

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2020.7.2.29>

TRANSPARENTNY MONITORING OGÓLNO-PAŃSTWOWEGO POZIOMU INSTYTUCJONALNEGO ZABEZPIECZENIA ZAKRESU OPODATKOWANIA NA UKRAINIE

Iaroslav Ianushevich

kandydat nauk ekonomicznych

ORCID ID: 0000-0001-9532-3387

yanyshevich@gmail.com

Adnotacja. Artykuł poświęcony jest badaniu niektórych aspektów teoretycznych i metodologicznych podstaw instytucjonalnego mechanizmu zabezpieczenia zakresu opodatkowania na Ukrainie. Określono cechy ogólnopaństwowego poziomu instytucjonalnego zabezpieczenia zakresu opodatkowania na Ukrainie.

Podkreślono, że mechanizm instytucjonalny ma na celu określenie interakcji i powiązań podmiotów odpowiednich stosunków społecznych oraz sposobów, w jakie uprawniony podmiot wpływa na te relacje.

Ustalono, że na podstawie ilości uprawnień, które zostały przyznane podmiotom administracji publicznej w zakresie opodatkowania, wskazane jest, aby sklasyfikować tych podmiotów na: 1) tych, co sprawują instytucjonalne zabezpieczenie na szczeblu ogólnokrajowym (Gabinet Ministrów Ukrainy, Ministerstwo Finansów Ukrainy, Państwowa Służba Celna Ukrainy, Państwowa Służba Podatkowa Ukrainy, rady społeczne przy organach władzy krajowej, ogólnoukraińskie organizacji społeczne, Rada Najwyższa Ukrainy, Prezydent Ukrainy, Narodowy Bank Ukrainy, Pełnomocnik Rady Najwyższej ds. Praw Człowieka); 2) tych, którzy realizują instytucjonalne zabezpieczenia na poziomie lokalnym (terytorialne organy Państwowej Służby Celnej Ukrainy i terytorialne organy Państwowej Służby Podatkowej Ukrainy, administracja państwowa, władze samorządowe, rady społeczne przy lokalnych władzach, lokalne organizacje społeczne, Rada Najwyższa Autonomicznej Republiki Krymu, administracja wojskowo-cywilna).

Ujawniono poszczególne aspekty podstawy prawnej funkcjonowania podmiotów administracji publicznej realizujących instytucjonalne zabezpieczenie zakresu opodatkowania na poziomie ogólnokrajowym.

Osobno zwrócono uwagę na kwestie odwołania organów podatkowych i celnych w wykonywaniu uprawnień w zakresie opodatkowania do sądu administracyjnego, a także odpowiedzialności tych podmiotów administracji publicznej.

Słowa kluczowe: ogólnopaństwowy poziom zabezpieczenia instytucjonalnego, zabezpieczenie instytucjonalne, mechanizm instytucjonalny, administracja publiczna, zakres opodatkowania.

TRANSPARENT MONITORING OF THE GENERAL NATION-WIDE LEVEL OF THE TAXATION SPHERE INSTITUTIONAL SUPPORT IN UKRAINE

Iaroslav Ianushevich

PhD in Economics

ORCID ID: 0000-0001-9532-3387

e-mail: yanyshevich@gmail.com

Abstract. The paper studies certain aspects of the theoretical and methodological basics of the institutional mechanism that supports the taxation sphere in Ukraine. The peculiar features of the nation-wide level of the taxation sphere institutional support in Ukraine have been defined.

It has been emphasized that the institutional mechanism is aimed at determination of the interaction and links between the entities of the appropriate public relations and the means which are used by the authorized entity to influence these relations.

Determined is that it is expedient to classify said entities depending on the scope of authority granted to the public administration entities in the taxation sphere: 1) those that exercise institutional support at the nation-wide level (Cabinet of Ministers of Ukraine, Ministry of Finance of Ukraine, State Customs Service of Ukraine, State Tax Service of Ukraine, public councils at the nation-wide authorities, all-Ukrainian public organizations, the Verkhovna Rada of Ukraine, the President of Ukraine, the National Bank of Ukraine and the Human Rights Commissioner of the Verkhovna Rada of Ukraine); 2) those that implement the institutional support at the local level (territorial bodies of the State Customs Service of Ukraine and the territorial bodies of the State Tax Service of Ukraine, local state administrations, local self-government bodies, public councils at the local state authorities, local public organizations, the Verkhovna Rada of the Autonomous Republic of Crimea and the civil and military administrations).

