регламентується законодавством, підвідомчими нормативно-правовими актами, а також локальними актами; 5) метою кадрового забезпечення є укомплектування підприємства, установи або організації кваліфікованими кадрами, постійна робота з кадрами, що включає підвищення кваліфікації, перепідготовку, забезпечення службової або трудової дисципліни тощо [56].

Функціями кадрового забезпечення, як зазначає Т. Є. Кагановська, є такі [177]: залучення (комплектування) органів державного управління висококваліфікованими, морально стійкими кадрами; вивчення та аналіз стану роботи з відбору, розстановки, зміцнення і збереження професійних кадрів, навчання та виховання працівників, розробки заходів щодо вдосконалення цієї роботи; впровадження новітніх методів і форм роботи з кадрами; вивчення ділових та моральних якостей державних службовців, створення резерву персоналу; проведення службового атестування державних службовців; планування потреб органів державного управління; організація та здійснення заходів щодо профілактики порушень законності в діяльності органів державного управління; організація ведення обліків порушень законності і надзвичайних подій серед особового складу, аналіз та узагальнення такої інформації; організація роботи щодо здійснення наставництва в молодих працівників; вирішення соціально-побутових проблем працівників, питань надання встановлених чинним законодавством пільг і допомог. Дослідниця переконує, що ключовою функцією кадрового забезпечення є залучення кадрів, що дає змогу добирати на роботу найбільш висококваліфіковані кадри [177].

Отже, кадрове забезпечення Державної податкової служби України – це складний та багатоаспектний процес, який охоплює: по-перше, планування та прогнозування кадрових потреб податкових органів; по-друге, первинну підготовку майбутніх працівників податкових органів, а також подальше

підвищення їх кваліфікації, рівня професійних, особистих і ділових якостей; по-третє, включає розстановку кадрів, стимулювання їх трудової діяльності тощо. Важливість якісного кадрового забезпечення пояснюється тим, що працівник податкової служби має бути високоосвіченим спеціалістом у галузі податкового і бухгалтерського обліку, фінансово-господарського контролю та аналізу, податкового й господарського права. Він повинен поєднувати фундаментальну наукову підготовку та глибокі практичні навички, безперервно поповнювати свої професійні знання, мати високі громадські якості. Крім того, працівники органів ДПС повинні знати: дисципліни загальноосвітнього циклу: правознавство, етику, мікро- та макроекономіку, статистику, фінанси, грошовий обіг і кредит, основи управління та психології, маркетинг та інші; спеціальні дисципліни: податковий та бухгалтерський облік, економічний аналіз, фінансове, трудове й господарське право, валютне законодавство, теорію фінансово-господарського контролю, митну справу, міжнародні стандарти аудиту, ревізію та контроль, можливості економічних й інших спеціальних експертиз, процесуальні норми проведення перевірок та ревізій; основи технології конкретної галузі господарства, її економіку, методи прогнозування діяльності та кредитування підприємств відповідно до їх спеціалізації, особливості обліку і звітності різних галузей суспільної діяльності; можливості сучасних технічних засобів збирання, обробки, передачі й захисту інформації [344].

Найбільшу увагу під час підготовки фахівців для органів ДПС, вказує С. М. Попова, треба приділяти ґрунтовному вивченню податкового законодавства, особливо кодифікованій його частині – Податковому кодексу України [344, с. 588]. У цьому контексті хотілося б зазначити, що глибоке дослідження змісту податкового законодавства дійсно має важливе значення, однак воно не повинно мати пріоритетний характер. Ми переконані, що найбільш важливе значення має: 1) осмислення теоретичних аспектів податків і податкової системи, а також загальної структури та змісту податкового законодавства, адже на сьогодні податкове законодавство



постійно змінюється та не є стабільним; 2) акцентування на практичній стороні реалізації норм податкового законодавства, проведення виїзних і бінарних занять тощо.

Визначаючи ж напрями покращення кадрового забезпечення Державної податкової служби України в контексті вдосконалення її публічно-сервісної діяльності, вважаємо за доцільне:

- переглянути питання первинної підготовки майбутніх фахівців податкових органів, зокрема, як вже було зазначено вище, посилити практичний бік їх підготовки;

- необхідно забезпечити постійний обмін досвіду із зарубіжними країнами: по-перше, викладачів закладів вищої освіти, які здійснюють підготовку майбутніх фахівців; по-друге, рядових працівників ДПС, а також осіб, що здійснюють управління цим відомством та його структурними підрозділами;

- окрему увагу слід звернути на перегляд питання оплати праці працівників ДПС. Адже на сьогодні, ми маємо ситуацію, коли молоді фахівці потрапляючи на службу до податкових, або ж інших органів державної влади, фактично отримують мінімальну заробітну плату, що навряд чи можна вважати суттєвим стимулом для якісного виконання ними своїх посадових обов'язків. Крім того, низький рівень заробітної плати суттєво знижує престижність державної служби;

- слід створити сприятливий психологічний клімат для проходження служби державними службовцями в органах ДПС. Як слушно вказує А. М. Ключко, для виконання покладених на працівників обов'язків треба, щоб у колективі була довіра, доброзичлива та доречна критика. Необхідною умовою сприятливого клімату в колективі є вільне вираження особистої думки під час обговорення питань, що стосуються службової та професійної діяльності, відсутність тиску керівників на працівників та визнання їх права приймати самостійні рішення в межах їх компетенції. Важливе значення має взаємна підтримка та допомога в різних ситуаціях, що виникають у членів колективу, адже задоволення своєю належністю до колективу значно

підвищує ефективність праці і підвищує відповідальність кожного працівника за стан справ [188];

– необхідно створити якісний кадровий резерв, що дозволить попередити значний відтік кадрів зі служби;

– посилити рівень соціального захисту працівників Державної податкової служби України.

Крім того, потребує покращення психологічна підготовка працівників Державної податкової служби. Зазвичай психологічною підготовкою [69] вважають комплекс взаємопов'язаних і взаємообумовлених заходів, які спрямовані на формування та розвиток якостей і станів, що забезпечують найбільш ефективне вирішення ними професійних завдань. З військової точки зору психологічна підготовка особового складу підрозділу (групи) з підвищення ефективності виконання професійних завдань спрямована на: урахування соціально-психологічних передумов; оптимізацію умов місцезнаходження фахівців під час виконання своїх завдань; урахування фізіологічних факторів. Психологічна підготовка здійснюється зазвичай як у процесі навчання, так і безпосередньо в професійній діяльності і має на меті підвищити функціональні можливості психіки, забезпечити їх нормальну діяльність в умовах виконання професійних завдань як під час виконання службових обов'язків, так і поза службою [213]. На нашу думку, психологічна підготовка працівників ДПС України має охоплювати: по-перше, володіння навичками спілкування з клієнтами, що покликане зробити останніх більш клієнтоорієнтованими; по-друге, готовність державних службовців адекватно реагувати на конфлікті ситуації з користувачами послуг ДПС (платниками податків).

Однією з важливих тенденцій покращення кадрового забезпечення Державної податкової служби в межах удосконалення публічно-сервісної діяльності є покращення системи оцінювання якості та ефективності надання послуг. Л. Л. Приходченко пише, що оцінювання слід розуміти як систематичний процес порівняння діяльності та/чи результатів виконання програми або політики із цілями, завданнями, комплексом явних або неявно

виражених стандартів з метою внесення необхідних адміністративних чи політичних змін. У системі органів публічної влади оцінювання є аналітичною діяльністю, спрямованою на збір, аналіз, тлумачення та передавання інформації про економічність, ефективність, результативність політики, програм, проектів, які здійснюються з метою поліпшення соціальних умов [148, с. 504]. Крім того, науковець наголошує, що оцінювання має бути систематичним та об'єктивним, оскільки спрямоване на заплановані, поточні або завершені управлінські впливи і стосується процесу визначення цінності або значущості діяльності, політики чи програми [148, с. 504].

Варто навести точку зору Д. В. Сухініна, який наводить таке коло основних завдань оцінювання у сфері надання послуг населенню: забезпечення стабільності надання органами державної влади всіх рівнів та органами місцевого самоврядування послуг відповідно до вимог законодавства та пріоритетів державної політики; постійне вдосконалення якості послуг та підвищення задоволення ними з боку споживачів; обмеження витрат і досягнення ефективності в наданні послуг; оптимізація інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень щодо державної політики та програм ефективного управління ризиками; вирішення питань ефективного використання ресурсів, зокрема бюджетних [459]. Значення оцінювання, слушно вказує Л. М. Приходченко, полягає в тому, що воно надає змогу визначити: наскільки співвідносяться обрані напрями діяльності та методи досягнення задекларованих цілей; якими є витрати ресурсів щодо створення продукту (товару чи послуги); який результат і ефект отримали в підсумку (поточному та кінцевому), чи отримують споживачі послуг задоволення від споживання продукту тощо [352].

Отже, саме за допомогою оцінювання можна об'єктивно визначити недоліки в роботі Державної податкової служби України та її посадових осіб, зокрема у сфері публічно-сервісної діяльності. Варто зазначити, що на практиці оцінка діяльності державних службовців, зокрема тих, що

здійснюють трудову діяльність в органах ДПС, найчастіше проводиться методом атестації, що дозволяє визначити ступінь відповідності рівня кваліфікації працівників займаної ними посади, і її регулярне проведення сприяє зміцненню апарату управління, поліпшення добору та розміщення кадрів, стимулювання їх професійного зростання, розвитку ініціативи і творчої активності працівників. За результатами діяльності атестаційних комісій керівництвом органів внутрішніх справ розглядаються пропозиції щодо заохочення працівників, включення їх у резерв на висунення чи навпаки, про зниження їх у посаді, звільнення. Причому атестаційна комісія обов'язково повинна вказати мотиви, за якими даються рекомендації [213]. Водночас варто вказати, що проведення атестації дозволяє оцінити виключно професійні якості працівника, його теоретичні знання та практичні навички, тощо. Проте такий спосіб не дає змогу реально оцінити, як кожним окремим службовцем здійснюється саме публічно-сервісна діяльність та безпосередня робота з клієнтом.

Таким чином, з метою оптимізації оцінювання якості надання сервісних послуг кожним окремим службовцем та органом ДПС загалом пропонуємо, по-перше, проводити анонімні опитування та анкетування користувачів цих послуг. Опитування – це один з найпоширеніших методів дослідження проблем суспільного життя. Мета цього методу полягає в отриманні інформації про об'єктивні й суб'єктивні факти з боку опитуваних (респондентів) [21]. По-друге, для оцінки роботи фахівців варто користуватися послугами «таємного покупця».

З огляду на зазначене вище, слід констатувати, що на сьогодні найбільш важливим і перспективним напрямом покращення ефективності публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції є робота з кадрами. Адже саме службовці податкових органів є безпосередніми представниками вказаного відомства, а отже, його діяльність більшість платників податків зазвичай оцінюють за результатами співпраці з конкретним державним службовцем.

Крім роботи з кадрами, важливого значення набувають й інші аспекти. Привертає увагу проблема неякісного інформаційного забезпечення діяльності ДПС. Інформація – це завжди результат, продукт діяльності людини, орієнтований на створення нових відомостей або зняття відомостей з інших об'єктів матеріального або духовного світу для об'єднання цих відомостей у певний продукт і товар, необхідний для суспільства. Визначальною є теза про те, що для права слід використовувати якісну теорію інформації, а не кількісну, яка ігнорує зміст інформації [330]. Що ж стосується поняття «інформаційне забезпечення», то в юридичній літературі можна знайти чимало думок з приводу тлумачення цієї наукової категорії.

Інформаційне забезпечення, доводять В. М. Годун, Н. С. Орленко та М. А. Сендзюк, – це сукупність форм документів, нормативної бази і реалізованих рішень щодо обсягу, розміщення і форм організації інформації, яка циркулює в системі автоматизованого оброблення економічної інформації чи в інформаційній системі [106]. Основними принципами створення інформаційного забезпечення, на переконання вчених, є: цілісність; достовірність; контроль; захист від несанкціонованого доступу; єдність і гнучкість; стандартизація та уніфікація; адаптивність; мінімізація помилок введення-виведення інформації. Розроблення інформаційного забезпечення – одна з найважливіших складових розроблення інформаційної системи, яка повинна забезпечити: єдність і зберігання інформації, необхідної для розв'язання задач; єдність інформаційних масивів для всіх задач інформаційних систем; однократність уведення інформації та її багатocільове використання; різні методи доступу до даних; низьку вартість витрат на зберігання та використання даних, а також на внесення змін [106].

У межах окресленого питання слід навести точку зору Ю. О. Корнева, який, узагальнюючи й критично оцінюючи опрацьовані наукові погляди щодо визначення поняття «інформаційне забезпечення», сформулював найбільш важливі характеристики вказаного терміна [212; 323]:  
1) інформаційне забезпечення є функціональним комплексом, що передбачає

органічну взаємодію технічних засобів, методів і технологій роботи з інформацією; 2) інформаційне забезпечення – це сукупність інформаційних ресурсів, засобів, методів і технологій, яка сприяє ефективній реалізації процесу управління; 3) інформаційне забезпечення є інструментом, що генерує інформацію, яка складається з важливих даних та не дає відволікатись керівникам на зайву та громіздку інформацію; 4) інформаційне забезпечення – це безперервний процес постійного забезпечення можливості збирання, пошуку, групування, аналізу, зберігання та поширення інформації серед працівників правоохоронних органів; 5) інформаційне забезпечення є інструментом, що забезпечує надходження інформації про стан і параметри функціонування певних об'єктів управління; 6) інформаційне забезпечення – це управлінська технологія, оскільки відображає інформацію щодо стану керованого об'єкта і є основою для прийняття управлінських рішень; 7) інформаційне забезпечення – специфічний вид професійної діяльності, оскільки враховує інформаційні потреби різних суб'єктів; 8) інформаційне забезпечення є складовою системи та процесу управління, виражаючи на міжсуб'єктивному рівні відносини [212, с. 21; 323, с. 418–421; 411].

Вдало побудоване інформаційне забезпечення, як слушно підкреслює Н. І. Сулік, – це важлива умова функціонування організації, передумова її необхідної гнучкості, здатності швидко реагувати на зміни в зовнішньому середовищі [458, с. 192]. Це твердження є актуальним для публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України, адже лише той фахівець, який наділений необхідною сукупністю інформації, наприклад щодо змін у чинному законодавстві, змін у програмному забезпеченні, роботі електронного офісу тощо, може надати якісну послугу для клієнта, повідомити йому вичерпну інформацію.

З метою покращення інформаційного забезпечення Державної податкової служби України, зокрема у сфері здійснення публічно-сервісної діяльності, вважаємо за доцільне:

– створити необхідні умови для якісного науково-методичного

забезпечення діяльності ДПС України;

– забезпечити доступ працівників ДПС до оперативної інформації, а також до чинної нормативно-правової бази;

– удосконалювати систему обліку інформацією, а також забезпечити ефективний контроль за її використанням, зокрема доцільністю використання.

Наступним важливим напрямом удосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції є покращення матеріально-технічного забезпечення. У науково-правових колах, пише Г. С. Корнієнко, матеріально-технічним забезпеченням вважають сукупність суспільних відносин, урегульованих нормативними актами або договорами із забезпечення матеріально-технічними ресурсами, необхідними для своєчасного та безперебійного проведення циклу робіт з виробництва, переробки й реалізації продукції, а також для виконання економічних, соціальних та інших завдань з метою задоволення певних потреб [57, с. 18; 214, с. 56].

Відповідно до точки зору В. В. Конопльова, матеріально-технічним забезпеченням є сукупність суспільних відносин, урегульованих нормами різних галузей права (цивільного, адміністративного, господарського, фінансового тощо) щодо забезпечення їх матеріально-технічними ресурсами, необхідними для своєчасного та безперебійного виконання відповідними суб'єктами поставлених перед ними завдань [207, с. 267–268].

У контексті здійснення господарської діяльності цілями матеріально-технічного забезпечення виробництва є: своєчасне забезпечення підрозділів підприємства необхідними видами ресурсів необхідної кількості і якості; поліпшення використання ресурсів підвищення продуктивності праці, фондівіддачі, скорочення тривалості виробничих циклів виготовлення продукції, забезпечення ритмічності процесів, скорочення оборотності оборотних коштів, повне використання вторинних ресурсів, підвищення ефективності інвестицій; аналіз організаційно-технічного рівня виробництва

та якості продукції у конкурентів постачальника і підготовка пропозицій щодо підвищення конкурентоспроможності матеріальних ресурсів, що поставляються або зміну постачальника конкретного виду ресурсу [66].

Узагальнюючи зазначене вище, слід констатувати, що матеріально-технічне забезпечення діяльності ДПС у сфері надання відповідних послуг передбачає надання вказаному відомству всіх необхідних матеріальних, фінансових ресурсів для того, щоб воно могло ефективно виконувати обов'язки, які стоять перед ним. З огляду на специфіку публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України, з метою вдосконалення матеріально-технічного забезпечення пропонуємо: по-перше, забезпечити працівників ДПС сучасним технічним обладнанням, що дозволить прискорити процедури з надання сервісних послуг, оскільки непоодинокими є скарги з боку платників податків про сервіси, які функціонують неякісно; по-друге, забезпечити кожен структурний підрозділ, який виконує публічно-сервісну діяльність, швидкісним Інтернетом; по-третє, створити якісні он-лайн сервіси, за допомогою яких клієнти можуть отримувати всю необхідну інформацію.

Крім того, важливим напрямом оптимізації публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України є вдосконалення заходів із протидії корупції в органах ДПС. Так, на думку відомого спеціаліста в цій сфері Є. В. Невмержицького, корупція – це, передусім, соціально-політичне явище, головною особливістю якого є використання посадовими особами законодавчої, виконавчої та судової влади, а також громадських об'єднань, установ і організацій господарського управління всіх форм власності свого службового становища для одержання матеріальних цінностей, послуг чи пільг для себе або третіх осіб [297, с. 44]. Причому дослідник слушно наголошує, що корупція охоплює економіку, політику, культуру, етику, мораль, усю соціальну сферу, тобто за своєю сутністю це – багатоаспектне соціально-політичне явище, важливою ознакою якого є обумовлена цими обставинами поведінка суб'єкта правопорушення [298, с. 362; 462]. М. І.



Мельник вважає, що корупція – це соціологічно-кримінологічне поняття. У загальному вигляді корупцію автор визначає як соціальне явище, яке охоплює сукупність корупційних діянь, пов'язаних з неправомірним використанням особами, уповноваженими на виконання функцій держави, наданої їм влади, посадових повноважень, відповідних можливостей з метою задоволення особистих інтересів третіх осіб, а також інших корупційних правопорушень, які створюють умови для вчинення корупційних діянь чи є приховуванням їх або потуранням їм [269; 270].

Таким чином, корупція – це негативне соціально-економічне та політичне явище, яке заважає нормальному розвитку суспільства, перешкоджає належному функціонуванню кожного окремого органу держави, знижує рівень довіри до нього з боку суспільства тощо. Тому важливим завданням є протидія цьому явищу. У широкому значенні протидія корупції – це будь-яка діяльність у сфері соціального управління, яка, не маючи спеціальної мети, сприяє зменшенню можливостей для корумпування суспільних відносин, зокрема шляхом забезпечення верховенства права, реалізації інших принципів права, розвитку демократичного суспільства й утвердження правової держави. У вузькому значенні протидія корупції – це система заходів політичного, правового, організаційно-управлінського, ідеологічного, соціально-психологічного та іншого характеру, що передбачають цільове спрямування на зменшення обсягів корупції, зміну характеру корупційних виявів, обмеження взаємовпливу корупції та інших соціальних явищ і процесів, збільшення ризику для осіб, які вчиняють корупційні правопорушення, нейтралізацію дії та усунення факторів корупції, виявлення, припинення та розслідування виявів корупції, притягнення винних у вчиненні корупційних правопорушень осіб до юридичної відповідальності, поновлення законних прав та інтересів фізичних і юридичних осіб, усунення наслідків корупційних діянь. Протидія корупції є безпосереднім виявом антикорупційної політики, яка визначає ідеологію і стратегію антикорупційних заходів [270].

У межах нашого дослідження варто зазначити, що головними причинами, які спонукають працівників податкової служби до вчинення корупційних протиправних дій, є: низький рівень заробітної плати та грошового утримання працівників [331; 405]; відсутність належного соціально-правового захисту персоналу; низька оперативна обізнаність підрозділів внутрішньої безпеки та інших служб про діяльність і поведінку працівників податкових органів у податковій сфері; неналежна перевірка та реагування на наявну негативну інформацію стосовно працівників податкових органів з боку підрозділів роботи з персоналом та їх взаємодія з безпосередніми керівниками територіальних підрозділів на місцях; недостатній рівень організаційно-практичних заходів, спрямованих на належне проведення комплектування, виховання, професійну підготовку та навчання персоналу; невчасне та формальне проведення атестацій і спеціальних перевірок персоналу; низький рівень профілактичної роботи серед працівників ДПС, неналежне виконання вимог наказів і вказівок керівництва ДПС із питань роботи з персоналом та зміцнення дисципліни і законності в діяльності податкових органів; відсутність дієвого контролю з боку керівництва відповідних структурних підрозділів за поведінкою підлеглих, виконання ними службових обов'язків у робочий час; до порушників не завжди застосовуються принципові заходи реагування, наявні суттєві прорахунки в організації контролю усуваються повільно [331; 405].

Визначаючи напрями подолання корупції в діяльності органів Державної палаткової служби України, варто зауважити, що фахівці вже неодноразово порушували це питання. Тому ми, спираючись на аналіз наукових поглядів учених і норм чинного законодавства України, вважаємо, що найбільш пріоритетними шляхами вдосконалення заходів з протидії корупції є:

- покращення фінансового та матеріально-технічного забезпечення працівників, що має передбачати гідний рівень оплати праці й соціального забезпечення власне службовців і їхніх сімей;

- активне залучення громадськості до здійснення контрольної-наглядової

діяльності за органами ДПС;

– здійснення міжнародного співробітництва, обмін досвідом та інформацією з міжнародними організаціями та установами, обмін практичним досвідом реалізації заходів із протидії корупції тощо;

– активна взаємодія ДПС з іншими правоохоронними органами України, зокрема Національною поліцією, НАБУ, НАЗК тощо;

– проведення активної роз'яснювальної роботи як серед службовців державної податкової служби, так і з громадянами.