Certain aspects of the legal base used for functioning of the public administration entities engaged in the institutional support of the taxation sphere at the nation-wide level have been described.

Special attention is paid to the problems arising when tax and customs bodies apply to administrative courts when exercising their authority in the taxation sphere as well as to the liability of said public administration entities.

Key words: nation-wide level of the institutional support, institutional support, institutional mechanism, public administering, taxation sphere.

ТРАНСПАРЕНТНИЙ МОНІТОРИНГ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНОГО РІВНЯ ІНСТИТУЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СФЕРИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Ярослав Янушевич

кандидат економічних наук

ORCID ID: 0000-0001-9532-3387

e-mail: yanyshevich@gmail.com

Анотація. Статтю присвячено дослідженню окремих аспектів теоретико-методологічних засад інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні. Визначено особливості загальнодержавного рівня інституційного забезпечення сфери оподаткування в Україні.

Акцентовано увагу на тому, що інституційний механізм спрямовано на визначення взаємодії та зв'язків суб'єктів відповідних суспільних відносин і способів, за допомогою яких уповноважений суб'єкт впливає на ці відносини.

Визначено, що, виходячи з обсягу повноважень, які надано суб'єктам публічної адміністрації у сфері оподаткування, доцільно класифікувати зазначених суб'єктів на: 1) тих, що здійснюють інституційне забезпечення на загальнодержавному рівні (Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна митна служба України, Державна податкова служба України, громадські ради при органах влади загальнодержавного значення, всеукраїнські громадські організації, Верховна Рада України, Президент України, Національний банк України, Уповноважений Верховної Ради з прав людини); 2) тих, що здійснюють інституційне забезпечення на місцевому рівні (територіальні органи Державної митної служби України й територіальні органи Державної податкової служби України, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування, громадські ради при місцевих органах влади, місцеві громадські організації, Верховна Рада АРК, військово-цивільні адміністрації).

Розкрито окремі аспекти правової основи функціонування суб'єктів публічної адміністрації, які здійснюють інституційне забезпечення сфери оподаткування на загальнодержавному рівні.

Окрему увагу приділено питанням звернення податкових і митних органів при здійсненні повноважень у сфері оподаткування до адміністративного суду, а також відповідальності означених суб'єктів публічного адміністрування.

Ключові слова: загальнодержавний рівень інституційного забезпечення, інституційне забезпечення, інституційний механізм, публічне адміністрування, сфера оподаткування.

Вступ. В умовах сьогодення актуалізуються питання правового регулювання податкових правовідносин і досягнення відповідності із сучасними тенденціями розвитку ринкових відносин. При цьому хоча досить часті зміни та доповнення до вітчизняного податкового законодавства й свідчать про намагання законодавця здійснювати своєчасне реагування на сучасні процеси, які мають місце як у податковій сфері зокрема, так і в суспільстві загалом, однак вони викликають певні труднощі під час їх практичного застосування. Водночас оновлення правових основ функціонування української держави, демократизація суспільно-політичного життя, налагодження взаємодії органів державної влади із суб'єктами громадянського суспільства вимагають перегляду наявних підходів до формування, організації та функціонування інституційного механізму забезпечення сфери оподаткування в Україні, у тому числі загальнодержавного рівня інституційного забезпечення сфери оподаткування в Україні, що зумовлює необхідність подальших наукових досліджень зазначеної проблематики.

Основна частина. Метою статті є дослідження сутності й правової регламентації загальнодержавного рівня інституційного забезпечення сфери оподаткування в Україні.

У ході дослідження використовувалися загальні та спеціальні методи наукового пізнання: метод системного аналізу, діалектичний метод, формально-логічний метод і структурно-функціональний, а також низка емпіричних методів.

Науково-теоретичним підґрунтям проведеного дослідження є висновки провідних вітчизняних і зарубіжних науковців у галузі адміністративного, фінансового та податкового права, серед яких – О.М. Бандурка, Ю.П. Битяк, Л.Р. Біла-Тіунова, Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Гуреева, К.Ю. Іванова, С.В. Ківалов, М.П. Кучерявенко, В.С. Костюченко, В.А. Панасюк, В.І. Теремецький, Д.А. Бекерська, Л.К. Воронова, П.Т. Гега, О.М. Данілов, В.І. Кашин, С.Б. Пархоменко, В.Ю. Попович, А.М. Соколовська й інші. Однак в умовах модернізації вітчизняної правової системи та її елементів, дослідження, спрямовані на аналіз загальнодержавного рівня інституційного забезпечення сфери оподаткування в Україні, мають високий рівень наукової новизни, залишаються своєчасними й актуальними.

Результати дослідження цікаві та корисні для вітчизняних законодавців і суб'єктів публічного адміністрування на фоні актуалізації тенденцій демократизації й гуманізації управлінських процесів. Усі результати отримані самостійно, є оригінальними (відсутні аналоги та некоректні запозичення). Предмет дослідження розглядається в Україні вперше й має перспективу подальшого розвитку.

Передусім варто зазначити, що інституційний механізм забезпечення сфери оподаткування передбачає спосіб організації та здійснення діяльності уповноважених суб'єктів публічної адміністрації щодо впорядкування і створення належних умов для сплати податків, зборів та інших загальнообов'язкових платежів, яка має на меті досягнення публічного інтересу. При цьому загальноприйнятим є поділ суб'єктів публічної адміністрації на: а) органи державної виконавчої влади; б) органи місцевого самоврядування; в) суб'єкти

делегованих повноважень. Конкретизуючи вказану диференціацію згідно зі сферою оподаткування, а також урахуваючи позиції окремих дослідників (Голобородько, 2020), відповідно, інституційний механізм забезпечення сфери оподаткування сформовано з функціонального відображення діяльності таких суб'єктів публічної адміністрації:

1. Органи державної виконавчої влади, а саме: Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна митна служба України, Державна податкова служба України, територіальні органи вказаних центральних органів виконавчої влади, місцеві державі адміністрації в частині повноважень щодо оподаткування).

2. Органи місцевого самоврядування, а саме: сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад (Про місцеве самоврядування в Україні, 1997).

3. Суб'єкти делегованих повноважень, якими у сфері оподаткування можуть виступати інститути громадянського суспільства, а саме: громадські організації, громадські ради, що функціонують як при органах державної виконавчої влади, так і при органах місцевого самоврядування.

4. Суб'єкти, яких не віднесено до органів державної виконавчої влади та місцевого самоврядування, але яких наділено окремими повноваженнями щодо забезпечення управлінського впливу в означеній сфері. До цієї групи можна включити Верховну Раду України, Верховна Рада АПК, Президента України, Національний банк України, Уповноваженого Верховної Ради з прав людини, військово-цивільні адміністрації тощо.

Виходячи з обсягу повноважень, які надано суб'єктам публічної адміністрації, доцільно класифікувати зазначених суб'єктів на:

1) тих, що здійснюють інституційне забезпечення на загальнодержавному рівні (Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна митна служба України, Державна податкова служба України, громадські ради при органах влади загальнодержавного значення, всеукраїнські громадські організації, Верховна Рада України, Президент України, Національний банк України, Уповноважений Верховної Ради з прав людини);

2) тих, що здійснюють інституційне забезпечення на місцевому рівні (територіальні органи Державної митної служби України й територіальні органи Державної податкової служби України, місцеві державі адміністрації, органи місцевого самоврядування, громадські ради при місцевих органах влади, місцеві громадські організації, Верховна Рада АПК, військово-цивільні адміністрації).