Завершуючи представлений підрозділ дослідження, слід зазначити, що найбільш перспективними тенденціями вдосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції є: 1) удосконалення кадрового забезпечення органів ДМС; 2) покращення інформаційного забезпечення податкових органів; 3) поліпшення матеріально-технічного забезпечення Державної податкової служби; 4) удосконалення заходів з протидії корупції в органах ДПС. Ми переконані, що робота законодавця та Державної податкової служби України в окреслених напрямках дозволить якісно покращити публічно-сервісну діяльність цього центрального органу виконавчої влади, а також наблизити її до тих вимог і стандартів, які висувають до української держави європейською та світовою спільнотою.

### **5.3. Шляхи розвитку адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України як основа побудови нової моделі функціонування державних інституцій**

Перелік наведених у попередньому підрозділі тенденцій щодо вдосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції не є вичерпним. Повноцінна діяльність законодавця в окреслених напрямках передбачає проведення

паралельної роботи з розвитку адміністративно-правового регулювання вказаного виду діяльності ДМС. Адже саме норми адміністративного законодавства становлять основу для реалізації окресленої функції досліджуванним центральним органом виконавчої влади. Переконані, що комплексне вдосконалення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України буде становити міцну основу для подальшої побудови нової моделі функціонування державних інституцій.

Варто зауважити, що питанню вдосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України приділяли увагу як на законодавчому, так і на доктринальному рівні. Досліджуючи позицію законодавця на розв'язання проблем у цій сфері, передусім слід навести «Стратегію сталого розвитку “Україна – 2020”», схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015. Метою Стратегії є впровадження в Україні європейських стандартів життя та вихід України на провідні позиції у світі [392]. Вказаний нормативно-правовий акт охоплює всі найбільш пріоритетні галузі, розвиток яких має ключове значення для української держави. Окрема увага в Стратегії приділена публічно-сервісній діяльності, зокрема тій, що здійснюється податковими органами. Так, середньостроковою метою дальших реформ у сфері підприємництва є створення сприятливого середовища для ведення бізнесу, розвитку малого і середнього підприємництва, залучення інвестицій, спрощення міжнародної торгівлі та підвищення ефективності ринку праці. Необхідно скоротити кількість документів дозвільного характеру у сфері господарської діяльності та видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, скасувати регуляторні акти, які ускладнюють ведення підприємницької діяльності, скоротити кількість органів державного нагляду (контролю), забезпечити надання послуг для громадян і бізнесу в електронному вигляді [392]. Що ж стосується безпосередньо податкової сфери, то метою податкової реформи є 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. Головними напрямками реформи є 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 і переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема вдосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб [392]. Загалом позитивно оцінюючи положення «Стратегії сталого розвитку “Україна – 2020”», слід констатувати, що більшість її положень, на жаль, мають лише декларативний характер і потребують конкретизації.

Більш детально напрями розвитку податкової сфери визначено в іншому нормативно-правовому акті – розпорядженні Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 року № 1101-р «Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику». Метою розвитку системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, є побудова на базі Державної податкової служби та Державної митної служби ефективної моделі здійснення заходів державної податкової та митної політики відповідно до плану, який передбачатиме впровадження в їх діяльність кращих світових практик з реалізації державної податкової та митної політики, удосконалення наявних

процедур, налагодження процесів інституціонального оновлення та розвитку функціональної спроможності виконання покладених завдань [393]. Серед основних пріоритетів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, виокремлено стимулювання добровільної сплати податків, розвиток податкових сервісів. Зокрема, запропоновано забезпечити: розширення кількості сервісів, що надаються податковими органами в режимі реального часу; розроблення та впровадження спеціалізованих програмних продуктів (мобільних додатків) для спрощення доступу платників до таких онлайн-сервісів; підвищення якості індивідуальних податкових консультацій, зокрема шляхом удосконалення контролю всіх виданих індивідуальних податкових консультацій на рівні апарату Державної податкової служби; розширення можливостей та підвищення якості надання послуг контакт-центром Державної податкової служби, який повинен стати основним каналом первинного консультування платників, що дасть змогу зменшити навантаження на центри обслуговування платників; запровадження системи постійного збору відгуків і пропозицій платників щодо роботи онлайн-сервісів, контакт-центру, а також системи оцінки задоволеності платників якістю послуг, що надаються центрами обслуговування платників; проведення інформаційних кампаній та роз'яснювальної роботи з метою стимулювання платників податків до переходу на нову модель сервісного обслуговування (онлайн-сервіси та послуги контакт-центру) шляхом проведення інформаційної та роз'яснювальної кампанії; спрощення адміністрування податків, зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [393].

Наступний нормативно-правовий акт, на який слід звернути увагу в межах нашого дослідження, – це Програма діяльності Кабінету Міністрів України, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 29 вересня 2019 року № 849 [390]. Однією з цілей Програми є зменшення податкового навантаження на платників податків, створення умов, за яких вони значно менше часу будуть витратити на їх адміністрування. Для досягнення цієї

мети необхідним є: зниження загального податкового навантаження; зменшення перерозподілу ВВП через зведений бюджет і загалом через державний сектор; зменшення кількості судових справ у податкових спорах; підвищення рейтингу України в Doing Business за показником «Оподаткування» до 25 за результатами 2024 року.

Крім того, вартої уваги такий нормативно-правовий акт, як «Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки», затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 року № 142-р [396]. У цьому документі зазначено, що побудова ефективної та конкурентоспроможної національної економіки передбачає проведення системної реформи управління державними фінансами у складі системи державного управління загалом, проблеми та неузгодженості якого становлять серйозний ризик для відновлення економічного зростання. Ефективна система управління державними фінансами є основою для реалізації державної політики і досягнення стратегічних цілей розвитку шляхом забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни, стратегічного розподілу бюджетних коштів та ефективного надання державних послуг. На сьогодні система управління державними фінансами не повною мірою відповідає вимогам часу. Виявом її недостатньої ефективності є низький рівень задоволення потреб населення в державних послугах і слабкість державних інституцій з огляду на значний розмір видатків сектору загального державного управління [396].

Одним з пріоритетних завдань окресленої Стратегії законодавець визнає підвищення якості та ефективності податкового адміністрування. Зокрема, ідеться про те, що виконання плану інституційних змін діяльності ДФС, розробленого з урахуванням рекомендацій МВФ, забезпечить відновлення довіри суспільства до ДФС, підвищення ефективності її роботи та зниження адміністративного тиску на платників податків з боку контролюючих органів. Ризикоорієнтована система податкового контролю буде вдосконалена шляхом проведення перевірок діяльності суб'єктів господарювання, щодо яких існують

найбільші ризики зловживань. Для зменшення витрат часу та коштів платників податків на нарахування та сплату податків будуть розширені можливості безперешкодного дистанційного звітування та сплати податків через електронні сервіси та єдиний рахунок, ДФС буде забезпечено надання необхідних ІТ-сервісів для громадян та бізнесових структур, а також опублікування необхідної технічної інформації для розробників програмного забезпечення [396].

Завершуючи розгляд бачення законодавця щодо наявних проблем у сфері публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України, варто зазначити, що більшість з пропозицій і рекомендацій мали декларативний характер, тобто не вказували на конкретні шляхи подолання наявних проблем. Тому надалі вважаємо за доцільне приділити увагу розгляду позицій правників щодо окресленої проблематики. Так, С. М. Левчук у своєму дисертаційному дослідженні виокремлює такі напрями оптимізації функціонування Державної фіскальної служби України:

- 1) подальший розвиток електронної форми надання адміністративних послуг;
- 2) удосконалення переліку адміністративних послуг, що надаються органами ДФС шляхом включення до нього окремих заявних проваджень, що відповідають ознакам адміністративних послуг, у сфері адміністрування єдиного внеску, а також діяльності з надання податкових та митних консультацій;
- 3) запровадження віртуальних офісів електронних адміністративних послуг органів ДФС;
- 4) упровадження в практичну діяльність органів ДФС у межах надання адміністративних послуг принципів «єдиного вікна» та «єдиного офісу»;
- 5) удосконалення інформаційного забезпечення надання адміністративних послуг;
- 6) запровадження на основі досвіду США, Ізраїлю, Франції та Німеччини послуги з надання податкової консультації про правомірність планованої операції, причому передбачено здійснювати таку діяльність лише на запит платника податків [240, с. 15].

Інший дослідник – І. А. Гриджук у своїй науковій праці обґрунтовує, що у взаємовідносинах із платниками податків необхідно здійснювати роз'яснювальну роботу, посилити консультаційно-інформаційні підрозділи для



надання більш якісних консультацій на місцях, унеможливити випадки довільного тлумачення норм законодавства й забезпечити поступову трансформацію служби на консультаційно-сервісну. Необхідно формувати в платників податків відчуття соціальної відповідальності та розуміння необхідності добровільної сплати податків, що може бути досягнуто лише за умов перетворення служби із фіскальної на сервісну, налагодження діалогу з представниками бізнесу, дотримання прав та свобод платників податків та неухильного виконання норм податкового законодавства всіма учасниками податкових відносин, створення рівних умов для платників податку й унеможливлення привілейованого становища окремих платників [116; 153]. Для сумлінних платників, відмічає науковець, доцільним є запровадження процедур розстрочки платежів, процедури мирової угоди, оскільки надважливим є завдання збереження бізнесу й робочих місць [116].

Варта уваги також наукова праця Р. В. Миронюка, який наводить такі ключові шляхи вдосконалення діяльності державної фіскальної служби щодо надання адміністративних послуг: 1) масштабна електронізація адміністративних послуг, що надаються громадянам і бізнесу з послідовним об'єднанням обох ресурсів під єдиною структурою; 2) іншим варіантом розв'язання цієї проблеми є створення он-лайн сервісів на сайтах суб'єктів надання адміністративних послуг або їх відомчих центрів надання адміністративних послуг, що будуть надавати відповідні послуги виключно тих органів влади, які їх утворили. Певною мірою такий варіант може бути ефективним у короткостроковому періоді. Частина органів влади може самостійно сформувавши та налагодити більш ефективну систему надання адміністративних послуг. У довгостроковій перспективі такий підхід не буде ефективним, адже він суперечить концепції «єдиного вікна» для всіх адміністративних послуг; 3) удосконалення роботи єдиного державного порталу адміністративних послуг (<http://posluga.gov.ua>) як порталу, на якому будь-який громадянин може отримати всі види адміністративних послуг без територіальних або інших обмежень. Такий підхід, на думку автора,

найбільшою мірою відповідає кращим закордонним практикам організації системи надання адміністративних послуг [275].

Завершуючи розгляд наукових думок вчених з приводу шляхів удосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України, варто зазначити, що більшість із них уже втратили актуальність, оскільки були сформульовані на застарілому законодавстві та стосувалися діяльності тогочасної Державної фіскальної служби України.

Що ж стосується авторського бачення напрямів удосконалення діяльності Державної податкової служби України, зокрема в контексті здійснення нею публічно-сервісної діяльності, то першочерговим кроком, на нашу думку, має бути розроблення загальнодержавної Концепції розвитку Державної податкової служби України на 2020–2025 роки. Необхідність розробки вказаного нормативно-правового акта пояснюється тим, що діюче на сьогодні розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 року № 1101-р «Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику» не відповідає сучасній тенденції розвитку податкових органів, адже в ньому навіть не враховувався факт реформування Державної фіскальної служби України та поділу її на митні й податкові органи.

Концепція – це затверджений вищим керівництвом документ, у якому закріплено конструктивні принципи, що відповідають провідному задуму. Цей документ «за своєю суттю відображає керівну ідею довгострокового розвитку, у загальнішому вигляді встановлює напрями руху й основні орієнтири, окреслює ключові проблеми, які повинні бути розв’язані у встановлений термін» [295]. Таким чином, Концепція розвитку Державної податкової служби України повинна бути спрямована на те, щоб забезпечити сталий розвиток новоствореного органу державної влади. У ній мають бути визначені мета, завдання, а також пріоритетні напрями розвитку цього відомства. Крім того, обов’язково слід окреслити коло інструментів і засобів, за допомогою яких вказані цілі можуть бути досягнуті.

Крім запропонованої вище Концепції, окремим нормативно-правовим актом має стати Програма покращення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України. Ця Програма передбачатиме своєрідний план дій законодавця на шляху вдосконалення публічно-сервісної діяльності ДПС України. Обов'язковими моментами, які мають бути враховані в окресленому нормативно-правовому акті, є напрями покращення кадрового, матеріально-технічного, фінансового, інформаційного забезпечення діяльності ДПС. Увагу варто приділити також протидії корупції в податкових органах.

Отже, наведені вище нормативно-правові акти мають слугувати підґрунтям, вихідним пунктом побудови нової моделі функціонування досліджуваного органу державної влади. Переконані, що для реалізації окресленої вище Концепції та Програми першочерговим кроком має бути, як уже було зазначено вище, удосконалення відповідного адміністративного законодавства. На сьогодні забезпечення та організація надання адміністративних послуг органами Державної податкової служби України здійснюється відповідно до Закону України «Про адміністративні послуги». Як і будь-який орган виконавчої влади, ДПС є суб'єктом надання адміністративних послуг як результату здійснення його діяльності, спрямованої на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків фізичних або юридичних осіб у випадку звернення таких осіб із заявами, відповідно до підстав та порядку, визначеному вказаним вище Законом [292]. Варто зауважити, що прийняття та розробка Закону України «Про адміністративні послуги» було прогресивним та важливим кроком на шляху побудови сучасної сервісної держави. Слід також підкреслити, що однією з найцінніших новацій цього закону є вимога щодо створення центрів надання адміністративних послуг [192; 353]. Ідеться про єдиний інтегрований офіс, у якому надаються найбільш запитувані громадянами адміністративні послуги, тобто базові (популярні) послуги. Це і реєстрація актів цивільного стану (народження, шлюб тощо), і видача паспортів та реєстрація місця

проживання особи, і реєстрація нерухомості тощо. Навіть для великих міст інтеграція цих послуг до надання через такі центри є значним викликом, адже де-юре це послуги, які належать до компетенції органів виконавчої влади, тобто держави. Сьогодні центри надання адміністративних послуг розглядають і як інституції з надання «неадміністративних» послуг. Не лише супутніх, як-от ксерокопіювання, а й послуг різних комунальних підприємств (водоканалів, теплокомуненерго, міськгазів тощо) [192; 353].

Повертаючись до розгляду безпосередньо публічно-сервісної діяльності органів Державної податкової служби, слід зауважити, що ключовим недоліком в адміністративно-правовому регулюванні відповідного напрямку роботи відомства є відсутність належного підзаконного нормативно-правового забезпечення. Ідеться про те, що положення Закону України «Про адміністративні послуги» мають досить узагальнений характер і не можуть урахувати всієї специфіки роботи Державної податкової служби України, зокрема в частині здійснення нею публічно-сервісної діяльності. Тому з метою розв'язання більшості наявних проблем в адміністративно-правовому регулюванні публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України вважаємо за доцільне розробити окремий підзаконний нормативно-правовий акт – Положення про публічно-сервісну діяльність Державної податкової служби України та її структурних підрозділів. Саме він, на нашу думку, має стати основою для побудови нової моделі функціонування окресленого центрального органу виконавчої влади, а також створить сприятливі теоретико-практичні умови для подальшого покращення публічно-сервісної діяльності податкових органів у нашій державі.

Першочерговими питаннями, які необхідно визначити в наведеному вище документі, будуть положення про поняття, мету, завдання, функції та принципи здійснення публічно-сервісної діяльності. Варто зазначити, що в науковій літературі поняття публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби є малодослідженим, що обумовлює відсутність єдиного погляду щодо його тлумачення. Спираючись на аналіз наявних наукових позицій і норм чинного

законодавства України, пропонуємо закріпити на законодавчому рівні таке тлумачення: «публічно-сервісна діяльність Державної податкової служби України – це публічно-владна діяльність органів ДПС, яка реалізується її уповноваженими посадовими особами та спрямована на надання визначених законом послуг особам, які звернулися до цього органу з відповідною заявою». Мета публічно-сервісної діяльності ДПС полягає в тому, щоб забезпечити реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів податкових правовідносин, що забезпечить дотримання законності й правопорядку в податковій галузі. Відповідно до окресленої мети, мають бути сформовані завдання публічно-сервісної діяльності, а саме:

- забезпечити доступ платників податків до всієї необхідної інформації, реалізуючи там самим свої законні права в податковій галузі;
- покращити якість та ефективність взаємодії населення з податковими органами;
- підвищити рівень довіри населення до органів ДПС;
- оптимізувати навантаження на інші структурні підрозділи Державної податкової служби України;
- підвищити рівень правової свідомості громадян і працівників податкових органів.

Окремим і вкрай важливим напрямом удосконалення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України як основи побудови нової моделі функціонування державних інституцій є визначення принципів здійснення цього виду діяльності окресленим органом державної влади. Нормами чинного законодавства, зокрема Законом України «Про адміністративні послуги», передбачено, що Державна політика у сфері надання адміністративних послуг базується на принципах: 1) верховенства права, у тому числі законності та юридичної визначеності; 2) стабільності; 3) рівності перед законом; 4) відкритості та прозорості; 5) оперативності та своєчасності; 6) доступності інформації про надання адміністративних послуг; 7) захищеності персональних даних;

8) раціональної мінімізації кількості документів та процедурних дій, що вимагаються для отримання адміністративних послуг; 9) неупередженості та справедливості; 10) доступності та зручності для суб'єктів звернень [353]. Вказаний перелік, безперечно, є слушним, однак, на нашу думку, він є дещо обмеженим та не враховує специфіки здійснення публічно-сервісної діяльності органами Державної податкової служби України. Тому перелік відповідних засад слід розширити такими: 1) принцип постійного підвищення якості та доступності всієї необхідної інформації; 2) принцип дебіюрократизації надання відповідних послуг; 3) принцип протидії корупції; 4) принцип постійного оцінювання діяльності органів ДПС взагалі та кожного окремого службовця зокрема, 5) гнучкість та оперативність отримання послуг.

Переконані, що закріплення вказаних вище положень стосовно публічно сервісної діяльності Державної податкової служби створить необхідний базис, основу, для побудови кардинально нової моделі функціонування податкових органів зокрема в частині надання відповідних послуг. Водночас у Положенні про публічно-сервісну діяльність Державної податкової служби України та її структурних підрозділів також слід визначити: загальні правила надання адміністративних послуг органами Державної податкової служби України; встановлення підстав, строків, процедур, форми результату дозвільних реєстраційних, інформаційних, засвідчувальних адміністративних послуг, що надаються під час реалізації органами ДПС покладених на них завдань; визначення внутрішньоорганізаційних процедур діяльності органів ДПС щодо надання адміністративних послуг [240, с. 13].

Окрема увага в межах запропонованого нами Положення, повинна бути приділена питанню юридичної відповідальності органів ДПС за дії та/або бездіяльність у контексті надання адміністративних послуг. Юридична відповідальність – це важливий захід захисту інтересів особистості, суспільства і держави. Вона настає внаслідок порушення приписів правових норм і виявляється у формі застосування до правопорушника заходів державного

примусу. Найважливішою ознакою юридичної відповідальності є те, що вона визначається державою та застосовується її компетентними органами. Для правопорушника юридична відповідальність означає застосування до нього санкцій правових норм, вказаних у них певних заходів відповідальності [86; 504]. Так, з метою вдосконалення юридичної відповідальності працівників Державної податкової служби вважаємо за доцільне:

– по-перше, визначити підстави для притягнення працівників до відповідальності за невиконання та/або неналежне виконання своїх посадових обов'язків в контексті здійснення публічно-сервісної діяльності. Такими підставами можуть бути: несвоєчасне надання певних послуг; негативне ставлення (зухвалість, грубість) щодо клієнтів; умисне введення в оману користувачів адміністративними послугами, що потягло настання для останніх негативних наслідків; зловживання своїм службовим положенням; навмисне затягування певних процедур тощо;

– по-друге, детально прописати види юридичної відповідальності, до яких, на нашу думку, слід віднести дисциплінарну, адміністративну та в окремих випадках – матеріальну відповідальність;

– по-третє, необхідно детально визначити механізм урахування думки громадськості під час визначення підстав для притягнення службовців до певного виду відповідальності.

І останній важливий аспект, на який обов'язково слід звернути увагу, – це вдосконалення механізму здійснення громадського контролю за публічно-сервісною діяльністю Державної податкової служби України. Такий напрям обумовлений сучасною світовою тенденцією, відповідно до якої представники громадськості активно долучаються до відповідних заходів. Громадський контроль – це різновид соціальної діяльності, оскільки вона здійснюється людьми та задля людей. Предмет діяльності з реалізації громадського контролю безпосередньо пов'язаний з функціями, що покладені на відповідний структурний елемент будь-якої системи, оскільки за загальним значенням функції – це об'єктивно необхідні напрями

діяльності, що виражають сутність і призначення відповідної структури [347]. В. Л. Федоренко та Я. О. Кагляк дійшли слушного висновку про те, що громадський контроль становить інструмент громадської оцінки ступеня виконання органами влади й іншими підконтрольними об'єктами їхніх соціальних завдань. Тобто відмінності громадського контролю від будь-якого іншого виду контролю стосуються суб'єктно-об'єктної сфери і полягають у тому, що, по-перше, громадський контроль здійснюється саме громадськістю (організованою та неорганізованою), і, по-друге, у процесі здійснення громадського контролю контролюється виконання саме соціальних завдань, безпосередньо пов'язаних із захистом і реалізацією прав і свобод громадян, задоволенням та узгодженням соціальних потреб та інтересів населення [487].

Таким чином, здійснення громадського контролю за публічно-сервісною діяльністю ДПС: по-перше, є важливим і яскравим виявом реалізації принципів демократизму, гласності та відкритості в діяльності цього центрального органу виконавчої влади; по-друге, підвищує рівень довіри населення до ДПС; по-третє, підвищує рівень дисципліни працівників податкових органів. З огляду на зазначене, на сьогодні важливим завданням держави є створити дієвий механізм залучення громадськості до здійснення нагляду й контролю в досліджуваній сфері діяльності ДПС України.

Завершуючи представлений підрозділ дослідження, слід констатувати, що загалом українська держава обрала правильний шлях її розбудови як демократичної, соціально орієнтованої та сервісної країни. Водночас у межах окресленої проблематики варто зауважити, що на сьогодні в публічно-сервісній діяльності Державної податкової служби України залишається чимала кількість проблемних аспектів, усунути які можливо шляхом запровадження змін і доповнень, що були запропоновані нами в цьому та попередньому підрозділі.



## Висновки до розділу 5

Доведено, що світова практика налічує досить багато позитивних прикладів здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності. Це стосується як держав – світових лідерів (наприклад, США, Велика Британія, Німеччина, Франція), так і країн посткомуністичного простору (Польща, Литва, Естонія). Таким чином, дуже важливо, щоб Україна продовжувала свій курс на європейську інтеграцію та використовували вже наявні напрацювання інших країн. Тож, на нашу думку, у контексті вдосконалення здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності в Україні важливим для запозичення є такий зарубіжний досвід: 1) посилити нагляд і контроль за публічними адміністраціями, зокрема щодо якості здійснення ними публічно-сервісної діяльності. Цього, на нашу думку, можна досягти: по-перше, за допомогою створення окремого структурного підрозділу, до повноважень якого входило б здійснення нагляду і контролю в цій сфері, а також розроблення відповідних пропозицій та рекомендацій з удосконалення публічно-сервісної діяльності; по-друге, необхідно переглянути порядок і зміст громадського контролю в окресленій сфері; 2) окрему увагу слід приділити професійній підготовці державних службовців, зокрема посилити їх психологічну готовність до здійснення відповідної діяльності; 3) доцільно суттєво покращити матеріально-технічне забезпечення публічних адміністрацій, оскільки на сьогодні в Україні наявна ситуація відмов програмного забезпечення, що перешкоджає якісному та швидкому наданню відповідних послуг; 4) необхідним є створення загальнодержавної єдиної інформаційної бази.

З'ясовано, що кадрове забезпечення Державної податкової служби України – це складний та багатоаспектний процес, який охоплює: по-перше, планування та прогнозування кадрових потреб податкових органів; по-друге, первинну підготовку майбутніх працівників податкових органів, а також

подальше підвищення їх кваліфікації, рівня професійних, особистих і ділових якостей; по-третє, включає розстановку кадрів, стимулювання їх трудової діяльності тощо.

З метою покращення кадрового забезпечення Державної податкової служби України в контексті вдосконалення її публічно-сервісної діяльності визнано за доцільне: переглянути питання первинної підготовки майбутніх фахівців податкових органів, зокрема, як вже було зазначено вище, посилити практичний бік їх підготовки; забезпечити постійний обмін досвіду із зарубіжними країнами: по-перше, викладачів закладів вищої освіти, які здійснюють підготовку майбутніх фахівців; по-друге, рядових працівників ДПС, а також осіб, що здійснюють управління цим відомством та його структурними підрозділами; окрему увагу слід звернути на перегляд питання оплати праці працівників ДПС. Адже на сьогодні, ми маємо ситуацію, коли молоді фахівці потрапляючи на службу до податкових, або ж інших органів державної влади, фактично отримують мінімальну заробітну плату, що навряд чи можна вважати суттєвим стимулом для якісного виконання ними своїх посадових обов'язків. Крім того, низький рівень заробітної плати суттєво знижує престижність державної служби; слід створити сприятливий психологічний клімат для проходження служби державними службовцями в органах ДПС; необхідно створити якісний кадровий резерв, що дозволить попередити значний відтік кадрів зі служби; посилити рівень соціального захисту працівників Державної податкової служби України.

Обґрунтовано доцільність покращення психологічної підготовки працівників ДПС. Підкреслено, що психологічна підготовка працівників ДПС України має охоплювати: по-перше, володіння навичками спілкування з клієнтами, що покликане зробити останніх більш клієнтоорієнтованими; по-друге, готовність державних службовців адекватно реагувати на конфлікті ситуації з користувачами послуг ДПС (платниками податків).

З метою покращення інформаційного забезпечення Державної податкової служби України, зокрема у сфері здійснення публічно-сервісної

діяльності, обґрунтовано доцільність: створити необхідні умови для якісного науково-методичного забезпечення діяльності ДПС України; забезпечити доступ працівників ДПС до оперативної інформації, а також до чинної нормативно-правової бази; удосконалити систему обліку інформацією, а також забезпечити ефективний контроль за її використанням, зокрема доцільністю використання.

Найбільш пріоритетними напрямками вдосконалення заходів з протидії корупції в органах Державної податкової служби України визнано: покращення фінансового та матеріально-технічного забезпечення працівників, що має передбачати гідний рівень оплати праці й соціального забезпечення власне службовців і їхніх сімей; активне залучення громадськості до здійснення контрольної-наглядової діяльності за органами ДПС; здійснення міжнародного співробітництва, обмін досвідом та інформацією з міжнародними організаціями та установами, обмін практичним досвідом реалізації заходів із протидії корупції тощо; активна взаємодія ДПС з іншими правоохоронними органами України, зокрема Національною поліцією, НАБУ, НАЗК тощо; проведення активної роз'яснювальної роботи як серед службовців державної податкової служби, так і з громадянами.

Наголошено на тому, що найбільш перспективними тенденціями вдосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції є: 1) удосконалення кадрового забезпечення органів ДМС; 2) покращення інформаційного забезпечення податкових органів; 3) поліпшення матеріально-технічного забезпечення Державної податкової служби; 4) удосконалення заходів з протидії корупції в органах ДПС. Зазначено, що робота законодавця та Державної податкової служби України в окреслених напрямках дозволить якісно покращити публічно-сервісну діяльність цього центрального органу виконавчої влади, а також наблизити її до тих вимог і стандартів, які висувають до української держави європейською та світовою спільнотою.

Обґрунтовано доцільність розробки та прийняття Концепції розвитку Державної податкової служби України на 2020–2025 роки. Це зумовлено тим, що діюче на сьогодні розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 року № 1101-р «Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику» не відповідає сучасній тенденції розвитку податкових органів, адже в ньому навіть не враховувався факт реформування Державної фіскальної служби України та поділу її на митні й податкові органи. Підкреслено, що Концепція розвитку державної Податкової служби України повинна бути спрямована на те, щоб забезпечити сталий розвиток новоствореного органу державної влади. У ній мають бути визначені мета, завдання, а також найбільш пріоритетні напрями розвитку цього відомства. Крім того, обов'язково повинно бути окреслено коло інструментів і засобів, за допомогою яких вказані цілі можуть бути досягнуті.

Наголошено на доцільності розробки окремої Програми покращення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України. Ця Програма передбачатиме своєрідний план дій законодавця на шляху вдосконалення публічно-сервісної діяльності ДПС України. Обов'язковими моментами, які мають бути враховані в окресленому нормативно-правовому акті, є напрями покращення кадрового, матеріально-технічного, фінансового, інформаційного забезпечення діяльності ДПС. Увагу варто приділити також протидії корупції в податкових органах.

З метою розв'язання більшості наявних проблем в адміністративно-правовому регулюванні публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України визнано за доцільне розробити окремий підзаконний нормативно-правовий акт – Положення про публічно-сервісну діяльність Державної податкової служби України та її структурних підрозділів. Саме він має стати основою для побудови нової моделі функціонування окресленого центрального органу виконавчої влади, а також створить сприятливі теоретико-практичні умови для подальшого покращення публічно-сервісної діяльності

податкових органів у нашій державі.

Відмічено, що першочерговими питаннями, які необхідно визначити в наведеному вище документі, будуть положення про поняття, мету, завдання, функції та принципи здійснення публічно-сервісної діяльності. На підставі аналізу наявних наукових позицій і норм чинного законодавства України запропоновано закріпити на законодавчому рівні таке тлумачення: «публічно-сервісна діяльність Державної податкової служби України – це публічно-владна діяльність органів ДПС, яка реалізується її уповноваженими посадовими особами та спрямована на надання визначених законом послуг особам, які звернулися до цього органу з відповідною заявою».

Встановлено, що мета публічно-сервісної діяльності ДПС полягає в тому, щоб забезпечити реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів податкових правовідносин, що забезпечить дотримання законності та правопорядку в податковій галузі. Відповідно до окресленої мети, мають бути сформовані завдання публічно-сервісної діяльності, а саме: забезпечити доступ платників податків до всієї необхідної інформації, реалізуючи там самим свої законні права в податковій галузі; покращити якість та ефективність взаємодії населення з податковими органами; підвищити рівень довіри населення до органів ДПС; оптимізувати навантаження на інші структурні підрозділи Державної податкової служби України; підвищити рівень правової свідомості громадян і працівників податкових органів.

Запропоновано розширити перелік принципів здійснення публічно-сервісної діяльності ДПС, серед яких названо: 1) принцип постійного підвищення якості та доступності всієї необхідної інформації; 2) принцип дебіюрократизації надання відповідних послуг; 3) принцип протидії корупції; 4) принцип постійного оцінювання діяльності органів ДПС взагалі та кожного окремого службовця зокрема, 5) гнучкість та оперативність отримання послуг.

З метою вдосконалення юридичної відповідальності працівників Державної податкової служби запропоновано: по-перше, визначити підстави

для притягнення працівників до відповідальності за невиконання та/або неналежне виконання своїх посадових обов'язків в контексті здійснення публічно-сервісної діяльності. Такими підставами можуть бути: несвоєчасне надання певних послуг; негативне ставлення (зухвалість, грубість) щодо клієнтів; умисне введення в оману користувачів адміністративними послугами, що потягло настання для останніх негативних наслідків; зловживання своїм службовим положенням; навмисне затягування певних процедур тощо; по-друге, детально прописати види юридичної відповідальності, до яких, на нашу думку, слід віднести дисциплінарну, адміністративну та в окремих випадках – матеріальну відповідальність; по-третє, необхідно детально визначити механізм урахування думки громадськості під час визначення підстав для притягнення службовців до певного виду відповідальності.

Акцентовано увагу на тому, що здійснення громадського контролю за публічно-сервісною діяльністю ДПС: по-перше, є важливим і яскравим виявом реалізації принципів демократизму, гласності та відкритості в діяльності цього центрального органу виконавчої влади; по-друге, підвищує рівень довіри населення до ДПС; по-третє, підвищує рівень дисципліни працівників податкових органів. З огляду на зазначене, на сьогодні важливим завданням держави є створення дієвого механізму залучення громадськості до здійснення нагляду й контролю в досліджуваній сфері діяльності ДПС України.

Сформульовано висновок, згідно з яким українська держава загалом обрала правильний шлях її розбудови як демократичної, соціально орієнтованої та сервісної країни. Водночас у межах окресленої проблематики варто зауважити, що на сьогодні в публічно-сервісній діяльності Державної податкової служби України залишається чимала кількість проблемних аспектів, усунути які можливо шляхом запровадження змін і доповнень, що були запропоновані нами в дослідженні.

## ВИСНОВКИ

У монографії наведене теоретичне узагальнення і нове вирішення наукової проблеми, що виявляється у визначенні змісту, особливостей, видів публічно-сервісного напрямку державної податкової політики України, тенденцій удосконалення адміністративно-правового регулювання зазначеної діяльності з урахуванням міжнародного досвіду, передусім держав-членів ЄС. Робота вирізняється науковою новизною з позиції науки адміністративного права, висвітлюючи концептуальні положення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності як основного напрямку реалізації державної податкової політики, що ґрунтується на виокремленні кола публічно-правових відносин і побудові нової моделі зазначеної політики на основі сервісної ідеології. Обраний підхід уможливив усебічність наукової розвідки проблеми реалізації публічно-сервісного напрямку державної податкової політики в Україні. У результаті проведення наукового аналізу обґрунтовано такі висновки теоретичного характеру, а також спрямовані на вдосконалення чинного законодавства.

1. Обґрунтовано, що публічно-сервісна діяльність держави є основною (базовою) функцією держави, оскільки спрямована на реалізацію закріплених в Конституції України прав і свобод людини і громадянина, але не єдиною.

Наголошено, що існують різні підходи до розуміння категорії «публічно-сервісна діяльність». Так, деякі вчені розглядають останню, як: функцію держави; адміністративну послугу; діяльність пов'язану із якістю та задоволеністю особою «певним результатом» при реалізації своїх конституційних права та виконання обов'язків. Аргументовано, що публічно-сервісна діяльність держави є сукупністю всього вищенаведеного. Тобто, публічно-сервісна діяльність держави – це функція держави, яка реалізується відповідними державними і недержавними суб'єктами у випадках делегування, надається у формі адміністративної послуги і спрямована на

своєчасний та якісний розгляд та вирішення заяви фізичної або юридичної особи щодо забезпечення прав і свобод людини. Доведено, що відносини, які виникають в сфері регулювання державної податкової політики, за своєю сутністю подібні до характеристик адміністративно-правових відносин. Таким чином базою правового регулювання державної податкової політики служать адміністративно-правові норми.

2. Встановлено, що мета публічно-сервісної діяльності ДПС полягає у тому, щоб забезпечити реалізацію законних прав та інтересів суб'єктів публічно-сервісних правовідносин, що в свою чергу забезпечить дотримання законності та правопорядку у податковій галузі. Відповідно до окресленої мети мають бути сформовані завдання публічно сервісної діяльності, до яких віднесено: 1) забезпечення доступу платників податків до всієї необхідної інформації, реалізуючи там самим свої законні права у податковій галузі; 2) покращення якості та ефективності взаємодії населення з податковими органами; підвищення рівня довіри населення до органів ДПС; оптимізація навантаження на інші структурні підрозділи Державної податкової служби України; підвищення рівня правової свідомості громадян та працівників податкових органів.

Запропоновано розширити перелік принципів здійснення публічно-сервісної діяльності ДПС, серед яких названо: 1) принцип постійного підвищення якості та доступності всієї необхідної інформації; 2) принцип дебіюрократизації надання відповідних послуг; 3) принцип протидії корупції; 4) принцип постійного оцінювання діяльності органів ДПС взагалі, та кожного окремого службовця зокрема, 5) гнучкість та оперативність отримання послуг.

3. Нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики це – унорманована та систематизована сукупність нормативно закріпленого масиву правових актів, метою якого є задоволення прав і законних інтересів людини, забезпечення високого рівня якості життя людей на всій території України, а також



передбачає досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання і підвищення суспільного добробуту.

Нормативно-правовий масив, який визначає матеріальні та процесуальні аспекти публічно-сервісної діяльності як напрямку реалізації державної податкової політики умовно можна класифікувати за такими критеріями: 1) за юридичною силою нормативних актів; 2) за суб'єктами прийняття; 3) за видами публічно-сервісної діяльності, як напрямку державної податкової політики; 4) за територією дії (які діють на території України, та на тимчасово окупованих територіях); 5) за терміном дії (постійній, тимчасовій та надзвичайній основі); 6) нормативно-правові акти, які визначають засади формування державної податкової політики та нормативно-правові акти, які визначають засади реалізації державної податкової політики; 7) за структурою; 8) за сферою правового регулювання державної податкової політики, тобто ті, які регулюють публічно-правові та приватноправові відносини.

4. Обґрунтовано висновок, що механізм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики становить собою цілісну систему взаємопов'язаних та взаємодіючих у певній послідовності інституційно-функціональних складових, які представлені за допомогою адміністративно-правовими засобів, інструментів та принципів, що в сукупності забезпечують реалізацію сервісної складової державної податкової політики, яка в свою чергу спрямована на досягнення оптимального балансу між наповненням бюджету та підтримкою умов економічного зростання і підвищення суспільного добробуту, охорону прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, платників податків, та держави у цілому, відповідно до європейського вектору розвитку.

5. На підставі аналізу позиції вчених та нормативно-правових актів, які регламентують публічно-сервісну діяльність Державної податкової служби України з реалізації державної податкової політики, виокремлено елементи,

які становлять зміст адміністративно-правового статусу останньої, до яких віднесено: 1) мета створення органу (в основі якої і покладено саме публічно-сервісну функцію держави щодо адміністрування податків); 2) компетенція, яка спрямована на реалізацію саме сервісної складової; 3) організаційно-функціональна побудова, на яку впливає система взаємозв'язків та взаємодії з іншими суб'єктами, які задіяні в реалізації публічно-сервісної складової державної податкової політики; 4) система юридичних, економічних та соціальних гарантій тощо.

6. Дослідження завдань та функцій державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України засвідчує намагання державних інституцій щодо відновлення довіри суспільства до Державної податкової служби, підвищення ефективності її роботи та зниження адміністративного тиску на платників податків з її боку.

Констатовано, що під функціями державного регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України слід розуміти цілеспрямований вплив державних інституцій на вирішення завдань щодо реалізації державної податкової політики, та мають зовнішній, публічно-владний та організуючий характер, а також певний правовий інструментарій реалізації. Виокремлено функції, які спрямовано на реалізацію публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України: нормотворча, дозвільна, реєстраційна, правоохоронна, координаційна, контрольна, представницька. Кожна окремо взята функція передбачає свій правовий інструментарій та особливу процедуру здійснення.

7. Визначено, що форми здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це групи юридично встановлених, об'єднаних спільною метою, однорідних та регульованих адміністративних дій, здійснюваних уповноваженими органами влади, спрямованих на надання публічно-сервісних послуг у податковій галузі держави, суб'єктам які їх потребують. Виділено наступні різновиди форм публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики, а саме:

адміністративно-сервісну, контрольну, інформаційно-правову, внутрішньо-організаційну.

8. Встановлено, що методи публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це сукупність організаційно-правових засобів, процедур, способів та операцій, застосовування яких здійснюється уповноваженими суб'єктами податкового сектору держави з метою приведення до дії державної податкової політики, а також контролю по забезпеченню належного стану останньої. До системи методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики віднесено: метод примусу, інформаційний метод, метод взаємодії, методи забезпечення цілей публічно-сервісної діяльності з реалізації податкової політики.

9. Сформовано наступну наукову позицію: гарантії прав учасників адміністративно-правових відносин при здійсненні публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики – це комплекс факторів соціального, правового, психологічного та організаційного характеру, які в своїй сукупності забезпечують належні умови користування суб'єктами публічно-сервісної діяльності належних їм правами в процесі реалізації державної податкової політики, а також відповідний рівень захищеності правового статусу даних суб'єктів від протиправного впливу.

З метою вдосконалення юридичної відповідальності працівників Державної податкової служби запропоновано: по-перше, визначити підстави для притягнення працівників до відповідальності за невиконання та/або неналежне виконання своїх посадових обов'язків в контексті здійснення публічно-сервісної діяльності, такими підставами можуть бути: несвоєчасне надання певних послуг; негативне відношення (хамство, грубість) щодо клієнтів; умисне введення в оману користувачів адміністративними послугами, що потягло настання для останніх негативних наслідків; зловживання своїм службовим положенням; навмисне затягування певних процедур, тощо; по-друге, слід детально прописати види юридичної відповідальності, до яких, на нашу думку, слід віднести: дисциплінарну,

адміністративну та у деяких випадках матеріальну відповідальність; по-третє, необхідно детально окреслити механізм врахування думки громадськості при визначенні підстав для притягнення службовців до певного виду відповідальності.

10. Обстоюється позиція про те, що адміністративні процедури у діяльності Державної податкової служби України – це сукупність послідовно упорядкованих, нормативно-встановлених дій, які реалізуються посадовими особами та підрозділами Державної податкової служби України у відповідності до компетенції та повноважень останньої, метою яких є реалізація поставлених перед ДПС завдань. Головними особливостями адміністративних процедур в діяльності Державної податкової служби України визначено: особливу правову основу; направленість на досягнення конкретного юридично-значимого результату; тісний зв'язок із компетенцією Державної податкової служби України; наявність спеціальної відомчої правової основи застосування; різноманітність та видову розгалуженість. На основі функціональної направленості роботи органу адміністративні процедури в діяльності Державної податкової служби України класифіковано на такі види: дозвільні процедури, реєстраційні процедури, контрольно-наглядові процедури, інформаційні процедури.

11. Побудовано авторський підхід до визначення дозвільних процедур в діяльності Державної податкової служби України, відповідно до якого – це визначені законодавством, послідовно упорядковані дії підрозділів Державної податкової служби України пов'язані із виданням дозволів особливого виду – ліцензій на провадження діяльності суб'єктами господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального; з оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами, паливом, зберігання пального, а також призупинення та анулювання даних ліцензій.

12. В діяльності Державної податкової служби України реєстраційні процедури – це нормативно-визначені, послідовні дії уповноважених

підрозділів ДПС із перевірки, обробки інформації та її подальшого внесення у спеціальні держреєстри, надання таким чином подібній інформації юридичного значення. Встановлено, що реєстраційні процедури в роботі ДПС умовно поділяються на дві групи: ті що передують проведенню окремих дозвільних операцій, а також реєстраційні процедури як юридичні акти закріплення певних відомостей у спеціальних державних реєстрах.

13. Визначено, що контрольно-наглядові процедури в діяльності Державної податкової служби України – це сукупність послідовних, спеціальних, нормативно-встановлених адміністративних дій уповноважених суб'єктів (структурних підрозділів ДПС) спрямованих на реалізацію контролю та нагляду за законністю, відповідністю стандартам діяльності підконтрольних суб'єктів, соціальною орієнтованістю та ефективністю роботи ДПС в рамках суспільних відносин що пов'язані із здійсненням податкового контролю, контролю за дотримання ліцензійного законодавства, внутрішньовідомчого контролю в структурі ДПС.