Щодо правової основи функціонування суб'єктів публічної адміністрації, які здійснюють інституційне забезпечення сфери оподаткування на загальнодержавному рівні, то вона полягає в такому. Первинно доцільно виходити з того, що сукупність правових норм, якими врегульовано діяльність означених суб'єктів, можна розділити на: а) норми, що регламентують статус суб'єктів публічної адміністрації; б) норми, якими закріплено компетенцію уповноважених суб'єктів у податкових правовідносинах; в) норми, якими визначено умови притягнення до відповідальності суб'єктів публічної адміністрації.

Так, основним нормативно-правовим актом, що визначає правовий статус суб'єктів публічної адміністрації, які здійснюють інституційне забезпечення сфери оподаткування на загальнодержавному рівні, є Конституція України. Відповідно, положеннями, що детермінують їх функціонування, є, наприклад, визнання Верховної Ради України єдиним органом законодавчої влади в Україні; закріплення за Президентом України повноважень щодо підписання законів, прийнятих Верховною Радою України, а також права вето щодо прийнятих Верховною Радою України законів з наступним поверненням їх на повторний розгляд Верховної Ради України; визнання Кабінету Міністрів України вищим органом у системі органів виконавчої влади; закріплення за ним повноважень щодо утворення, реорганізації та ліквідації міністерств та інших центральних органів виконавчої влади тощо (Конституція, 1996: 75, 106, 113, 116).

Правове забезпечення діяльності Кабінету Міністрів України виражено в Законі України «Про Кабінет Міністрів України», відповідно до положень ст. ст. 1, 2 якого встановлено, що вищим органом у системі органів виконавчої влади є Кабінет Міністрів України, який, крім іншого, забезпечує проведення державної фінансової та податкової політики, а також сприяє стабільності грошової одиниці України (Про Кабінет Міністрів України, 2014). Згідно з Податковим кодексом України, до повноважень Кабінету Міністрів України у податковій сфері віднесено визначення переліку надавачів бюджетних грантів (Податковий кодекс України, 2010: 14.1.277); установлення порядку надання інформації державними органами, що ведуть облік або реєстрацію рухомого майна й інших активів, які є об'єктом оподаткування, про власників і/або користувачів такого рухомого майна контролюючим органам (Податковий кодекс України, 2010: 68.3); установлення порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру й виключення з Реєстру (Податковий кодекс України, 2010: 133.4.5); визначення переліку документів і порядок їх подання для отримання податкової соціальної пільги (Податковий кодекс України, 2010: 169.2.1); установлення порядку обчислення й накопичення реєстраторами розрахункових операцій і фіскальним сервером контролюючого органу сум податку (Податковий кодекс України, 2010: 201.11) тощо.

Правову основу діяльності Міністерства фінансів України закладено Законом України «Про центральні органи державної виконавчої влади», відповідно до ст. 6 якого міністерством є центральний орган виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику в одній чи декількох визначених Кабінетом Міністрів України сферах, у контексті дослідження – сфері оподаткування (Про центральні органи виконавчої влади, 2011). Як передбачено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження

положення про Міністерство фінансів України», Міністерство фінансів є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. Повноваження вказаного міністерства у сфері оподаткування полягають у такому:

- узгодженні рішення про надання розстрочення й відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу;

- здійсненні заходів з підготовки до імплементації в національне законодавство рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку у сфері міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення, а також щодо обміну фінансовою інформацією в податкових цілях;

- участі в переговорах з делегаціями Урядів інших держав щодо підготовки проектів міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування й запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи й майно й унесення змін до чинних міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи і майно;

- забезпеченні реалізації Угоди між Урядом України й Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA);

- участі в засіданнях робочих груп з питань податкової політики та адміністрування Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) (Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України, 2014).

До суб'єктів публічної адміністрації, яких наділено владними повноваженнями у сфері оподаткування та яких віднесено до органів державної виконавчої влади, належать: а) Державна митна служба України та б) Державна податкова служба України. Доречно зазначити, що до грудня 2018 р. збір та адміністрування податків було покладено на Державну фіскальну службу, яку згодом повторно реорганізовано через виокремлення Державної митної служби України й Державної податкової служби України, до яких перейшли відповідні повноваження. Діяльність указаних суб'єктів публічної адміністрації також регламентовано Законом України «Про центральні органи державної виконавчої влади». Зокрема, ст. 16 вказаного нормативно-правового акта встановлено, що служба є центральним органом виконавчої влади, більшість функцій якого становлять функції з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам. При цьому служба як центральний орган державної виконавчої влади може здійснювати як функції з контролю, так і функції з управління об'єктами державної чи комунальної власності (Про центральні органи виконавчої влади, 2011). Зазначене корелює з нормами, які закріплено профільними Положеннями, що визначають правовий статус Державної митної служби України та Державної податкової служби України (Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України, 2019) і деталізують повноваження у сфері оподаткування.