14. Інформаційні процедури у діяльності Державної податкової служби України охарактеризовано, як систему послідовних, нормативно-встановлених, об'єднаних спільною метою дій адміністративного характеру, направлених на збір, зберігання, обробку, систематизацію та використання інформації у межах завдань покладених на ДПС, а також дій, направлених на забезпечення та поточне впровадження технологічних систем по роботі з інформацією в ДПС.

15. Узагальнено, що світова практика налічує досить багато позитивних прикладів здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності. Це стосується як держав – світових лідерів (наприклад США, Великобританія, Німеччина, тощо), так і країн посткомуністичного простору (як то: Польща, Литва, Естонія). А відтак, дуже важливо щоб Україна продовжувала свій курс на європейську інтеграцію та використовували вже існуючі напрацювання інших країн. Встановлено, що з метою вдосконалення здійснення органами публічної адміністрації публічно-сервісної діяльності

важливим для запозичення є наступний зарубіжний досвід: посилити нагляд і контроль за публічними адміністраціями зокрема щодо якості здійснення ними публічно-сервісної діяльності. Цього, на нашу думку, можна досягти: по-перше, за допомогою створення окремого структурного підрозділу, до повноважень якого входило б здійснення нагляду і контролю у цій сфері, а також розробка відповідних пропозицій та рекомендацій по вдосконаленню публічно-сервісної діяльності; по-друге, необхідно переглянути порядок та зміст громадського контролю в окресленій сфері; окрему увагу слід приділити професійній підготовці державних службовців, зокрема посилити їх психологічну готовність до здійснення відповідної діяльності; суттєво покращити матеріально-технічне забезпечення публічних адміністрацій, оскільки на сьогодні в Україні наявною є ситуація відмов програмного забезпечення, що перешкоджає якісному та швидкому наданні відповідних послуг; необхідним є створення загальнодержавної єдиної інформаційної бази.

16. Узагальнено, що найбільш перспективними тенденціями удосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України в умовах європейської інтеграції є: 1) вдосконалення кадрового забезпечення органів ДМС; 2) покращення інформаційного забезпечення податкових органів; 3) поліпшення матеріально-технічного забезпечення Державної податкової служби; 4) вдосконалення заходів із протидії корупції в органах ДПС. Переконані, що робота законодавця та Державної податкової служби України в окреслених напрямках дозволить якісно покращити публічно-сервісну діяльність даного центрального органу виконавчої влади, а також наблизити її до тих вимог та стандартів, які висувають до української держави європейською та світовою спільнотою.

17. Обґрунтовано доцільність розробки та прийняття Концепції розвитку Державної податкової служби України на 2020-2025 роки. Це обумовлюється тим, що діюче на сьогодні Розпорядження КМУ від 27 грудня 2018 р. № 1101-р «Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи

органів, що реалізують державну податкову та митну політику» не відповідає сучасній тенденції розвитку податкових органів, адже в ньому навіть не враховувався факт реформування Державної фіскальної служби України та поділу її на митні та податкові органи. Підкреслено, що Концепція розвитку державної Податкової служби України повинна бути спрямована на те, щоб забезпечити сталий розвиток новоствореного органу державної влади. В ній мають бути визначені мета, завдання, а також найбільш пріоритетні напрямки розвитку даного відомства. Крім того, обов'язково повинно бути окреслено коло інструментів та засобів, за допомогою яких дані цілі можуть бути досягнуті.

Наголошено на доцільності розробки окремої «Програми покращення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України». Дана Програма має представляти собою своєрідний план дій, які має вчинити законодавець на шляху вдосконалення публічно-сервісної діяльності ДПС України. Обов'язковими моментами, які мають бути враховані в окресленому нормативно-правовому акті, це покращення: кадрового, матеріально-технічного, фінансового, інформаційного забезпечення діяльності ДПС. Окрема увага має бути присвячена протидії корупції в податкових органах.

З метою вирішення більшості наявних проблем в адміністративно-правовому регулюванні публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України, обґрунтовано доцільність розробити окремий підзаконний нормативно-правовий, зокрема «Положення про публічно-сервісну діяльність Державної податкової служби України та її структурних підрозділів». Саме він повинен стати основою для побудови нової моделі функціонування окресленого центрального органу виконавчої влади, а також створити сприятливі теоретико-практичні умови для подальшого покращення публічно-сервісної діяльності податкових органів в нашій державі.

Відмічено, що першочерговим питанням, яке необхідно визначити у наведеному вище Положенні, це поняття, мета, завдання, функції та принципи здійснення публічно-сервісної діяльності. Запропоновано

закріпити на законодавчому рівні таке поняття: «публічно-сервісна діяльність Державної податкової служби України – це публічно владна діяльність органів ДПС, яка реалізується її уповноваженими посадовими особами, та котра спрямована на надання визначених законом послуг особам, які звернулись даного органу з відповідною заявою».

Акцентовано увагу, що здійснення громадського контролю за публічно-сервісною діяльністю ДПС: по-перше, є важливим і яскравим проявом реалізації принципів демократизму, гласності та відкритості в діяльності даного центрального органу виконавчої влади; по-друге, підвищує рівень довіри населення до ДПС; по-третє, підвищує рівень дисципліни працівників податкових органів. А відтак, все вказане свідчить про те, що на сьогодні важливим завданням держави є створити дієвий механізм залучення громадськості до здійснення нагляду і контролю у досліджуваній сфері діяльності ДПС України.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авер'янов В. Б. Утвердження принципу верховенства права у новій доктрині Українського адміністративного права. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2006. № 11 (61). С. 57–63.
2. Авер'янов В. Б. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник : у 2 т. / редкол.: В. Б. Авер'янов (голова). Київ : Юрид. думка, 2004. Т. 1 : Загальна частина. 2004. 584 с.
3. Авер'янов В. Б. Вибрані наукові праці / за заг. ред. Ю. С. Шемшученка, О. Ф. Андрійко. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2011. 448 с.
4. Административная деятельность органов внутренних дел. Часть общая : учебник / под ред. А. П. Коренева. 3-е изд. М. : Моск. акад. МВД России ; Щит-М, 2000. 304 с.
5. Административное право : учебник / под ред. Р. С. Павловского. Киев : Вища шк., 1986. 414 с.
6. Административное право : учебник / под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. М. : Юристь, 1999. 728 с.
7. Бахрах Д. Н., Татарян В. Г. Административное право России : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Эксмо, 2009. 608 с.
8. Административное право Украины : учебник / под общ. ред. С. В. Кивалова. Харьков : Одиссей, 2004. 880 с.
9. Административное право : учебник / под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. М. : Юристь, 2000. 460 с.
10. Котельникова Е. А., Семенцова И. А., Смоленский М. Б. Административное право : учебник. Ростов н/Д : Феникс, 2002. 352 с.
11. Административное право (Общая и особенная части) / под ред. А. П. Коренева. М. : МВД СССР, 1986. 487 с.
12. Адміністративна (поліцейська) діяльність органів внутрішніх справ. Загальна частина : підручник / за ред. Ю. І. Римаренка, Є. М. Моїсеєва,

В. І. Олефіра. Київ : КНТ, 2008. 816 с.

13. Адміністративна діяльність : навч. посіб. / за заг. ред. О. І. Остапенка. Львів : ЛІВС, 2002. 252 с.

14. Адміністративна діяльність Національної поліції : навч. посіб. / кол. авт. ; кер. авт. кол. В. А. Глуховеря. Дніпро : Дніпропетр. держ. ун-т внутр. справ, 2017. 248 с.

15. Адміністративна діяльність. Частина особлива : підручник / за заг. ред. О. М. Бандурки. Харків : Ун-т внутр. справ, 2000. 368 с.

16. Адміністративне право України : навч. посіб. / [В. К. Шкарупа, Т. О. Коломоець, Г. Ю. Гулевська та ін.]; за ред. Т. О. Коломоець, Г. Ю. Гулевської. Київ : Істина, 2007. 216 с.

17. Адміністративне право України : підручник / за заг. ред. Т. О. Коломоець. Київ : Істина, 2008. 457 с.

18. Адміністративне право України. Повний курс : підручник / [В. Галунько, П. Діхтієвський, О. Кузьменко та ін.]. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2018. 446 с.

19. Адміністративні послуги: стан і перспективи реформування : зб. матеріалів / за заг. ред. В. П. Тимощука, О. В. Курінного. Київ, 2015. 428 с.

20. Акімова Л. М., Левчук С. М., Акімов О. О., Кузьмін О. В. Формування системи надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України : монографія. Херсон : Олді-плюс, 2018. 196 с.

21. Александров Ю. В., Гель А. П., Семаков Г. С. Кримінологія : курс лекцій. Київ : МАУП, 2002. 295 с.

22. Алексеев С. С. Общая теория права : в 2 т. М. : Юрид. лит., 1982. Т. 2. 360 с.

23. Алексеев С. С. Право и перестройка: вопросы, раздумья, прогнозы. М. : Юрид. лит, 1983. 234 с.

24. Алексеев С. С. Правовое регулирование и логика права. *Правовой опыт комплексного исследования*. М., 1999. С. 11–16.

25. Алімпієв А. І. Поняття та система правових гарантій реалізації прав

громадян в сфері зайнятості населення України. *Адміністративне право і процес*. 2013. № 2 (4). С. 85–91.

26. Алфьоров С. М. Адміністративне право. Загальна частина : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2016. 216 с.

27. Андрусак Т. Г. Теорія держави і права : навч. посіб. Львів : Право для України, 1997. 198 с.

28. Анохіна Л. С. Суб'єкти адміністративної юрисдикції в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 15 с.

29. Аристотель. Політика. Київ : Основи, 2000. 239 с. URL: <http://litopys.org.ua/aristotle/arist.htm>.

30. Арсеньев К. К., Петрушевский Е. Е. Энциклопедический словарь. СПб., 1899. Т. 26. 704 с.

31. Атаманчук Г. В. Государственное управление (организационно-функциональные вопросы) : учеб. пособие. М., 2000. 189 с.

32. Атаманчук Г. В. Теория государственного управления : курс лекций. М. : Юрид. лит., 1997. 235 с.

33. Атаманчук Г. В. Теория государственного управления : курс лекций. М. : Омега-Л, 2005. 584 с.

34. Афанасьев В. Г. Научное управление обществом. М. : Политиздат, 1968. 384 с.

35. Бабкін В. Д. Соціальна держава та захист прав людини. *Правова держава*. 1988. Вип. 9. С. 3–11.

36. Балика Г. О. Адміністративно-правовий статус пенсійного фонду України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2015. 221 с.

37. Бандурка О. М., Тищенко М. М. Адміністративний процес : підручник. Київ : Літера ЛТД, 2002. 288 с.

38. Бандурка О. М. Управління в органах внутрішніх справ України : підручник. Харків : Ун-т внутр. справ, 1998. 480 с.

39. Бандурка О. М. Оперативно-розшукова діяльність : підручник : у 2 ч. Харків : Нац. ун-т внутр. справ, 2002. Ч. 1. 336 с.

40. Бандурка О. О. Управління державною податковою службою в Україні (організаційно-правовий аспекти) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2007. 38 с.
41. Баришпольская Т. Ю. Гражданские процесс и процедура (понятие, служебная роль, проблемы теории и практики) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. Томск, 1988. 21 с.
42. Барін О. Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2018. 197 с.
43. Басова Ю. Ю. Контрольно-наглядова діяльність міліції громадської безпеки : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2006. 202 с.
44. Батанов О. В. Муніципальна влада в Україні: проблеми теорії та практики : монографія. Київ : Юрид. думка, 2010. 656 с.
45. Батраченко О. В. Адміністративно-правові засади діяльності Національної поліції України щодо забезпечення публічної безпеки і порядку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2017. 218 с.
46. Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Стариков Ю. Н. Административное право : учебник. 3-е изд., пересмотр. и доп. М. : Норма, 2008. 502 с.
47. Бахрах Д. Н. Административное право России : учебник. М. : Норма, 2000. 623 с.
48. Безпалова О. І. Адміністративно-правовий механізм реалізації правоохоронної функції держави : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2014. 495 с.
49. Белкин А. А., Гумерова Л. Ш. Понятия и особенности правового статуса органа государственного управления. *Государственное управление и право: история и современность* : межвуз. сб. / отв. ред. С. М. Казанцев, А. И. Королев. Л. : Ленингр. ун-т, 1984. С. 5–14.
50. Белкин Р. С. Курс криминалистики : в 3 т. М. : Юристъ, 1997. Т. 1 : Общая теория криминалистики. 408 с.
51. Беляков К. И. Управление и право в период информатизации :

монографія. Київ : Квіц, 2001. 308 с.

52. Бельский К. С. Полицейское право : лекционный курс / под ред. А. В. Куракина. М. : Дело и Сервис, 2004. 816 с.

53. Бельский К. С. Ученый административист В. Л. Кобалевский: жизнь, труды, основные научные положения (к 110-летию со дня рождения). *Государство и право*. 2002. № 12. С. 81–87.

54. Березянська А. О. Теоретичні підходи до визначення поняття «механізми державного управління» та їх класифікація. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»*. 2015. Вип. 242. Т. 254. С. 6–10. (Серія «Державне управління»).

55. Беркутова О. С. Административно-процедурные производства в сфере исполнительной власти : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2005. 205 с.

56. Берлач А. І. Біржове право України : навч. посіб. Київ : Ун-т Україна, 2008. 316 с.

57. Бидюкова М. С. Правове регулювання матеріального забезпечення працівників ОВС : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Харків, 2007. 218 с.

58. Адміністративне право : підручник / [Ю. П. Битяк (кер. авт. кол.), В. М. Гаращук, В. В. Богущкий та ін.]; за заг. ред. Ю. П. Битяка, В. М. Гаращука, В. В. Зуй. Харків : Право, 2010. 624 с.

59. Адміністративне право України : підручник / [Ю. П. Битяк, В. В. Богущкий, В. М. Гаращук та ін.]; за заг. ред. Ю. П. Битяка. Харків : Право, 2000. 520 с.

60. Білик Л. Л. Особливості функціонування системи надання адміністративних послуг у зарубіжних країнах. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2018. № 2. С. 382–394.

61. Словник української мови : в 11 т. / за ред. І. К. Білодіда. Київ : Наук. думка, 1971. Т. 2. 550 с.

62. Богатирьова Є. М. Податкові реформи в Україні: етапи проведення.

*Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2013. № 7 (186). С. 28–38. (Серія «Науки: економіка, політологія, історія»). URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/1138>.

63. Богданов М. В. Организация и совершенствование контроля в органах внутренних дел : лекция. Ташкент : ТВШ МВД СССР, 1982. 35 с.

64. Бойко І. В., Зима О. Т., Соловйова О. М. Адміністративна процедура : конспект лекцій / за заг. ред. І. В. Бойко. Харків : Право, 2017. 132 с.

65. Бокій О. М. Адміністративно-правовий режим обігу зброї в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2010. 260 с.

66. Болтянська Л. О., Андрєєва Л. О., Лисак О. І. Економіка підприємства : навч. посіб. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2015. 668 с.

67. Большая Советская Энциклопедия (в 30 томах) / гл. ред. А. М. Прохоров. 3-е изд. М. : Сов. Энцикл., 1974. Т. 17 : Моршин-Никиш. 616 с.

68. Большой юридический словарь / под ред. А. П. Сухарева, В. Д. Зорькина, В. Е. Крутских. М. : Инфра-М, 1997. 790 с.

69. Бондаренко О. Ф. Психологічна допомога особистості : навч. посіб. Харків, 1996. 184 с.

70. Борденюк В. Методологічні основи співвідношення методів державного управління та методів здійснення місцевого самоврядування (правові аспекти). *Вісник академії правових наук України*. 2010. № 4 (63). С. 68–79.

71. Бородін І. Л. Функції публічного управління. *Юридичний вісник*. 2014. № 3 (32). С. 24–29.

72. Бригінець О. О. Адміністративно-правовий статус державної податкової служби України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2011. 24 с.

73. Брянский А. Ф. Роль общественных организаций в осуществлении прав и свобод граждан. *Советское государство и право*. 1964. № 6. С. 21–24.

74.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).

75.Бурбика М. М., Солонар А. В., Янішевська К. Д. Адміністративне право України : навч. посіб. Суми : Мрія, 2015. 358 с.

76.Бурило Ю. П. Організаційно-правові питання державного управління в інформаційній сфері : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2008. 215 с.

77.Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови. Київ ; Ірпінь, 2002. 1440 с.

78.Васильєв А. М. О правоприменении в процессуальной сфере. *Проблемы соотношения материального и процессуального права*. М. : Юрид. лит., 1980. 256 с.

79.Васильєв С., Лазарєв В. Специфіка державного нагляду у сфері обліку лікарських засобів. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1. С. 55–58.

80.Васильєва Н. В. Досвід Естонії у наданні електронних послуг населенню. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=650>.

81.Політика. *Wikipedia* : [веб-портал]. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Політика>.

82.Правоохоронна діяльність. *Wikipedia* : [веб-портал]. URL: [https://uk.wikipedia.org/wiki/Правоохоронна\\_діяльність](https://uk.wikipedia.org/wiki/Правоохоронна_діяльність).

83.Мета. *Вікіпедія* : [веб-портал]. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/Мета>.

84.Ведєрніков Ю. А., Папірна А. В. Теорія держави і права : навч. посіб. Київ : Знання, 2008. 333 с.

85.Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доповн.) / [уклад. : В. Т. Бусел, М. Д. Василєга-Дерibas, О. В. Дмитрієв та ін.] ; кер. проекту та голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.

86.Венедиктов В. С., Іншин М. І. Статус працівників органів внутрішніх справ України як державних службовців : наук.-практ. посіб. Харків : НУВС, 2003. 187 с.

87.Венедиктова І. Юридична природа публічних послуг. *Вісник Харківського національного університету*. 2009. № 841. С. 88–9.

88.Витрук Н. В. Основы теории правового положения личности в социалистическом обществе. М. : Наука, 1979. 229 с.

89.Витяг з матеріалу, підготовленого експертом ЦППР Олексієм Курінним. URL:  
[http://www.ekmair.ukma.kiev.ua/bitstream/123456789/1544/1/centry\\_nadannia\\_poslug\\_2011.pdf](http://www.ekmair.ukma.kiev.ua/bitstream/123456789/1544/1/centry_nadannia_poslug_2011.pdf).

90.Вітвіцький С. С. Співвідношення термінів «контроль» та «нагляд»: проблеми теорії, аналіз законодавства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2014. № 12. С. 93–96.

91.Волковець Т. В. Сутність податкового механізму та його зв'язок з податковою політикою і податковою системою. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. № 2 (66). С. 325–330.

92.Волкович О. Ю. Адміністративно-правові засади управління господарськими товариствами : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 222 с.

93.Воробьев Г. Г. Информационная культура управленческого труда. М. : Экономика, 1971. 158 с.

94.Воронін Я. Г. Адміністративно-правовий статус Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики як суб'єкта надання дозвільних послуг у нафтогазовому комплексі. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2013. Вип. 22. Ч. 2. Т. 2. С. 168–172. (Серія «Право»).

95.Габричидзе Б. Н., Елесеєв Б. П. Российское административное право : учебник. М. : НОРМАИНФРА-М, 1998. 622 с.

96.Галіцина Н. В. Класифікаційний розподіл адміністративних



процедур. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 3. С. 54–59.

97. Галіцина Н. В. Адміністративно-правові засади процедури створення та функціонування товариств з обмеженою відповідальністю в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2010. 246 с.

98. Галлиган Д., Полянский В. В., Стариков Ю. Н. Административное право: история развития и основные современные концепции. М. : Юристъ, 2002. 410 с.

99. Гапонюк О. О. Поняття та зміст адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності органів державної влади України в митній сфері. *Вісник Запорізького національного університету*. 2015. № 3. С. 70–76. (Серія «Юридичні науки»).

100. Гаращук В. М. Контроль та нагляд в державному управлінні. Харків : Фоліо, 2002. 176 с.

101. Гаращук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2006. 35 с.

102. Гарчева Л. П., Ярмыш А. Н. Конституционное право Украины : учеб. пособие. Симферополь : Доля, 2000. 336 с

103. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права : навч. посіб. 3-тє вид., випр. і доповн. Київ : Знання ; КОО, 2003. 302 с.

104. Гегель Г. Наука логики : в 3 т. М. : Мысль, 1971. Т. 2 : Учение о сущности. 248 с.

105. Гель А. П. Криміналістичний аспект дослідження особи засудженого до позбавлення волі : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2002. 241 с.

106. Годун В. М., Орленко Н. С., Сендзюк М. А. Інформаційні системи і технології в статистиці : навч. посіб. / за ред. В. Ф. Ситника. Київ : КНЕУ, 2003. 267 с.

107. Гончарук С. Т. Адміністративне право України. Загальна та

Особлива частини : навч. посіб. Київ : НАВС, 2000. 240 с.

108. Горбатюк В. Поняття та види публічних послугу сфері управління державними фінансами. *Актуальні проблеми державного управління*. 2012. № 3. С. 51–56. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo\\_2012\\_3\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo_2012_3_16).

109. Горбулін В. П., Додонов О. Г., Ланде Д. В. Інформаційні операції та безпека суспільства: загрози, протидія, моделювання : монографія. Київ : Інтертехнологія, 2009. 164 с.

110. Горінецький Й. І. Правоохоронна функція держав центральної Європи: теоретичні і практичні аспекти : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2005. 203 с.

111. Горшенев В. М. Понятие метода правового регулирования и его разновидности. *Ученые труды Свердловского юридического института*. 1966. Вып. 5. С. 401–409.

112. Горшенев В. М., Шахов И. Б. Контроль как правовая форма деятельности. М. : Юрид. лит., 1987. 125 с.

113. Горшенев В. М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. М. : Юрид. лит., 1972. 256 с.

114. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/436-15>.

115. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2006. 198 с.

116. Гриджук І. А. Удосконалення механізму реалізації державної політики щодо здійснення податкового контролю. URL: [http://www.dy.nauka.com.ua/pdf/11\\_2018/27.pdf](http://www.dy.nauka.com.ua/pdf/11_2018/27.pdf).

117. Гриценко І. С. Форми державного управління: історичні питання становлення та наукового аналізу. *Форум права*. 2007. № 3. С. 61–65.

118. Губерська Н. Л. Стадії адміністративних процедур: поняття й види. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 30. Т. 2. С. 28–32. (Серія «Право»).

119. Гук А. С. Адміністративні форми та методи публічного адміністрування. *Актуальні проблеми державного управління*. 2013. № 1 (43). С. 78–83.
120. Гук Б. М. Адміністративні послуги органів публічної влади України: поняття, зміст. *Право і суспільство*. 2011. № 3. С. 117–121. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis\\_2011\\_3\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2011_3_25).
121. Гуменюк В. А. Адміністративно-правове регулювання здійснення органами внутрішніх справ дозвільної системи : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 1999. 17 с.
122. Гурковський М. П. Реєстраційна діяльність публічної адміністрації: організаційно-правовий аспект : монографія. Львів : ЛьвДУВС, 2012. 204 с.
123. Гурковський М. П. Реєстраційна діяльність публічної адміністрації: організаційно-правовий аспект : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2009. 221 с.
124. Гусаров С., Білоус В. Визначення понять адміністративної процедури та адміністративного процесу в адміністративному праві України. *Вісник Академії Управління МВС*. 2008. № 3. С. 6–18.
125. Даль В. И. Толковый словарь живого великого русского языка : в 4 т. М. : Рус. яз., 1980. Т. 3. 588 с.
126. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. М., 1994. Т. 4. 378 с.
127. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. М., 1980. Т. 1. 359 с.
128. 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>.
129. Дашутін І. В. Правове регулювання судового захисту трудових прав громадян : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Харків, 2008. 178 с.

130. Денисова А. В. Співвідношення контролю та нагляду. *Адміністративне право і процес*. 2013. № 2 (4). С. 30–37.
131. Денисюк Д. С. Адміністративно-правові засади дозвільної діяльності ДАІ МВС України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.014. Харків, 2010. 192 с.
132. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. Київ : Факт, 2003. 384 с..
133. Державне управління: європейські стандарти, досвід та адміністративне право / [В. Б. Авер'янов, В. А. Дерещ, А. М. Школик та ін.] ; за заг. ред. В. Б. Авер'янова. Київ : Юстініан, 2007. 288 с.
134. Мельник А. Ф., Оболенський О. Ю., Васіна А. Ю., Гордієнко Л. Ю. Державне управління : навч. посіб. / за ред. А. Ф. Мельник. Київ : Знання-Прес, 2003. 343 с.
135. Деякі питання реформування державного управління України : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 черв. 2016 р. № 474-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/474-2016-%D1%80>.
136. Джафарова О. В. Дозвільна діяльність органів публічної адміністрації в Україні: адміністративно-правові засади : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 572 с.
137. Джафарова О. В. Щодо розуміння категорії «публічно-сервісна діяльність» Національної поліції. *Безпека дорожнього руху: правові та організаційні аспекти* : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 22 листоп. 2016 р.). Кривий Ріг, 2016. С. 72–75.
138. Джафарова О. В. Дозвільні правовідносини в Україні: стан і перспективи розвитку. *Право і безпека*. 2014. № 2 (53). С. 25–29.
139. Джураєва О. О. Функції сучасної держави : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Одеса, 2006. 190 с.
140. Дзісяк О. П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2001. 190 с.
141. Діденко С. В. Форми адміністративної діяльності публічної

адміністрації у сфері забезпечення обігу та застосування зброї в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 38. Т. 1. С. 145–148.

142. Дідківська Л. І., Головка Л. С. Державне регулювання економіки : навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 214 с.

143. Добров А. Н. Институт регистрации в административном праве : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2005. 177 с.

144. Долечек В. Управлінські послуги: сутність, ознаки, види. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2003. № 3. С. 93–99.

145. Драган І. О. Організація надання публічних послуг населенню органами влади: зарубіжні практики. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2014. № 4. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur\\_2014\\_4\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2014_4_3).

146. Древаль Ю. Д. До питання про сутність та зміст механізмів державного управління. *Вісник Національного університету цивільного захисту України*. 2014. Вип. 1 (1). С. 57–63. (Серія «Державне управління»).

147. Елистратов А. И. Основные начала административного права. М., 1914. 333 с.

148. Енциклопедичний словник з державного управління / [уклад.: Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко та ін.]; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трощинського, Ю. П. Сурміна. Київ : НАДУ, 2010. 820 с.

149. Етимологічний словник української мови : в 7 т. / [редкол.: О. С. Мельничук (гол. ред.), В. Т. Коломієць, Т. Б. Лукінова та ін.]; уклад.: Р. В. Болдирев, В. Т. Коломієць, Т. Б. Лукінова та ін. Київ : Наук. думка, 1989. Т. 3 : Кора–М. 549 с.

150. Етимологічний словник української мови : у 7 т. / [Н. С. Родзевич, Т. Б. Лукінова, Н. П. Романова та ін.]. Київ : Наук. думка, 1985. Т. 2 (Д – Копці). 573 с.

151. Євсєєв О. П. Процедури в конституційному праві України :

монографія. Харків : ФІНН, 2010. 201 с.

152. Євсюкова О. В. Запровадження принципів реалізації сервісно-орієнтованої діяльності органів публічної влади в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2018. № 3. URL : [http://www.dy.nauka.com.ua/pdf/3\\_2018/44.pdf](http://www.dy.nauka.com.ua/pdf/3_2018/44.pdf).

153. Єгарміна В. Податковий контроль: теоретичні засади і практика. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2011. № 1. С. 166–176.

154. Ємець Л. О. Публічне управління неополітичними об'єднаннями громадян (адміністративно-правове дослідження) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Дніпропетровськ, 2009. 218 с.

155. Железняк Н. А. Правові та організаційні форми діяльності Міністерства юстиції України у здійсненні державної правової політики (теоретичні та практичні питання) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2004. 253 с.

156. Жерліцин Д. Деякі аспекти практики надання якісних публічних послуг органами влади у США, Великій Британії, Канаді, Польщі, Японії, Швеції, Франції. URL: <http://82-117-235-189.gpon.sta.kh.velton.ua/e-book/db/2010-2/doc/5/03.pdf>.

157. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : монографія. Харків : Право, 2015. 287 с.

158. Завдання і функції. *Державна фіскальна служба України* : [офіційний веб-портал]. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparar/departament-vnutrishnogo-audituzavdannya-i-funktsii/>.

159. Загальна декларація прав людини : міжнар. док. від 10 груд. 1948 р. *Офіційний вісник України*. 2008. № 93. Ст. 3103.

160. Заєць А. Конституційно-правові засоби обмеження держави контролю над владою. *Вісник Національної академії правових наук*. 1998. № 36. С. 15–28.

161. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна

держава. *Програма економічних реформ на 2010–2014 роки*: Комітет з економічних реформ при Президентові України від 2 черв. 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).

162. Запорожець М. П. Адміністративно-правове забезпечення діяльності місцевих загальних судів України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2004. 179 с.

163. Зарубіжний досвід організації та роботи місцевої влади : монографія / [О. В. Власенко, П. В. Ворона, М. О. Пухтинський та ін.]. Полтава : Полтав. НТУ, 2009. 288 с.

164. Здоровко Л. М. Правові питання регіонального екологічного контролю в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.06. Харків, 2003. 185 с.

165. Зельдіна О. Напрями модернізації податкової політики України. *Юридична Україна: фінанси, податки, бюджет*. 2017. № 2–34. С. 103–110. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/urykr\\_2017\\_2-3\\_15.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/urykr_2017_2-3_15.pdf).

166. Земельний кодекс України. Науково-практичний коментар / за ред. В. І. Семчика. Київ, 2003. 686 с.

167. Иванов А. П. Гарантии конституционных прав советских граждан. *Ученые записки Саратовского юридического института имени Д. И. Курского*. 1968. Вып. XVII. Кн. 1. С. 11–15.

168. Игнатов Е. А. Парламентские процедуры в Государственной Думе Федерального Собрания РФ (конституционно-правовой аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. М., 2002. 26 с.

169. Ильинский И. П., Щетинин Б. В. Конституционный контроль и охрана конституционной законности в социалистических странах. *Советское государство и право*. 1969. № 9. С. 40–44.

170. Информационная политика : учебник / под общ. ред. В. Д. Попова. М. : Изд-во РАГС, 2003. 463 с.

171. Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Общая теория государства и права. М. : Госюриздат, 1961. 381 с.

172. Иванов Ю. Б., Майбуров І. А. Податкова політика: теорія,

методологія, інструментарій : навч. посіб. Харків : ІНЖЕК, 2010. 492 с.  
URL: [https://ndc-ipr.org/media/ndc\\_old/documents/3\\_sa5omLX.pdf](https://ndc-ipr.org/media/ndc_old/documents/3_sa5omLX.pdf).

173. Ільчанінова Н. І. Перспективи впровадження зарубіжного досвіду формування механізму надання адміністративних послуг в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 10. С. 130–134.

174. Інструкція з документування управлінської інформації в електронній формі та організації роботи з електронними документами в діловодстві, електронного міжвідомчого обміну : наказ Державної фіскальної служби України від 6 черв. 2018 р. № 365. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=0B7R3C143A>.

175. Інформаційне суспільство. *Дефініції: людина, її права, інформація, інформатика, інформатизація, телекомунікації, інтелектуальна власність, ліцензування, сертифікація, економіка, ринок, юриспруденція* / [В. М. Брижко, О. М. Гальченко, В. С. Цимбалюк та ін.]; за ред. Р. А. Калюжного, М. Я. Швеца. Київ : Інтеграл, 2002. 220 с.

176. Ішук О. І. Адміністративна юрисдикція органів прокуратури : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2012. 214 с.

177. Кагановська Т. Є. Кадрове забезпечення державного управління в Україні : монографія. Харків : ХНУ ім. В. Н. Каразіна, 2010. 330 с.

178. Калініченко А. П. Поняття й особливості контролю та нагляду за дотриманням безпеки судноплавства. *Наука і правоохорона*. 2010. № 3. С. 124–127.

179. Кант И. Критика чистого розуму. Пг., 1915. 464 с.

180. Каплунов А. И. Административно-процессуальное право : учебник. СПб. : Р-КОПИ, 2017. 376 с.

181. Карпенко О. В. Механізм формування та реалізації сервісно-орієнтованої державної політики в Україні : дис. ... д-ра наук з держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2016. 466 с.

182. Карпенко О. В. Функціонально-технологічні механізми інформаційно-аналітичного забезпечення органів державного управління : дис.



... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Київ, 2010. 256 с.

183. Карчевський М. В. Кримінальна відповідальність за незаконне втручання в роботу електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів), систем та комп'ютерних мереж (аналіз складу злочину) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2003. 19 с.

184. Качура О. А. Поняття, сутність державного регулювання та нагляду в сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. 2014. Вип. 1 (21). С. 101–107. (Серія «Політологія. Соціологія. Право»).

185. Керимов Д. А. Методология права: предмет, функции, проблемы философии права. 2-е изд. М. : Аванта+, 2001. 560 с.

186. Керимов Д. А. Основы философии права. М. : Манускрипт, 1992. 191 с.

187. Ківалов Т. С., Ємелянець Г. Є. До питання про поняття і складові методу правового регулювання. *Актуальні проблеми держави і права*. 2003. С. 33–38.

188. Клочко А. М. Кадрове забезпечення органів внутрішніх справ України: порядок та основні елементи. *Форум права*. 2014. № 4. С. 175–180.

189. Кобринський В. Ю. Адміністративно-правові аспекти визначення поняття контролю. *Юридична Україна*. 2006. № 12. С. 45–48.

190. Коваленко Е. Д. Використання оперативної інформації, як підстави застосування заходів процесуального примусу у кримінальному судочинстві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Донецьк, 2007. 212 с.

191. Коваль Л. Адміністративне право України. Київ, 1994. 208 с.

192. Козак В. І. Модернізація публічного управління в Україні на засадах сервісної моделі. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2017. Вип. 2 (18). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp\\_2017\\_2\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2017_2_6).

193. Козбаненко В. А. Государственное управление: основы теории и

організації. М. : Старт. 2002. 366 с.

194. Козодой Л. М. Конституційно-правовий статус суб'єктів виборчого процесу в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Київ, 2006. 228 с.

195. Козьяков І. Методологічні аспекти предметизації прокурорського нагляду. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2009. № 4. С. 31–37.

196. Колесник М. О. Поняття «система» і «механізм» щодо протидії злочинності неповнолітніх: проблеми співвідношення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2014. Вип. 25. С. 203–206.

197. Колодій А. М. Конституція і розвиток принципів права (методологічні питання) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01 ; 12.00.02. Київ, 1998. 391 с.

198. Коломієць Т. О. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2011. 576 с.

199. Коломоєць Т. Управлінські послуги в контексті взаємовідносин особи й органів місцевої влади в Україні: концептуальний і нормативний аспекти. *Актуальні проблеми державного управління*. 2002. № 1 (7). С. 178–182.

200. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 1999. 736 с.

201. Колпаков В. К. Кузьменко О. В. Адміністративне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 544 с.

202. Комаров І. М. Проблемы теории и практики криминалистических операций в досудебном производстве : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Барнаул, 2003. 416 с.

203. Комзюк А. Т. Адміністративний примус в правоохоронній діяльності міліції в Україні : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2002. 37 с.

204. Комзюк А. Т. Шляхи розвитку адміністративного права України в

умовах адміністративної реформи. *Адміністративне право України: сучасний стан та шляхи розвитку* : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 27 квіт. 2012 р.). Харків : ХНУВС, 2012. С. 94–97.

205. Комісаров С. Сутність адміністративно-юрисдикційної діяльності. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України*. 2015. № 3. С. 100–107. URL: <http://www.chasopysnapu.gov.ua/chasopys/ua/pdf/7-2015/komisarov.pdf>.

206. Кононов П. И. Административное право. Общая часть : курс лекций. Киров, 2002. 416 с.

207. Конопльов В. В. Організаційно-правовий механізм підготовки та прийняття управлінських рішень в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2006. 424 с.

208. Конопльов В. Поняття, зміст та основні напрями сучасної адміністративної діяльності органів внутрішніх справ. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2013. № 3 (74). С. 135–150.

209. Конституційне право України : підручник / за ред. В. П. Колісника, Ю. Г. Барабаша. Харків : Право, 2008. 416 с.

210. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/254k/96-вр>.

211. Копейчиков В. В. Механизм советского государства. М., 1968. 215 с.

212. Корнєєв Ю. О. Інформаційне забезпечення розвитку підприємницької діяльності. *Вісник Національної академії наук України*. 2008. № 5. С. 24–31.

213. Корнєєв Ю. В. Адміністративно-правове забезпечення особистої безпеки працівників податкової міліції : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2002. 196 с.

214. Корнієнко Г. С. Правове регулювання матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських товаровиробників в умовах реформування АПК : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.06. Київ, 2003. 190 с.

215. Костенко О. М. Культура і закон – у протидії злу. Київ : Атіка, 2008. 352 с.
216. Костенко О., Костенко О. Права людини і правовий лібералізм (про співвідношення категорій права і обов'язків людини у світлі соціально-натуралістичної концепції права). *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2010. № 2. С. 13–17.
217. Костенников М. В. Адміністративна діяльність ОВС : підручник. URL: [https://stud.com.ua/40706/pravo/administrativna\\_diyalnist\\_ovs](https://stud.com.ua/40706/pravo/administrativna_diyalnist_ovs).
218. Костюхіна В. М. Організаційно-правові засади галузевого управління: на прикладі електроенергетики : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2010. 236 с.
219. Кривицький Ю. В. Механізм правового регулювання в сучасній теорії права. *Часопис Київського університету права*. 2009. № 4. С. 74–79.
220. Крисоватий А. І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики : дис. ... д-ра екон. наук : 08.04.01. Київ, 2006. 437 с.
221. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка України*. 2016. № 1 (650). С. 35–51. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk\\_2016\\_1\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2016_1_4).
222. Кубинська О. О. Соціальні гарантії зайнятості: методологія та напрями забезпечення : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.09.01. Київ, 1998. 17 с.
223. Кудрявцев Ю. В. Нормы права как социальная информация. М., 1981. С. 6.
224. Кузьменко О. В. Теоретичні засади адміністративного процесу : монографія. Київ : Атіка, 2005. 352 с.
225. Кузьменко О. В. Адміністративне право: загальна частина : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2015. 232 с.
226. Кузьміна В. Ю. Правові та наукові основи відновлення (реконструкції) втрачених кримінальних справ : дис. ... канд. юрид. наук :

12.00.09. Харків, 2001. 226 с.

227. Кунєв Ю. А. Сучасна модель системи принципів державного управління. *Вісник Запорізького юридичного інституту МВС України*. 2001. № 4. С. 184–193.

228. Курносів О. В. Удосконалення механізмів державної податкової політики в Україні : дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Миколаїв, 2018. 262 с.

229. Курс адміністративного права України : підручник / за ред. О. В. Кузь-менко. 3-тє вид., доповн. Київ : Юрінком Інтер. 2018. 904 с.

230. Кутафин О. Е., Шеремет К. Ф. Компетенция местных советов. М. : Юрид. лит., 1986. 223 с.

231. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

232. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник. Харьков : Консум, 1998. 447 с.

233. Кушніренко О. Г., Слінько Т. М. Конституційне право України у запитаннях і відповідях : навч. посіб. Харків : Майдан, 2012. 330 с.

234. Кушніренко О. Г., Слінько Т. М. Права і свободи людини та громадянина : навч. посіб. Харків : Факт, 2001. 439 с.

235. Лагода О. С. Адміністративна процедура : теорія і практика застосування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2007. 187 с.

236. Лазарев Б. М. Понятие и виды управленческих процедур. Их роль в механизме государственного управления. *Управленческие процедуры*. М. : Наука, 1988. С. 5–31.

237. Лазарев Б. М. Компетенция органов управления. М. : Юрид. лит., 1972. 280 с.

238. Лазарев И. М. Административные процедуры в сфере взаимоотношений граждан и их организаций с органами исполнительной власти в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2002. 20 с.

239. Левченков В., Пропой А. Об общей теории систем. М. : Всесоюз. науч.-исслед. ин-т систем. исслед., 1978. 68 с.
240. Левчук С. М. Організаційно-правові засади надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2017. 22 с.
241. Легеза Ю. Адміністративно-правові методи публічного управління у сфері використання природних ресурсів. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 5. С. 111–114.
242. Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. М. : Зерцало-М, 2002. 288 с.
243. Лепеха А. В. Інституціональна трансформація Державної фіскальної служби України : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.03. Дніпро, 2017. 23 с.
244. Лис А. Б. *Світовий досвід надання послуг населенню державними і самоврядними органами влади. Аспекти публічного управління*. 2015. № 9. С. 43–50.
245. Лиско Г. О. До питання провадження в адміністративному процесі : монографія. Донецьк : ДонДУУ, 2009. 197 с.
246. Литвин Н. А. Адміністративно-правове забезпечення інформаційної діяльності органів Державної фіскальної служби України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2018. 517 с.
247. Литвин В. В. Теоретичні засади та удосконалення механізмів реалізації державної податкової політики України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2018. № 12. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1358>. doi: 10.32702/2307-2156-2018.12.102.
248. Литвиненко Я. В. Податкова політика : навч. посіб. Київ : МАУП, 2003. 224 с. URL: [http://maup.com.ua/assets/files/lib/book/ou\\_21.pdf](http://maup.com.ua/assets/files/lib/book/ou_21.pdf).
249. Лихачов С. Правові засади діяльності органів внутрішніх справ щодо забезпечення громадської безпеки. *Юридична Україна*. 2010. № 9. С.

113–117.

250. Лихачов С. В. Дозвільне провадження в адміністративному процесі : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 177 с.
251. Личенко І. О. Адміністративно-правовий захист права власності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2009. 263 с.
252. Локк Д. Избранные философские произведения : в 2 т. / вступ. ст. М. С. Нарского. М. : Соцэкгиз, 1960. Т. 2. 532 с.
253. Лученко Д. В. Контрольне провадження : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2003. 180 с.
254. Любімова С. Ю. Адміністративні процедури у сфері господарської діяльності : монографія. Харків : Ніка Нова, 2014. 456 с.
255. Любченко П. М. Місьцеве самоврядування в системі інститутів громадянського суспільства: конституційно-правовий аспект : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Харків, 2007. 436 с.
256. Мазуров В. А. Компьютерные преступления: классификация и способы противодействия : учеб.-практ. пособие. М. : Палеотип ; Логос, 2002. 148 с.
257. Майстро С. В., Майстро Р. Г., Майстро Д. С. Результативність та напрями удосконалення державної податкової політики в умовах економічних трансформацій. *Державне регулювання процесів економічного і соціального розвитку*. 2018. № 4 (63). С. 1–7. URL: [http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2018-4/doc/2/2\\_2.pdf](http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2018-4/doc/2/2_2.pdf).
258. Малєин Н. С. Охрана прав личности советским законодательством / отв. ред. А. И. Масляев. М. : Наука, 1985. 165 с.
259. Малихіна Я. А. Юридичні гарантії реалізації права на працю особами віком до 18 років : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Харків, 2009. 176 с.
260. Малюга В. І. Принципи організації та діяльності прокуратури України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.10. Київ, 2002. 205 с.
261. Манохин В. М., Адушкин Ю. С., Багишаев З. А. Российское

административное право : учебник. М. : Юрист, 1996. 472 с.