Варто вказати, що функціональне призначення Державної податкової служби України полягає у виконанні сукупності завдань, наприклад, здійснення реєстрації та ведення обліку платників податків, платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування й об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням; здійснення контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та законодавства з інших питань; здійснення контролю за своєчасністю подання платниками податків передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів); застосування до платників податків фінансові (штрафні) санкції за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на Державну податкову службу України, тощо (Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України, 2019: 4).

Що стосується Державної митної служби України, то основною метою її діяльності у сфері оподаткування є дотримання законодавства щодо оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які, відповідно до податкового, митного й іншого законодавства, справляються у зв'язку з увезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони (Податковий кодекс України, 2010: 41).

Окремо варто зупинитися на положеннях ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства, якими встановлено, що податкові й митні органи при здійсненні повноважень у сфері оподаткування звертаються до адміністративного суду щодо: 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; 3) надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває в податковій заставі; 4) зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим (Кодекс адміністративного судочинства України, 2005).

Щодо відповідальності означених суб'єктів публічного адміністрування, то Податковим кодексом України передбачено можливість застосування адміністративної та кримінальної відповідальності в разі вчинення

податкового правопорушення контролюючим органом (Податковий кодекс України, 2010). Що стосується посадових осіб цих органів, то, відповідно до ст. ст. 65 і 66 Закону України «Про державну службу», до них застосовується дисциплінарна відповідальність у вигляді дисциплінарних стягнень (Про державну службу, 2016). Цивільно-правову відповідальність контролюючого органу у вигляді відшкодування шкоди регламентовано положеннями ст. 110.3 Податкового кодексу України (Податковий кодекс України, 2010), зміст якої співвідноситься зі змістом ст. ст. 1173 й 1174 Цивільного кодексу України, якими передбачено обов'язок відшкодування в повному обсязі шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями або бездіяльністю державного органу та його посадових осіб, незалежно від вини (Цивільний кодекс України, 2003).

Інституційне забезпечення у сфері оподаткування на загальнодержавному рівні здійснюють і суб'єкти делегованих повноважень, до яких можна віднести інститути громадянського суспільства – громадські організації та громадські ради. Відповідно до Типового положення про громадську раду, при органах державної виконавчої влади мають утворюватися громадські ради, метою діяльності яких є проведення консультацій з громадськістю, у тому числі щодо сфери оподаткування (Типове положення про громадську раду при центральному, місцевому органі виконавчої влади, 2004).

Слідуючи нормам Положення про Громадську раду при Державній податковій службі України, громадська рада є постійно діючим колегіальним виборним консультативно-дорадчим органом, який утворюється при Державній податковій службі України з метою забезпечення участі громадян в управлінні державними справами, здійснення громадського контролю за діяльністю Державної податкової служби України, налагодження ефективної його взаємодії з громадськістю, урахування громадської думки під час формування й реалізації державної політики. До основних завдань Громадської ради при Державній податковій службі України віднесено такі: сприяння реформуванню державної податкової служби України відповідно до світових вимог і стандартів; створення умов для реалізації громадянами конституційного права на участь в управлінні державними справами; здійснення громадського контролю за діяльністю органів податкової служби; сприяння врахуванню Державною податковою службою України громадської думки в процесі діяльності; сприяння поліпшенню якості обслуговування податковою службою платників податків і налагодження партнерських відносин; надання Державній податковій службі України інформації про результати громадських слухань (інших форм відображення громадської думки) щодо вдосконалення діяльності (Положення про Громадську раду при Державній податковій службі України, 2014).