262. Марочкін О. Деякі аспекти інформаційного забезпечення процесуальних рішень слідчого в світлі нового Кримінального процесуального кодексу України. *Вісник академія правових наук України*. 2012. № 3 (70). С. 296–305.

263. Мартиненко Б. Д. Гарантії суб'єктів провадження у справах про адміністративні проступки : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2007. 195 с.

264. Мартинов А. Ю. Загальна декларація прав людини 1948 / *Енциклопедія історії України* : в 3 т. / [редкол.: В. А. Смолій (голова) та ін.]. Київ : Наук. думка, 2005. Т. 3 : Е-Й. 672 с.

265. Марченко Б. М. Адміністративна діяльність Державної прикордонної служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Дніпропетровськ, 2009. 223 с.

266. Теорія системи в екології : підручник / [Ю. Г. Масікевич, О. В. Шестопалов, А. А. Негадайло та ін.]. Суми : СумДУ, 2015. 330 с.

267. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права : учебник. М. : Юристъ, 2004. 541 с.

268. Мащук В. Ю. Види адміністративних процедур: критерії класифікації. *Адміністративне право і процес*. 2014. № 1 (7). С. 60–67.

269. Мельник М. І., Постільга В. ЗМІ і влада в Україні: як подолати корупцію? *Національна безпека і оборона*. 2001. № 1. С. 84–88.

270. Мельник М. І. Кримінологічні та кримінально-правові проблеми протидії корупції : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2002. 38 с.

271. Мельник Р. С. Система адміністративного права України : монографія. Харків : ХНУВС, 2010. 398 с.

272. Мигачев Ю. И., Попов Л. Л., Тихомиров С. В. Административное право Российской Федерации : учебник / под ред. Л. Л. Попова. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2013. 456 с.



273. Микульця І. І. Адміністративно-правовий статус органів юстиції України регіонального рівня : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2012. 20 с.
274. Миносян А. М. Категории содержания и формы. Ростов н/Д : РГУ, 1962. 312 с.
275. Миронюк Р. В. Окремі шляхи удосконалення діяльності Державної фіскальної служби щодо надання адміністративних послуг. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 3. С. 43–47. (Серія «Юридичні науки»).
276. 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).
277. Митний кодекс України : Закон України від 13 берез. 2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
278. Михайлюк Я. Б. Адміністративні послуги у країнах Європейського союзу та Україні (порівняльно-правовий аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 248 с.
279. Мицкевич А. В. О гарантиях прав и свобод советских граждан в общенародном социальном государстве. *Советское государство и право*. 1963. № 8. С. 15–21.
280. Міллер Д. Енциклопедія політичної думки / пер. з англ. Київ : Дух і Літера, 2000. 472 с. URL: [http://shron1.chtyvo.org.ua/Miller\\_Devid/Entsyklopediia\\_politychnoi\\_dumky.pdf](http://shron1.chtyvo.org.ua/Miller_Devid/Entsyklopediia_politychnoi_dumky.pdf).
281. Мінаєва О. М. Концептуальні питання державного регулювання та національної безпеки. *Право та інноваційне суспільство*. 2016. № 2 (7). С. 29–34.
282. Мінаєва О. М. Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 35 с.

283. Мінка Т. П. Адміністративно-правові режими та їх забезпечення органами внутрішніх справ : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Дніпропетровськ, 2011. 610 с.
284. Місюра В. Я. Методологічний зв'язок понять у сфері сервісної політики держави. *Державне управління : удосконалення та розвиток*. 2015. № 5. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=851>.
285. Місюра В. Я. Сервісна сутність державної політики як основа модернізації державного управління. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2015. № 12. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=933>.
286. Мовчан А. О. Правове регулювання відносин із добору кадрів у ринкових умовах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Харків, 2009. 201 с.
287. Мозговий О. О. Правове регулювання діяльності сервісних центрів МВС України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 43. Т. 4. С. 121–126. (Серія «Право»).
288. Мозговий О. О. Адміністративно-правові засади діяльності сервісних центрів МВС України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 224 с.
289. Мозохина А. Г. Свобода личности и основные права граждан в социалистических странах Европы. М. : Наука, 1965. 211 с.
290. Монтескье Ш.-Л. Избранные произведения / общ. ред. и вступ. ст. М. П. Баскина. М. : Госполитиздат, 1955. 803 с.
291. Мордвін І. А. Адміністративні послуги податкових органів України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2013. 189 с.
292. Надання адміністративних послуг органами ДФС у Житомирській області. *Територіальні органи ДФС у Житомирській області* : [офіційний портал]. URL: <http://zt.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/338004.html>.
293. Назарова Ю. Гаранții свободы предпринимательской деятельности в сфере регистрации. *Підприємництво, господарство і право*. 2001. № 1. С. 12–17.
294. Наливайко Л. Р. Поняття та основні ознаки функцій держави.

*Правова держава*. 2005. Вип. 16. С. 177–190.

295. Населення Запорізької області 2007 р. : ст. зб. / за ред. А. В. Ротаря ; відп. за вип. Г. В. Фефанова. Запоріжжя, 2008. 111 с.

296. Научная организация управления органами внутренних дел / под ред. Г. Г. Зуйкова. М. : Акад. МВД СССР, 1984. 317 с.

297. Невмержицький Є. В. Корупція в Україні: причини, наслідки, механізми протидії : монографія. Київ : КНТ, 2008. 368 с.

298. Невмержицький Є. В. Корупція як соціально-політичний феномен : дис. ... д-ра політ. наук : 23.00.02. Київ, 2009. 408 с.

299. Нерсесянц В. С. Общая теория права и государства : учебник. М., 2001. 539 с.

300. Нижник Н. Р. Правовое регулирование государственно-управленческих отношений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.02. Киев, 1992. 39 с.

301. Нижник Н. Р., Машков О. А. Системний підхід в організації державного управління : навч. посіб. / за заг. ред. Н. Р. Нижник. Київ : УАДУ, 1998. 160 с.

302. Николина К. Належна юридична процедура: теоретичні аспекти визначення. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2012. № 94. С. 44–46.

303. Новий тлумачний словник української мови : у 3 т. (42000 слів). 2-ге вид., випр. Київ : Аконіт, 2005. Т. 3. 862 с.

304. Новий тлумачний словник української мови : в 4 т. / уклад. : В. В. Яременко, О. М. Сліпущко. Київ : АКОНІТ, 1998. Т. 2. 910 с.

305. Овсянко Д. М. Административное право : учеб. пособие. М. : Юристъ, 1995. 303 с.

306. Овсянко Д. М. Административное право : учеб. пособие. М., 2001. 468 с.

307. Ожегов С. И. Словарь русского языка / под. ред. Н. Ю. Шведовой. 23-е изд., испр. М. : Рус. яз., 1991. 917 с.

308. Ожегов С. И. Словарь русского языка / под ред. Н. Ю. Шведовой. 18-е изд., стереотип. М. : Рус. яз., 1987. 797 с.
309. Олійник О. Д., Мулявка Д. Г. Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського союзу : монографія. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2016. 166 с.
310. Онопенко П. В. Правоохоронні функції української держави: зміст і реалізація : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2005. 190 с.
311. Опрышко В. Ф. Правовые основы государственного управления качеством продукции : учеб. пособие. Киев : Вища шк., 1986. 271 с.
312. Організація судових та правоохоронних органів : підручник / за ред. І. Є. Марочкіна, Н. В. Сібільової. Харків : Одиссей, 2007. 528 с.
313. Орлов П. І. Інформація та інформатизація: нормативно-правове забезпечення : наук.-практ. посіб. Харків : Ун-т внутр. справ, 2000. 576 с.
314. Орлов С. О. Кримінально-правова охорона інформації в комп'ютерних системах та телекомунікаційних мережах : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2004. 213 с.
315. Орлов Ю. В. Кримінологічна експертиза нормативно-правових актів і їх проектів: науково методичне забезпечення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2010. 236 с.
316. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
317. Основні завдання та функції управління внутрішнього аудиту та контролю. *Державна фіскальна служба України* : [офіційний веб-портал]. URL: <http://lv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/struktura/print-70029.html>.
318. Остапенко В. В. Гарантії суб'єктивних прав і свобод як елемент правового статусу людини і громадянина. *Теорія і практика правознавства*. 2018. Вип. 1 (13). С. 1–15.
319. Остапович Г. М. Державний контроль на ринку цінних паперів України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2006. 205 с.
320. *Офіційний сайт міста Саарбрюккен Німеччина* : [сайт]. URL:

<http://www.Saarbruecken.de/rathaus>.

321. *Офіційний сайт міста Трір Німеччина* : [сайт]. URL: <http://www.trier.de/Startseite>.

322. Пабат О. В. Роль адміністративної процедури в профілактиці злочинів у сфері службової діяльності. *Право і безпека*. 2008. № 7'2. С. 73–77.

323. Палагута С. С. Особливості інформаційного забезпечення управління підприємств і організацій. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 16. С. 418–421.

324. Пантелєєв В. П. Аудит. Київ : Професіонал, 2008. 400 с.

325. Пархоменко Н. М. Джерела права: теоретико-методологічні засади : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2009. 442 с.

326. Пархоменко Н. М. Джерела та форми права як категорії права: до постановки проблеми. *Часопис Київського університету права*. 2006. № 4. С. 16–20.

327. Пархоменко Н. М., Легуша С. М. До визначення змісту загальних (філософських) методів теорії держави і права. *Часопис Київського університету права*. 2008. № 1. С. 26–31.

328. Патюлин В. А. Государство и личность в СССР (Правовые аспекты взаимоотношений). М. : Наука, 1974. 246 с.

329. Пахомов В. В. Організаційно-правові форми і методи контролю діяльності податкових органів. *Право і безпека*. 2005. № 4'3. С. 75–78.

330. Петров Є. В. Інформація як об'єкт цивільно-правових відносин : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03. Харків, 2003. 20 с.

331. Петрова І. П. Протидія корупції в діяльності Державної фіскальної служби України. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 5. С. 219–222.

332. Петьовка В. Окремі проблеми визначення поняття «адміністративна послуга» та способи їх вирішення. *Публічне право*. 2013. № 2 (10). С. 99–104.

333. Пилипів Р. Новий погляд на класифікацію форм і методів адміністративної діяльності патрульної поліції за законодавством України. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2016. № 5/2. С. 125–131.

334. Питання Державної митної служби : розпорядження Кабінету Міністрів України від 4 груд. 2019 р. № 1217-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1217-2019-p>.

335. Плехов Д. О. Правові засади стратегічної екологічної оцінки : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.06. Київ, 2009. 241 с.

336. Погорілко В. Ф., Федоренко В. Л. Конституційне право України : підручник. Київ : Правова єдність, 2010. 432 с.

337. Погребной И. М., Шульга А. М. Теория права : учеб. пособие. Харьков : Ун-т внутр. дел, 1998. 148 с.

338. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / за ред. Ю. Б. Іванова, І. А. Майбурова. Харків : ІНЖЕК, 2010. 492 с.

339. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n8773>.

340. Поленова В. Ф., Солодкий М. І. Поняття криміналістичної інформації та її джерел. *Сучасні проблеми держави та права*. Київ : Вид-во Либідь при Київ. ун-ті, 1990. С. 191–193.

341. Помазуев А. Е. Административные процедуры доступа граждан к публичной информации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. Екатеринбург, 2007. 249 с.

342. Пономарьов О. В. Адміністративно-правовий статус Антимонопольного комітету України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2010. 19 с.

343. Попов Л. Л., Мигачев Ю. И., Тихомиров С. В. Административное право Российской Федерации. М. : Юрайт, 2010. 444 с.

344. Попова С. М. Професійна підготовка, юридична відповідальність та правовий захист працівників державної податкової служби. *Форум права*. 2011. № 4. С. 588–593.

345. Попова В. Д. Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень: взаємозв'язок облікових та аналітичних процедур. *Облік, аналіз, аудит*. 2016. № 63–64. С. 291–299.

346. Попович Є. М. Нагляд і контроль за дотримання трудового законодавства України : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2003. 192 с.

347. Правоведение / под ред. М. Б. Смоленского. 4-е изд., перераб. и доп. Ростов н/Д : Феникс, 2005. 416 с. (Серия «Высшее образование»).

348. Карабут Л. В., Ткаченко В. І. Правові засоби здійснення дозвільної системи органами внутрішніх справ України : практ. посіб. : у 2 ч. Луганск : РВВ ЛДУВС, 2007. Ч. 1. 384 с.

349. Приймаченко Д. В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2007. 39 с.

350. Приймаченко Д. В. Митна політика держави та її реалізація митними органами : монографія. Дніпропетровськ : Акад. митної служби України, 2006. 332 с.

351. Присяжнюк О. А. Основи концепції правового регулювання інтернет-відносин в Україні (загальнотеоретичні аспекти) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2007. 163 с.

352. Приходченко Л. М. Щодо складності застосування показників оцінювання ефективності державного управління: теорія і практика. *Державне будівництво*. 2009. № 1. URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2009-1/doc/1/07.pdf>.

353. Про адміністративні послуги : Закон України від 6 верес. 2012 р. № 5203-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/5203-17>.

354. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального : Закон України від 19 груд. 1995 р. № 481/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 46. Ст. 345.

355. Про державну реєстрацію актів цивільного стану : Закон України від 1 лип. 2010 р. № 2398-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 38. Ст. 509.

356. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень : Закон України від 1 лип. 2004 р. № 1952-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 51. Ст. 553.

357. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань : Закон України від 15 трав. 2003 р. № 755-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 31. Ст. 263.

358. Про Державну фіскальну службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 21 трав. 2014 р. № 236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>.

359. Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності : Закон України від 6 верес. 2005 р. № 2806-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 48. Ст. 483.

360. Про засади державної регіональної політики : Закон України від 5 лют. 2015 р. № 156-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/156-19>.

361. Про затвердження документів, які регламентують діяльність ЦОП : наказ Державної фіскальної служби України від 16 листоп. 2018 р. № 739. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0739872-18>.

362. Про затвердження Концепції наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері : наказ Державної фіскальної служби України від 17 квіт. 2015 р. № 281. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0281872-15>.

363. Про затвердження Положення про дозвільну систему : постанова Кабінету Міністрів України від 12 жовт. 1992 р. № 576. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-92-п>.

364. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : постанова Кабінету Міністрів України від 20 серп. 2014 р. № 375-



2014-п. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-п>.

365. Про затвердження Положення про порядок видачі дозволів, що регулюють доступ експлуатантів до ринку авіаційних перевезень та робіт : наказ Міністерства транспорту України від 7 жовт. 1999 р. № 487. *Офіційний вісник України*. 1999. № 45. Ст. 2255 (втратив чинність).

366. Про затвердження Положення про порядок здійснення банками операцій за гарантіями в національній та іноземних валютах : постанова Правління Національного банку України від 15 груд. 2004 р. № 639. *Офіційний вісник України*. 2005. № 3. Ст. 156.

367. Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість : наказ Міністерства доходів і зборів України від 14 листоп. 2014 р. № 1130. *Офіційний вісник України*. 2014. № 91. Ст. 617.

368. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 29 верес. 2017 р. № 822. *Офіційний вісник України*. 2017. № 91. Ст. 2771.

369. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 6 берез. 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п>.

370. Про затвердження Порядку ведення Єдиного державного реєстру місць зберігання та форми довідки про внесення місця зберігання до Єдиного державного реєстру : наказ Державної податкової адміністрації України від 28 трав. 2002 р. № 251. *Офіційний вісник України*. 2002. № 33. Ст. 1550.

371. Про затвердження Порядку взаємодії інформаційних систем Державної фіскальної служби України та Державної прикордонної служби України щодо обміну інформацією, необхідною для забезпечення контролю при переміщенні осіб та транспортних засобів через державний (митний) кордон України та адміністративний кордон вільної економічної зони «Крим» : наказ Міністерства фінансів України, МВС України від 7 верес.

2017 р. № 746/759. *Офіційний вісник України*. 2017. № 85. Ст. 2585.

372. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Державної фіскальної служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені : наказ Міністерства фінансів України від 11 лют. 2019 р. № 60. *Офіційний вісник України*. 2019. № 32. Ст. 98.

373. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : наказ Міністерства фінансів України від 9 груд. 2011 р. № 1588. *Офіційний вісник України*. 2012. № 1. С. 39.

374. Про затвердження Порядку проведення у 2005 році аукціонів з продажу спеціальних дозволів (ліцензій) на користування надрами : постанова Кабінету Міністрів України від 30 серп. 2005 р. № 828. *Офіційний вісник України*. 2005. № 35. Ст. 2120.

375. Про затвердження Порядку функціонування Електронного кабінету : наказ Міністерства розвитку громад та територій України від 14 лип. 2017 р. № 637. *Офіційний вісник України*. 2017. № 68. Ст. 2057.

376. Про затвердження Типових правил розміщення зовнішньої реклами : постанова Кабінету Міністрів України від 29 груд. 2003 р. № 2067. *Урядовий кур'єр*. 2004. № 11.

377. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : Указ Президента України від 22 лип. 1998 р. № 810/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/810/98>.

378. Про заходи щодо реформування податкової політики : Указ Президента України від 31 лип. 1996 р. № 621/96. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621/96>.

379. Про карантин рослин : Закон України від 30 черв. 1993 р. № 3348-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 43. Ст. 352.

380. Про Концепцію державної регіональної політики : Указ

Президента України від 25 трав. 2001 р. № 341/2001.  
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/341/2001>.

381. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 2 берез. 2015 р. № 222-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 23. Ст. 158.

382. Про міжнародні договори України : Закон України від 29 черв. 2004 р. № 1906-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 50. Ст. 540.

383. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28 груд. 1994 р. № 334/94-ВР.  
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр> (втратив чинність 01.01.2013).

384. Про основи національної безпеки України : Закон України від 19 черв. 2003 р. № 964-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/964-15>.

385. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності : Закон України від 5 квіт. 2007 р. № 877-V. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 29. Ст. 389.

386. Про Основні положення податкової політики в Україні : постанова Верховної Ради України від 4 груд. 1996 р. № 561/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 5. Ст. 40.

387. Про охорону археологічної спадщини : Закон України від 18 берез. 2004 р. № 1626-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 26. Ст. 361.

388. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22 трав. 2003 р. № 889-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр> (втратив чинність 01.01.2011).

389. Про податок на прибуток підприємств : Закон України від 28 груд. 1994 р. № 334/94-вр. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр/ed19950406>.

390. Про Програму діяльності Кабінету Міністрів України : постанова Верховної Ради України від 14 квіт. 2016 р. № 1099-VIII. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1099-19/conv>.

391. Про систему оподаткування : Закон України від 25 черв. 1991 р. № 1252-ХІІ.

URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/закон%20про%20систему%20оподаткування> (втратив чинність 01.01.2011).

392. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України від 12 січ. 2015 р. № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/5/2015#n10>.

393. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику : розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2018 р. № 1101-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1101-2018-%D1%80>.

394. Про схвалення Концепції реформування податкової системи : розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лют. 2007 р. № 56-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-р> (втратив чинність 23.12.2009).

395. Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади : розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 лют. 2006 р. № 90-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/90-2006-%D1%8080>.

396. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лют. 2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/142-2017-р>.

397. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17 берез. 2011 р. № 3166-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>.

398. Проблемы теории государства и права : учебник / под ред. С. С. Алексеева. М. : Юрид. лит., 1987. 448 с.

399. Проект Адміністративно-процедурного кодексу України : проект Закону України від 3 груд. 2012 р. № 11472. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=44893](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=44893).

400. Пронь С. В., Висоцька І. І. Теоретичні аспекти поняття транспортної системи аграрних робіт. *Молодий вчений*. 2016. № 4 (31). С. 252–256.

401. Протасов В. Н. Юридическая процедура. М., 1991. 182 с.

402. Радченко О. В. Родові ознаки категорії «механізм» в соціальних науках. *Публічне управління: теорія та практика*. 2013. № 3 (15). С. 19–25.

403. Ракул О. В. Поняття та принципи механізму адміністративно-правового регулювання фіскальної політики держави. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 5–2. Т. 3. С. 159–162.

404. Регушевський Е. Є. Конституційно-правові гарантії політичних прав та свобод людини і громадянина в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Київ, 2004. 230 с.

405. Реформа ДФС: підвищення ефективності апеляційних оскаржень та зменшення корупції. URL: <http://www.ukrainepravo.com/news/ukraine/reforma-dfs-p-dvishchennya-efektivnost-apelyats-unikh-oskarzhen-ta-zmenschennya-korupts->

406. Рибницький Г. В. Колективний договір в умовах ринкової економіки : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Харків, 2005. 176 с.

407. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про тимчасову заборону підвищення цін і тарифів на житлово-комунальні послуги та послуги громадського транспорту, що надаються громадянам України» (справа про комунальні послуги) : рішення Конституційного суду України від 2 берез. 1999 р.

№ 2-рп/99. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-99>.

408. Родкина А. Т. Информационная логистика. М. : Экзамен, 2001.

288 с.

409. Руденко М. Про співвідношення державного контролю і прокурорського нагляду (концептуальні зауваження на перехідний період). *Право України*. 1997. № 5. С. 29–33.

410. Руденко Ю. М. Сутність податкової політики держави та вплив громадянського суспільства на її вироблення та реалізацію. *Держава та регіони*. 2017. № 3 (59). С. 94–99. (Серія «Державне управління»). URL: [http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/3\\_2017/19.pdf](http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/3_2017/19.pdf).

411. Русецький А. А. Адміністративно-правове забезпечення взаємодії та координації діяльності правоохоронних органів на регіональному рівні в Україні : монографія / за заг. ред. О. М. Ключова. Харків : Панов А. М., 2018. 424 с.

412. Руссо Ж.-Ж. Трактаты. (Переводы). М. : Наука, 1969. 783 с.

413. Рябко А. И. Социальный контроль и его правовые формы (вопросы теории) : монография. Ростов н/Д : РЮИ МВД России, 1999. 352 с.

414. Сабикенов С. Некоторые вопросы охраны субъективных прав и законных интересов советских граждан. *Проблемы государства и права на современном этапе*. 1973. Вып. 6. С. 7–11.

415. Садовский В. Н. Основания общей теории систем: логикометодологический анализ. М. : Наука, 1974. 279 с.

416. Салманова О. Ю. Правові акти в управлінській діяльності Національної поліції України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2016. 455 с.

417. Салтевский М. В., Гаенко В. И., Литвинов А. Н. Электронные документы в информационном обществе: проблемы формирования юридической концепции : науч.-практ. пособие. Харьков : Эспада, 2006. 96 с.

418. Сапожников А. И. Административно-правовой режим общественной безопасности : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2006. 202 с.

419. Світлична Ю. О. Адміністративно-правові засади державного

регулювання іноземного інвестування в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 430 с.

420. Сергєєв С. О. Правове регулювання фіскальних правовідносин в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 185 с.

421. Серєда О. О. Правова процедура: теоретико-правові засади та практичні виміри : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2008. 16 с.

422. Сетров М. И. Информационные процессы в биологических. Л. : Наука, 1975. 158 с.

423. Сиволапенко Т.Л. Основні підходи до визначення поняття механізмів сервісно-орієнтованої держави. *Молодий вчений*. 2018. № 2 (54). С. 355–358.

424. Сиренко В. Ф. Реальность прав советских граждан. Киев : Наук. думка, 1983. 139 с.

425. Системна інформатизація законотворчої та правоохоронної діяльності : монографія / кер. авт. кол. М. Я. Швець ; за ред. В. В. Дурдинця та ін. Київ : Навч. кн., 2005. 639 с.

426. Системологія на транспорті : підручник : у 5 кн. / за заг. ред. М. Ф. Дмитриченка. Київ : Знання України, 2005. Кн. 1 : Основи теорії і системи управління. 344 с.

427. Сіверін В. І. Адміністративно-правові засади надання дозвільних послуг суб'єктами публічної адміністрації : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 193 с.

428. Сіверін Д. В. Адміністративно-правовий статус органів державної виконавчої служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2014. 210 с.

429. Скакун О. Ф. Теория государства и права : учебник. Харьков : Консум ; Ун-т внутр. дел, 2000. 704 с.

430. Скакун О. Ф. Теорія права і держави : підручник. 2-ге вид. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2010. 520 с.

431. Скобелкин В. Н. Юридические гарантии трудовых прав рабочих и служащих. М. : Юрид. лит., 1969. 183 с.
432. Скулиш Є. Д. Інформаційна безпека (соціально-правові аспекти) : навч. посіб. Київ : КНТ, 2010. 776 с.
433. Словарь административного права / [кол. авт. : И. Л. Бачило, Т. М. Гандилов, А. А. Гришковец и др.]. М. : Правовая культура, 1999. 320 с.
434. Словарь иностранных слов / [А. Я. Абрамович, Г. А. Афанасьева, Г. П. Барсанов и др.]; под ред. А. Г. Спиркина, И. А. Акчурина, Р. С. Карпинской. 12-е изд., стереотип. М. : Рус. яз., 1985. 608 с.
435. Словарь-справочник по праву / сост. А. Ф. Никитин. М. : Акалис, 1995. 140 с.
436. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. Київ : Голов. ред. УРЕ, 1985. 968 с.
437. Словник іншомовних слів: 2300 слів та технологічних словосполучень / уклад. : Л. О. Пустовіт та ін. Київ : Довіра, 2000. С. 1018.
438. Словник української мови : в 11 т. / за ред. І. К. Білодіда. Київ : Наук. думка, 1973. Т. 4. 840 с. URL: <http://sum.in.ua/s/meta>.
439. Словник української мови : в 11 т. / за ред. І. К. Білодіда. Київ : Наук. думка, 1972. Т. 3. 744 с. URL: <http://sum.in.ua/s/zavdannja>.
440. Смирнов О. В. Природа и сущность права на труд. М. : Юрид. лит., 1964. 185 с.
441. Смирнова В. В., Апостолов А. О. Информационное обеспечение развития предпринимательских структур. *Економіка. Менеджмент. Підприємництво*. 2003. Вип. 11. С. 294–297.
442. Смольянов М. С. Понятие и признаки юридической процедуры. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-i-priznaki-yuridicheskoy-protsedury>.
443. Советский энциклопедический словарь / под ред. А. М. Прохорова. М. : Сов. энциклопедия, 1983. 586 с.
444. Советское административное право / под ред. В. М. Манохина.



М. : Юрид. лит., 1977. 544 с.

445. Советское административное право: методы и формы государственного управления / [Ю. М. Козлов, Б. М. Лазарев, А. Е. Лунев та ін.]. М. : Юрид. лит., 1977. 334 с.

446. Советское строительство : учебник / под ред. А. А. Безуглова. М. : Юрид. лит., 1985. 378 с.

447. Современный словарь по общественным наукам / под общ. ред. О. Г. Данильяна, Н. И. Панова. М. : Эксмо, 2005. 528 с.

448. Современный философский словарь / под общ. ред. В. Е. Ефремова. М. : ПАНПРИНТ, 1998. 1064 с.

449. Соколенко О. Л. Організаційно-правові питання забезпечення законності в діяльності митних органів України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2004. 193 с.

450. Соловйова Ю. О. Організаційно-правові засади здійснення податкового контролю в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 18 с.

451. Сорокин В. Д. Метод правового регулирования: теоретические проблемы. М., 1976. 25 с.

452. Сосновик О. О. Діяльність органів внутрішніх справ щодо надання адміністративних послуг: організаційно-правові питання : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2008. 216 с.

453. Социальная информациология : словарь / сост. Л. И. Мухамедова ; под. ред. В. Д. Попова. 2-е изд. М. : Изд-во РАГС, 2007. 172 с.

454. Старчук О. В. Щодо поняття принципів права. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 2. С. 40–43.

455. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навч. посіб. Київ : Атіка, 2008. 624 с.

456. Стеценко С. Г. Сучасний погляд на предмет адміністративного права. *Публічне право*. 2016. № 1 (21). С. 20–26.

457. Студеникина М. С. Государственный контроль в сфере

управления. *Проблемы надведомственного контроля*. М. : Юрид. лит., 1974. 159 с.

458. Сулік Н. І. Інформаційна система як організаційний ресурс інформаційного забезпечення організацій. *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. 2003. Вип. 41. Ч. 2. С. 192–197.

459. Сухінін Д. В. Роль оцінювання в діяльності органів місцевої влади: основні принципи, методи та завдання. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2012. Вип. 1 (7). URL: [http://www.dbuara.dp.ua/zbirnik/2012-01\(7\)/12sdvpmz.pdf](http://www.dbuara.dp.ua/zbirnik/2012-01(7)/12sdvpmz.pdf).

460. Сырых В. М. Логические основания общей теории права : в 2 т. М. : Юстицинформ, 2000. Т. 1 : Элементный состав. С. 374–375.

461. Тарнавська Т. В. Генеза поняття «система»: історичний огляд. *Духовність особистості: методологія, теорія і практика*. 2011. № 6 (47). С. 129–139.

462. Телешун С. О., Рейтерович І. В., Тіньков А. Л. Роль ефективної антикорупційної політики у формуванні правової держави. *Роль правоохоронних органів у формуванні правової держави в умовах євроінтеграції України* : матеріали Всеукр. підсумк. наук.-практ. конф. (Київ, 12 берез. 2015 р.). : у 2 ч. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2015. Ч. 1. С. 24–30.

463. Теория государства и права : учебник / под ред. В. М. Корельского, В. Д. Переваловой. М. : Норма, 1997. 570 с.

464. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2001. 776 с.

465. Теория права и государства : учебник / под ред. В. В. Лазарева. М. : Право и Закон, 1996. 421 с.

466. Теремецький В. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2012. № 1. С. 95–100.

467. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в

аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник львівського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 115–126.  
URL: [http://www.lvduvs.edu.ua/documents\\_pdf/visnyky/nvsvy/01\\_2012/12tvispp.pdf](http://www.lvduvs.edu.ua/documents_pdf/visnyky/nvsvy/01_2012/12tvispp.pdf).

468. Тер-Степанян О. В. Адміністративно-правові засади надання адміністративних послуг у сфері телекомунікацій та поштового зв'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2014. 198 с.

469. Тимощук В. П. Процедура прийняття адміністративних актів: питання правового регулювання : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2009. 214 с.

470. Тихомиров Ю. А. Административное право и процесс : полный курс. М. : Изд-во Тихомирова М. Ю., 2001. 652 с.

471. Тихонова Д. С. Зарубіжний досвід надання адміністративних послуг органами публічної влади та можливості його використання в Україні. *Право і Безпека*. 2014. № 4. С. 70–75.

472. Тищенко І. О. Адміністративні процедури надання електронних послуг публічною адміністрацією в Україні. *Форум права*. 2017. № 2. С. 124–129.

473. Ткаченко О. В. Методологічні засади дослідження кадрового забезпечення державного управління освітою в Україні. *Вісник Київського Національного університету імені Т. Г. Шевченка*. 2014. № 1 (1). С. 88–91.

474. Тодыка Ю. Н., Евсеев А. П. Процессуальные нормы в конституционном праве Украины. *Проблеми законності* : респ. міжвідом. наук. зб. / відп. ред. В. Я. Тацій. Харків : НЮАУ, 2006. Вип. 77. С. 3–9.

475. Тодыка Ю. Н., Тодыка О. Ю. Конституционно-правовой статус человека и гражданина в Украине. Киев : Ін Юре, 2004. С. 368.

476. Топча А. О. Організація надання адміністративних послуг у зарубіжних країнах: досвід для України. *Часопис Київського університету права*. 2015. № 1. С. 350–353.

477. Трихліб К. О. Загальноправова термінологія в слов'янській

мовній групі: порівняльна характеристика. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2017. № 1 (88). С. 87–96.

478. Трофімова Л. В. Організаційно-правове забезпечення діяльності юридичних підрозділів органів державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2003. 203 с.

479. Троян В. А. Поняття та види публічно-сервісної діяльності Національної поліції України. *Право і Безпека*. 2016. № 4 (63). С. 90–94.  
URL:

[http://pb.univd.edu.ua/?action=publications&pub\\_name=pravo\\_i\\_bezpeka&pub\\_id=400460&mid=8&year=2016&pub\\_article=400613](http://pb.univd.edu.ua/?action=publications&pub_name=pravo_i_bezpeka&pub_id=400460&mid=8&year=2016&pub_article=400613).

480. Тугаринов В. П. Философия сознания : монография. М. : Мысль, 1971. 191 с.

481. Туркова О. К. Надання електронних послуг в Естонії: адміністративно-правовий аспект. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. Вип. 20. С. 60–62. (Серія «Юриспруденція»).

482. Удяк В. І. Сутність податкової політики як правової категорії. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України* 2013. № 2 (61). С. 114–119. (Серія «Економіка, право»)  
URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/Nvnudpsu\\_2013\\_2\\_18.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Nvnudpsu_2013_2_18.pdf).

483. Управление персоналом : энцикл. слов. / под. ред. А. Я. Кибанова. М. : ИНФРА-М, 1998. 453 с.

484. Уржинский К. П. Гарантии права на труд. М. : Юрид. лит., 1984. 200 с.

485. Усенко Е. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2010. 199 с.

486. Фасмер М. Этимологический словарь русского языка : в 4 т. М. :

Прогресс, 1987. Т. 3. 832 с.

487. Федоренко В. Л., Кагляк Я. О. Інститути громадянського суспільства та інститут громадських організацій в Україні: теоретико-методологічні та нормопроектні аспекти. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2009. № 4–5. С. 75–88.

488. Федотова І. О. Актуальні питання правового забезпечення публічно-сервісної діяльності Міністерства доходів і зборів України у галузі митної справи. *Публічне право*. 2014. № 1. С. 47–53.

489. Фелик В. І. Адміністративно-правове забезпечення профілактичної діяльності Національної поліції України : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 42 с.

490. Фелик В. І. Адміністративно-правове забезпечення профілактичної діяльності Національної поліції України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 479 с.

491. Филатова А. В. Регламенты и процедуры в сфере реализации государственного контроля (надзора) : монография / под. ред. Н. М. Кони́на. Саратов : Науч. кн., 2009. 280 с.

492. Философский словарь / под. ред. И. Т. Фролова. 5-е изд. М. : Политиздат, 1987. 590 с.

493. Философский энциклопедический словарь / [сост. : Е. Ф. Губский, Г. В. Кораблёва, В. А. Лутченко]. М. : ИНФРА–М, 1998. 576 с.

494. Філософський енциклопедичний словник / за ред. В. І. Шинкарук. Київ : Абрис, 2002. 744 с.

495. Філософський словник / за ред. В. І. Шинкарука. 2-ге вид., перероб. і доповн. Київ : Голов. ред. УРЕ, 1986. 800 с.

496. Фролов Ю. М. Правові засади діяльності вищих навчальних закладів в Україні. *Форум права*. 2013. № 1. С. 1079–1085.

497. Хазанов С. Д. Административные процедуры: определение и систематизация. *Российский юридический журнал*. 2003. № 1. С. 58–63.

498. Халфина Р. О. Право как средство социального управления / отв.

ред. М. И. Пискотин. М. : Наука, 1988. 256 с.

499. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. М. : Юрид. лит., 1974. 351 с.

500. Харитонов О. В. Дозвільна система в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2004. 20 с.

501. Хатнюк Ю. А., Кіцул Ю. С. Поняття та особливості дозвільного провадження. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 48. С. 20–23.

502. Хатнюк Н. С. Правове регулювання податкових правовідносин: стан та перспективи удосконалення. *Наше право*. 2017. № 2. С. 177–183. URL: <http://nashe-pravo.unesco-socio.in.ua/wp-content/uploads/2018/07/zhurnal-nashe-pravo-2-2017.pdf>.

503. Хитра І. Я. Адміністративно-правовий механізм забезпечення банківської діяльності в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2009. № 7. С. 50–53.

504. Хропанюк В. Н. Теория государства и права : учебник / под ред. В. Г. Стрекозова. М. : Итнтерстиль, 2000. 377 с.

505. Хряпинський А. П. Адміністративно-правові засади контрольно-наглядової діяльності у сфері містобудування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Херсон, 2014. 198 с.

506. Загальна теорія держави і права : підручник / [М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова та ін.] ; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. Харків : Право, 2002. 432 с.

507. Центри надання адміністративних послуг: створення та організація діяльності : практ. посіб. Вид. 2-ге, доповн. і доопр. / [І. І. Бригілевич, С. І. Ванько, В. А. Загайний та ін.] / за заг. ред. В. П. Тимощука. Київ : Москаленко О. М., 2011. 432 с.

508. Циганов О. Г. Адміністративні послуги у сфері правоохоронної діяльності України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2018. 587 с.

509. Циганов О. Г. Зарубіжний досвід ініціатив органів публічної

- влади щодо удосконалення системи надання адміністративних послуг. *Visegrad Journal on Human Rights (Словацька Республіка)*. 2018. С. 185–190.
510. Циппеліус Р. Юридична методологія. Київ, 2004. 176 с.
511. Цоклан В. І. Класифікація сучасних джерел конституційного права України: проблеми теорії та практики. *Часопис Київського університету права*. 2005. № 3. С. 73–80.
512. Чаусовська С. І. Поняття публічних послуг та їх класифікація. *Держава та регіони*. 2017. № 1 (57). С. 102–108. (Серія «Державне управління»).
513. Черданцев А. Ф. Теория государства и права : учебник. М. : Юрайт, 2000. 432 с.
514. Чечот Д. М. Суб'єктивне право и формы его защиты. Л. : Ленингр. ун-т, 1968. 72 с.
515. Чинчин М. М. Межі та стадії податкового адміністрування. *Фінансове право*. 2013. № 1 (23). С. 26–29.
516. Чинчин М. М. Правові основи податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2013. 203 с.
517. Чиркин В. Е. Контрольная власть. *Государство и право*. 1993. № 4. С. 10–18.
518. Члевик О. В. Правові процедури як засоби гарантування свободи. *Проблеми законності*. 2015. Вип. 129. С. 68–75.
519. Чуприна Ю. Ю. Адміністративно-правові методи правового регулювання: сутність та зміст : автореф. дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 18 с.
520. Шамрай Н. В. Організація надання публічних послуг у містах з районним поділом : дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.04. Київ, 2017. 279 с.
521. Шаповал В. Д. Конституційно-правовий статус сільського, селищного, міського голови в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Київ, 2009. 220 с.

522. Шапошников А. К. Этимологический словарь современного русского языка : в 2 т. М. : Флинта ; Наука, 2010. Т. 2 (Н–Я). 576 с.
523. Шатрава С. О. Адміністративно-правові засади запобігання корупції в органах Національної поліції України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 439 с.
524. Шахов В. Д. К вопросу о понятии юридических гарантий в трудовом праве. *Новая кодификация законодательства и развитие трудового права*. 1974. Вып. 35. С. 79.
525. Шептулин А. П. Система категорій діалектики. М. : Наука, 1967. 375 с.
526. Шлома Г. О. Адміністративно-правове забезпечення службової таємниці в органах внутрішніх справ України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Дніпропетровський, 2008. 286 с.
527. Шорина Е. В. Контроль и проверка исполнения – важные средства укрепления государственной дисциплины. М. : Знание РСФСР, 1978. 37 с.
528. Шпак А. П. Адміністративно-правова охорона права інтелектуальної власності у сфері освіти : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2015. 210 с.
529. Шпомер А.І. Ліцензування господарської діяльності (господарсько-правовий аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2006. 233 с.
530. Штоф В. А. Введение в методология научного познания : учеб. пособие. Л., 1972. 191 с.
531. Шульга А. М. Теория государства и права : пособие. Харьков, 2000. 132 с.
532. Щеглов В. Н., Протасов В. Н. Юридический процесс и процедура. *Труды ВЮЗИ. Проблемы соотношения материального и процессуального права* / отв. ред. М. С. Шакарян. М. : ВЮЗИ, 1980. С. 106–114.
533. Щерба С. П., Загледа О. А. Філософія : підручник.



3-тє вид. Житомир : Полісся, 2009. 548 с.

534. Щербаківська Л. М. Концептуалізація державних послуг. *Вісник Академії митної служби України*. 2014. № 2 (11). С. 120–125. (Серія «Державне управління»).

535. Щербань В. Д. Адміністративно-правові засади публічно-сервісної діяльності органів виконавчої влади в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2017. 210 с.

536. Юзефович В. В., Астапова Н. Л. Досвід зарубіжних країн у сфері надання адміністративних послуг: організаційний аспект. *Право та державне управління*. 2016. № 3. С. 130–136.

537. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол. : Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін.]. Київ : Укр. енциклопедія, 2003. Т. 5. 735 с.

538. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін.]. Київ : Укр. енциклопедія ім. М. П. Бажана, 2002. Т. 4 : Н–П. 717 с.

539. Юридичні терміни : тлумач. слов. / [В. Г. Гончаренко, П. П. Андрушко, Т. П. Базова та ін.] ; за ред. В. Г. Гончаренка. Київ : Либідь, 2003. 320 с..

540. Юрій М. Ф. Політологія : навч. посіб. Київ : Дакор ; КНТ, 2006. 416 с

541. Юрійчук І. Правове поняття адміністративних процедур. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 5. С. 151–156

542. Юровська В. В. Поняття та ознаки адміністративних правовідносин як сфери правового впливу адміністративно-правових методів. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. № 6–2. Т. 1. С. 185–188. (Серія «Юридичні науки»). URL: [http://www.lj.kherson.ua/2016/pravo06-2/part\\_1/43.pdf](http://www.lj.kherson.ua/2016/pravo06-2/part_1/43.pdf).

543. Юшкевич О. Г. Провадження в справах про державну реєстрацію фізичних осіб-підприємців : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 18 с.

544. Юшкевич О. Г. Провадження в справах про державну реєстрацію

фізичних осіб підприємців : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 230 с.

545. Явич Л. С. Проблемы правового регулирования советских общественных отношений. М. : Госюризда, 1961. 172 с.

546. Явич Л. С. К вопросу о предмете и методе правового регулирования. *Вопросы общей теории советского права*. М., 1960. С. 44–66.

547. Яковенко О. В. Правовая процедура : автореф. дис. канд. юрид. наук : 12.00.01. Саратов, 1999. 22 с.

548. Ярмакі Х. П. Адміністративно-наглядова діяльність міліції в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2006. 438 с.

549. Brickner A. Słowniketymologicznyjęzykapolskiego. Krakiw : Krakowska Spółka Wydawnicza, 1927. 805 s.

550. Merriam-Webster's Collegiat eDictionary. Merriam-Webster, 2003. 1664 p.

551. Webster's Revised Unabridged Dictionary. Chicago : The University of Chicago, 1913. P. 1465.

## ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ  
ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ

*Наукові праці, у яких  
опубліковані основні результати дисертації:*

*Монографія:*

1. Крилов Д. В. Адміністративно-правові засади публічно-сервісної складової державної податкової політики в Україні: теоретико-правові та праксеологічні аспекти : монографія. Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2019. 380 с.

*Статті в періодичних фахових виданнях України:*

1. Крилов Д. В. Мета та завдання державної податкової політики в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Вип. 1 (16). Т. 3. С. 87–91.

2. Крилов Д. В. Сутність та види форм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 2. Т. 3. С. 166–170.

3. Крилов Д. В. Нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 1 (22). Т. 3. С. 148–151.

4. Крилов Д. В. Реєстраційні процедури у діяльності Державної податкової служби України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 2. Т. 3. С. 111–115.

5. Крилов Д. В. Сутність та структура адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики. *Науковий вісник*

*публічного та приватного права*. 2018. Вип. 6. Т. 3. С. 123–127.

6. Крилов Д. В. Поняття та сутність публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України як окремої функції держави. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2018. Вип. 50. Т. 4. С. 111–117.

7. Крилов Д. В. Правове регулювання правових відносин у сфері реалізації державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3. С. 154–158.

8. Крилов Д. В. Досвід окремих європейських держав у сфері здійснення публічно-сервісної діяльності органами державної влади. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 4. С. 117–121.

9. Крилов Д. В. До проблеми удосконалення публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 3. С. 131–135.

10. Крилов Д. В. Інформаційні процедури у діяльності державної податкової служби України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 4. С. 156–161.

11. Крилов Д. В. Дозвільні процедури у діяльності державної податкової служби України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 5. С. 123–127.

12. Крилов Д. В. Завдання та функції суб'єктів реалізації державної податкової політики: елементи їх адміністративно-правового статусу. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 6. С. 134–138.

13. Крилов Д. В. Досвід держав англосаксонської правової системи у сфері здійснення публічно-сервісної діяльності органами державної влади. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 6. С. 101–106.

14. Крилов Д. В. Державне регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України: завдання та функції. *Юридичний бюлетень*. 2019. № 11. С. 99–104.

15. Крилов Д. В. Шляхи вдосконалення адміністративного

законодавства у сфері публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. № 25. С. 123–128.

16. Крилов Д. В. Покращення кадрового забезпечення, як напрямок вдосконалення публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція»*. 2019. № 41. С. 110–113.

17. Крилов Д. В. Концептуальні засади вдосконалення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2019. № 84. С. 167–171.

18. Крилов Д. В. Поняття та система методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 6. С. 177–182.

*Статті в зарубіжних періодичних наукових виданнях:*

1. Крилов Д. В. Державна податкова політика, як об'єкт адміністративно-правового регулювання. *Visegrad journal on human rights*. 2015. № 6/2. Р. 29–34. (Словацька Республіка).

2. Крылов Д. В. Принципы публично-сервисной деятельности Государственной фискальной службы Украины: вопросы настоящего. *Право и политика*. 2018. № 1. С. 94–100. (Киргизька Республіка).

3. Крилов Д. В. Особливості механізму адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Visegrad journal on human rights*. 2018. № 6/2. Р. 142–146. (Словацька Республіка).

4. Крылов Д. В. Контрольно-надзорные процедуры в деятельности Государственной налоговой службы Украины. *Право и Закон*. 2019. № 1. С. 32–37. (Киргизька Республіка).

5. Крылов Д. В. Сущность, особенности и виды административных процедур в деятельности Государственной налоговой службы Украины. *Право и Закон*. 2019. № 2. С. 39–44. (Киргизька Республіка).

6. Крылов Д. В. Гарантии прав участников административно-правовых отношений при осуществлении публично-сервисной деятельности по реализации государственной налоговой политики. *Право и Закон*. 2019. № 3. С. 42–46. (Киргизька Республіка).

***Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:***

1. Крилов Д. В. До характеристики соціальних та організаційних гарантій забезпечення прав учасників адміністративно-правових відносин при здійсненні публічно-сервісної діяльності податковими органами. *Державне регулювання суспільних відносин: розвиток законодавства та проблеми правозастосування: матеріали міжнар. наук.-практ. конф.* (Київ, 8–9 лип. 2016 р.). Київ : Центр правових наук. дослідж., 2016. С. 98–101 (очна участь).

2. Крилов Д. В. До проблеми протидії корупції в податкових органах України в контексті здійснення ними публічно-сервісної діяльності. *Актуальні питання правової теорії та юридичної практики* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, Україна, 12–13 серп. 2016 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2016. С. 77–80 (заочна участь).

3. Крилов Д. В. Адміністративно-правовий статус суб'єктів реалізації державної податкової політики: поняття та складові елементи. *Актуальні проблеми реформування системи законодавства України* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 27–28 січ. 2017 р.). Запоріжжя : Запорізька міська громад. орг. «Істина», 2017. С. 101–103 (заочна участь).

4. Крилов Д. В. Зміст публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України через розуміння функції держави. *Сучасні правові системи світу в умовах глобалізації: реалії та перспективи* : матеріали

міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 9–10 берез. 2018 р.). К. : Центр правових наук. дослідж., 2018. С. 60–63 (очна участь).

5. Крилов Д. В. До проблеми вдосконалення інформаційного забезпечення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України. *Юридична наука: виклики і сьогодення* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, Україна, 8–9 черв. 2018 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 67–69 (заочна участь).

6. Крилов Д. В. До характеристики окремих контрольно-наглядових процедур в діяльності Державної податкової служби України. *Особливості розвитку публічного та приватного права в Україні* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 20–21 лип. 2018 р.). Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018. С. 47–50 (очна участь).

7. Крилов Д. В. До проблеми співвідношення понять «дозвільна система» та «дозвільна процедура». *Актуальні питання правової теорії та юридичної практики* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 10–11 серп. 2018 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 57–60 (заочна участь).

8. Крилов Д. В. До проблеми визначення поняття «реєстраційна процедура». *Сучасні правові системи світу: тенденції та фактори розвитку* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 24–25 серп. 2018 р.). Запоріжжя : Запорізь. міська громад. орг. «Істина», 2018. С. 86–89 (заочна участь).

9. Крилов Д. В. До проблеми визначення поняття «форми здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики». *Чинники розвитку юридичних наук у ХХІ столітті* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 2–3 листоп. 2018 р.). Дніпро : ГО «Правовий світ», 2018. С. 72–74 (заочна участь).

10. Крилов Д. В. Державна податкова політика в Україні: мета та завдання. *Теорія і практика сучасної юриспруденції* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 7–8 груд. 2018 р.). Київ : Центр правових наук.

дослідж., 2018. С. 77–80 (очна участь).

11. Крилов Д. В. Щодо розуміння принципів публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України. *Право як ефективний суспільний регулятор* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 15–16 лют. 2019 р.). Львів : Західноукр. орг. «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 66–69 (очна участь).

12. Крилов Д. В. Деякі аспекти нормативно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності суб'єктів реалізації державної податкової політики. *Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 15–16 берез. 2019 р.). Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2019. С. 88–90 (заочна участь).

13. Крилов Д. В. До проблеми класифікації адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України. *Актуальні питання розвитку та взаємодії публічного та приватного права* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 15–16 берез. 2019 р.). Львів : Західноукр. орг. «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 56–59 (очна участь).

14. Крилов Д. В. До характеристики окремих інформаційних процедур в діяльності Державної податкової служби України. *Права людини та проблеми організації і функціонування публічної адміністрації в умовах становлення громадянського суспільства в Україні* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 26–27 квіт. 2019 р.). Запоріжжя : Запоріз. міська громад. орг. «Істина», 2019. С. 150–153 (заочна участь).

15. Крилов Д. В. До характеристики окремих методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Розвиток правової системи України в умовах сьогодення* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Харків, 3–4 трав. 2019 р.). Харків : Східноукр. наук. юрид. орг., 2019. С. 78–79 (очна участь).



## **Акти впровадження результатів дослідження**

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Перший заступник директора  
 Науково-дослідного інституту  
 публічного права,  
 кандидат юридичних наук, доцент  
**І.М. Пекарєв**  
 19 р.

**А К Т**

**впровадження результатів дисертацій здобувача наукового ступеня доктора юридичних наук Крилова Дениса Валерійовича на тему «Публічно-сервісна діяльність Державної фіскальної служби України: адміністративно-правовий аспект» у науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права**

Комісія у складі: заступника директора з наукової роботи Науково-дослідного інституту публічного права, кандидата юридичних наук, доцента Сороки Л.В., завідувача відділу науково-правових експертиз та законопроектних робіт, кандидата юридичних наук Куркової К.М., склала цей акт про те, що матеріали дисертації Крилова Дениса Валерійовича на тему «Публічно-сервісна діяльність Державної фіскальної служби України: адміністративно-правовий аспект» (на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право) мають необхідний теоретичний, методологічний рівень і практичну значимість та використовуються у науково-дослідній роботі наукових відділів Науково-дослідного інституту публічного права, а саме для подальшого розроблення наукових питань щодо адміністративно-правових аспектів діяльності Державної фіскальної служби України і використовуються Інститутом в межах реалізації теми науково-дослідницької роботи Науково-дослідного інституту публічного права «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0115U005495).

Використання результатів дисертації сприятиме активізації та підвищенню ефективності наукової діяльності наукових працівників наукових відділів Науково-дослідного інституту публічного права.

**ВИСНОВОК**

Результати дисертаційного дослідження Крилова Дениса Валерійовича на тему «Публічно-сервісна діяльність Державної фіскальної служби України: адміністративно-правовий аспект» на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук вважати впровадженими в науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень, спрямованих на вирішення теоретико-методологічних проблем науки адміністративного права.

**Заступник директора  
 з наукової роботи  
 Науково-дослідного інституту  
 публічного права,  
 кандидат юридичних наук, доцент**

**Л.В. Сорока**

**Завідувач відділу  
 науково-правових експертиз та законопроектних робіт,  
 Науково-дослідного інституту публічного права  
 кандидат юридичних наук**

**К. М. Куркова**



**ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ  
ІНСТИТУТ ЗАКОНОДАВСТВА**

04053, Київ, пров. Нестерівський, 4, тел. 235 96 01, факс: 235 96 05, e-mail: zak\_norm@rada.gov.ua

№ 22/611-1-15

«28» з листопада 2018 р.

**АКТ**

**впровадження у практичну діяльність  
Інституту законодавства Верховної Ради України  
результатів дисертаційного дослідження здобувача Науково-дослідного  
інституту публічного права Крилова Дениса Валерійовича на тему  
«Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної  
податкової політики: адміністративно-правовий аспект»**

Повідомляємо спеціалізованій вченій раді, що наукові положення, розроблені здобувачем Науково-дослідного інституту публічного права Криловим Денисом Валерійовичем під час підготовки дисертаційного дослідження за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» на тему: «Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект», які стосуються розвитку адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України як основи побудови нової моделі функціонування державних інституцій в умовах європейської інтеграції, мають необхідний теоретичний та методологічний рівень, наукову та практичну значимість та можуть бути використані Інститутом законодавства Верховної Ради України у підготовці відповідних законопроектів.

Заслужують на увагу розроблені Криловим Денисом Валерійовичем зміни та доповнення до чинного законодавства України, у першу чергу це розроблення загальнодержавної «Концепції розвитку Державної податкової служби України на 2020-2025 роки». Концепція розвитку державної Податкової служби України спрямована на те, щоб забезпечити сталий розвиток новоствореного органу державної влади. В ній визначені мета, завдання, а також найбільш пріоритетні напрямки розвитку даного відомства, а також коло інструментів та засобів, за допомогою яких дані цілі можуть бути досягнуті.

Запропоновано прийняття окремим нормативно-правовим актом «Програми покращення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України», яка представляє собою своєрідний план дій, які має вчинити законодавець на шляху вдосконалення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України. Наголошено, що обов'язковими моментами, які мають бути враховані в окресленому нормативно-правовому, це напрямки покращення: кадрового, матеріально-технічного, фінансового, інформаційного забезпечення діяльності Державної податкової служби України.



Наголошується, що з метою вирішення наявних проблем в адміністративно-правовому регулюванні публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України, є необхідним розробка та прийняття окремого підзаконного нормативно-правового акту, зокрема «Положення про публічно-сервісну діяльність Державної податкової служби України та її структурних підрозділів», яке повинне стати основою для побудови нової моделі функціонування зазначеного центрального органу виконавчої влади, а також створить сприятливі теоретико-практичні умови для подальшого покращення публічно-сервісної діяльності податкових органів.

З метою вдосконалення юридичної відповідальності працівників Державної податкової служби України під час реалізації публічно-сервісної діяльності запропоновано: по-перше, визначити підстави для притягнення працівників до відповідальності за невиконання та/або неналежне виконання своїх посадових обов'язків в контексті здійснення публічно-сервісної діяльності, такими підставами можуть бути: несвоєчасне надання певних послуг; негативне відношення (хамство, грубість) щодо клієнтів; умисне введення в оману користувачів адміністративними послугами, що потягло настання для останніх негативних наслідків; зловживання своїм службовим положенням; навмисне затягування певних процедур, тощо; по-друге, слід детально прописати види юридичної відповідальності, до яких, слід віднести: дисциплінарну, адміністративну та у деяких випадках матеріальну відповідальність; по-третє, необхідно детально прописати механізм врахування думки громадськості при визначенні підстав для притягнення службовців до певного виду відповідальності.

Наведені вище висновки та рекомендації Криловим Денисом Валерійовичем прийняті до уваги Інститутом законодавства Верховної Ради України і будуть враховуватись при підготовці експертно-аналітичних матеріалів для відповідних Комітетів Верховної Ради України, з метою удосконалення адміністративного законодавства України.

**Директор,  
академік НАН України**



**О. Л. Копиленко**

**ЗАТВЕРДЖУЮ**  
 Перший проректор Національної  
 академії внутрішніх справ,  
 доктор юридичних наук, професор  
**Станіслав ГУСАРЕВ**  
 2019 р.



**АКТ**  
**впровадження результатів дисертації докторанта**  
**Науково-дослідного інституту публічного права**  
**Крилова Дениса Валерійовича**  
**на тему «Публічно-сервісна діяльність Державної фіскальної служби**  
**України: адміністративно-правовий аспект» в освітній процес**  
**Національної академії внутрішніх справ**

Комісія в складі: начальника відділу організації та координації освітнього процесу **Дубівки Ірини Володимирівни** (голова комісії), завідувача кафедри публічного управління та адміністрування, кандидата юридичних наук, доцента **Пастуха Ігоря Дмитровича**, завідувача кафедри поліцейського права, кандидата юридичних наук, доцента **Кулікова Володимира Анатолійовича** склала цей акт про те, що результати дисертації докторанта Науково-дослідного інституту публічного права Крилова Дениса Валерійовича на тему «Публічно-сервісна діяльність Державної фіскальної служби України: адміністративно-правовий аспект» впроваджені в освітній процес академії, зокрема:

1. Матеріали дисертації застосовуються в освітньому процесі під час підготовки та проведення лекцій, семінарських і практичних занять для здобувачів вищої освіти з навчальних дисциплін «Адміністративне право і процес», «Публічне адміністрування», «Контрольна діяльність публічної адміністрації», «Порівняльне адміністративне право», «Адміністративна реформа в Україні», «Сучасні аспекти адміністративного права», «Державне управління», «Публічна служба».

2. Результати дисертації Д. В. Крилова, відображені в наукових статтях і матеріалах науково-практичних конференцій для здобувачів вищої освіти, де в якості джерел рекомендовано такі публікації:

Крилов Д.В. Мета та завдання державної податкової політики в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1 (16). Том 3. С. 87–91.

Крилов Д.В. Нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 1 (22). Том 3. С. 148–151.

Сутність та види форм здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 1. Том 4. С. 166–170.

Крилов Д.В. Реєстраційні процедури у діяльності Державної податкової служби України. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 2. Том 3. С. 111–115.

Крилов Д.В. Сутність та структура адміністративно-правового статусу суб'єктів реалізації державної податкової політики. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Випуск 6. Том 3. С. 123–127.

Крилов Д.В. Поняття та сутність публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України як окремої функції держави. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2018. Випуск 50. Т. 4. С. 111–117.

Крилов Д.В. Правове регулювання правових відносин у сфері реалізації державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3. С. 154–158.

Крилов Д.В. Досвід окремих європейських держав у сфері здійснення публічно-сервісної органами державної влади. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3. С. 117–121.

Крилов Д.В. До проблеми удосконалення публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 3. С. 131–135.

Крилов Д.В. Інформаційні процедури у діяльності державної податкової служби України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Випуск 4. С. 156–161.

Крилов Д.В. Дозвільні процедури у діяльності державної податкової служби України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Випуск 5. С. 123–127.

Крилов Д.В. Завдання та функції суб'єктів реалізації державної податкової політики: елементи їх адміністративно-правового статусу. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Випуск 6. С. 134–138.

Крилов Д.В. Досвід держав англосаксонської правової системи у сфері здійснення публічно-сервісної діяльності органами державної влади. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 6. С. 101–106.

Крилов Д.В. Державне регулювання щодо здійснення публічно-сервісної діяльності Державною податковою службою України: завдання та функції. *Юридичний бюлетень*. 2019. № 11. С. 99–104.

Крилов Д.В. Шляхи вдосконалення адміністративного законодавства у сфері публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України.

*Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія».* 2019. № 25. С. 123–128.

Крилов Д.В. Покращення кадрового забезпечення, як напрямок вдосконалення публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція».* 2019. № 41. С. 110–113.

Крилов Д.В. Концептуальні засади вдосконалення адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності державної податкової служби України. *Актуальні проблеми держави і права.* 2019. № 84. С. 167–171.

Крилов Д.В. Поняття та система методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції.* 2019. № 6. С. 177–182.

Крилов Д.В. Державна податкова політика, як об'єкт адміністративно-правового регулювання. *Visegrad journal on human rights.* 2015. № 6/2. Р. 29–34. (Словацька Республіка)

Крылов Д.В. Принципы публично-сервисной деятельности государственной фискальной службы Украины: вопросы настоящего. *Право и политика.* 2018. № 1. С. 94–100. (Кыргызская Республика)

Крилов Д.В. Особливості механізму адміністративно-правового регулювання публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. *Visegrad journal on human rights.* 2018. № 6/2. Р. 142–146. (Словацька Республіка)

Крылов Д.В. Контрольно-надзорные процедуры в деятельности Государственной налоговой службы Украины. *Право и Закон.* 2019. № 1. С. 32–37. (Кыргызская Республика)

Крылов Д.В. Сущность, особенности и виды административных процедур в деятельности Государственной налоговой службы Украины. *Право и Закон.* 2019. № 2. С. 39–44. (Кыргызская Республика)

Крылов Д.В. Гарантии прав участников административно-правовых отношений при осуществлении публично-сервисной деятельности по реализации государственной налоговой политики. *Право и Закон.* 2019. № 3. С. 42–46. (Кыргызская Республика)

Крилов Д.В. До характеристики соціальних та організаційних гарантій забезпечення прав учасників адміністративно-правових відносин при здійсненні публічно-сервісної діяльності податковими органами. Державне регулювання суспільних відносин: розвиток законодавства та проблеми правозастосування: Міжнародна науково-практична конференція, м. Київ, 8-9 липня 2016 р. – К.: Центр правових наукових досліджень, 2016. С. 98–101.

Крилов Д.В. До проблеми протидії корупції в податкових органах України в контексті здійснення ними публічно-сервісної діяльності. Актуальні питання правової теорії та юридичної практики: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 12-13



серпня 2016 р.) – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2016. С. 77–80.

Крилов Д.В. Адміністративно-правовий статус суб'єктів реалізації державної податкової політики: поняття та складові елементи. Актуальні проблеми реформування системи законодавства України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 27-28 січня 2017 року. – Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2017. С. 101–103.

Крилов Д.В. Зміст публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України через розуміння функції держави. Сучасні правові системи світу в умовах глобалізації: реалії та перспективи: Міжнародна науково-практична конференція, м. Київ, 9–10 березня 2018 р. – К.: Центр правових наукових досліджень, 2018. С. 60–63

Крилов Д.В. До проблеми вдосконалення інформаційного забезпечення публічно-сервісної діяльності Державної податкової служби України. Юридична наука: виклики і сьогодення: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 червня 2018 р.). – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 67–69.

Крилов Д.В. До характеристики окремих контрольно-наглядових процедур в діяльності Державної податкової служби України. Особливості розвитку публічного та приватного права в Україні: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 20–21 липня 2018 року). – Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018. С. 47–50.

Крилов Д.В. До проблеми співвідношення понять «дозвільна система» та «дозвільна процедура». Актуальні питання правової теорії та юридичної практики: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 10–11 серпня 2018 р.). – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 57–60.

Крилов Д.В. До проблеми визначення поняття «форми здійснення публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики» Чинники розвитку юридичних наук у ХХІ столітті: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 2–3 листопада 2018 р. – Дніпро: ГО «Правовий світ», 2018. С. 72–74.

Крилов Д.В. державна податкова політика в Україні: мета та завдання. Теорія і практика сучасної юриспруденції: Міжнародна науково-практична конференція, м. Київ, 7–8 грудня 2018 р. – К.: Центр правових наукових досліджень, 2018. С. 77–80.

Крилов Д.В. Щодо розуміння принципів публічно-сервісної діяльності державної фіскальної служби України. Право як ефективний суспільний регулятор: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 15–16 лютого 2019 р. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 66–69.

Крилов Д.В. До характеристики окремих інформаційних процедур в діяльності Державної податкової служби України. Права людини та проблеми



організації і функціонування публічної адміністрації в умовах становлення громадянського суспільства в Україні : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 26-27 квітня 2019 року. Запоріжжя : Запорізька міська громадська організація «Істина», 2019. С. 150–153

Крилов Д.В. Деякі аспекти нормативно-правове регулювання публічно-сервісної діяльності суб'єктів реалізації державної податкової політики. Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 15–16 березня 2019 року). – Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2019. С. 88–90.

Крилов Д.В. До проблеми класифікації адміністративних процедур у діяльності Державної податкової служби України. Актуальні питання розвитку та взаємодії публічного та приватного права: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Львів, 15–16 березня 2019 р. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив», 2019. С. 56–59.

Крилов Д.В. До характеристики окремих методів публічно-сервісної діяльності з реалізації державної податкової політики. Розвиток правової системи України в умовах сьогодення : Міжнародна науково-практична конференція, м. Харків, 3–4 травня 2019 р. – Х.: Східноукраїнська наукова юридична організація, 2019. С. 78–79.

3. Зазначені праці підтвердили високий теоретичний і навчально-методичний рівень, практичну доступність і доцільність за результатами використання під час підготовки та проведення всіх видів занять.

**Голова комісії**

**Ірина ДУБІВКА**

**Члени комісії:**

**Ігор ПАСТУХ**

**Володимир КУЛКОВ**