Важливе місце в інституційному механізмі забезпечення сфери оподаткування відведено Верховній Раді України як найвищому органу законодавчої влади, який наділено повноваженнями щодо прийняття законів України й унесення змін до них, зокрема, і в частині оподаткування (Конституція України, 1996). Так, відповідно до положень ст. 12 Податкового кодексу України, Верховна Рада України встановлює на території України загальнодержавні податки та збори й визначає перелік загальнодержавних податків і зборів; перелік місцевих податків і зборів, установа яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад і рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад; елементи податку, податкові пільги та порядок їх застосування щодо загальнодержавних і місцевих податків і зборів (Податковий кодекс України, 2010).

Особливості управлінського впливу Президента України на суспільні відносини, що складаються у сфері оподаткування, як глави держави полягають у здійсненні керівництва фінансовою діяльністю відповідно до ст. 106 Конституції України. Також Президента України наділено правом скасувати акти Кабінету Міністрів України з мотивів невідповідності Основному Закону, правом підписувати закони, прийняті Верховною Радою України, і правом «вето» щодо прийнятих Верховною Радою України законів у сфері оподаткування (Конституція України, 1996).

Щодо правової основи функціонування Національного банку України у сфері оподаткування, то, відповідно до положень ст. ст. 6 і 7 Закону України «Про Національний банк України», його діяльність спрямовано на забезпечення єдиної державної політики в галузі грошового обігу та фінансової стабільності держави. У межах повноважень Національний банк України вносить рекомендації Кабінету Міністрів України стосовно впливу податкової політики на стан грошово-кредитної сфери України, а також визначає розміри, порядок формування й використання резервів банків для покриття можливих фінансових ризиків, що утворюються за рахунок доходу від оподаткування (Про Національний банк України, 1999).

Уповноважений Верховної Ради з прав людини здійснює парламентський контроль за додержанням конституційних прав і свобод людини та громадянина й захист прав кожного на території України. Не є винятком сфера оподаткування, у якій можуть траплятися порушення прав людини та громадянин. Відповідно до ст. 3 Закону України «Про Уповноваженого Верховної Ради з прав людини», за омбудсменом закріплено здійснення контролю щодо запобігання порушенням прав і свобод людини та громадянина, зокрема, під час сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (Про Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, 1997).

Висновки. Отже, проведений аналіз дає змогу зробити висновок, що інституційне забезпечення сфери оподаткування на загальнодержавному рівні здійснюють Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна митна служба України, Державна податкова служба України, громадські ради при органах влади загальнодержавного значення, всеукраїнські громадські організації, Верховна Рада України, Президент України, Національний банк України, Уповноважений Верховної Ради з прав людини. При цьому законодавцем досить детально регламентовано правовий статус указаних суб'єктів публічної адміністрації,

їхню компетенцію в податкових правовідносинах, а також визначено умови притягнення до відповідальності. При цьому видається, що важливість і значимість повноважень указаних суб'єктів публічної адміністрації, з одного боку, і розвиток елементів механізму забезпечення сфери оподаткування – з іншого, опосередковують потребу здійснення подальших досліджень указаної проблематики.

Список використаних джерел:

1. Адміністративне право України. Повний курс : підручник / В. Галуцько, П. Діхтєвський, О. Кузьменко, С. Стеценко та ін. 2-е видання. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2019. 520 с.
2. Голобородько Т.В. Суб'єкти публічного управління та адміністрування в сфері обліку і оподаткування. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2020. № 4. URL: .
3. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. *Офіційний вісник України*. 2005. № 32. Ст. 1918 (у ред. від 15.12.2017).
4. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Положення про Громадську раду при Державній податковій службі України : Наказ Державної податкової служби України від 12.12.2014 № 24. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/gromadska-rada/arhiv/arhivni-materiali/gromadska-kolegiya/polojennya-pro-gromadsku-k/>.
7. Про державну службу : Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII. *Офіційний вісник України*. 2016. № 3. Ст. 149.
8. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.
9. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227. *Офіційний вісник України*. 2019. № 26. Ст. 900.
10. Про Кабінет Міністрів України : Закон України від 27.02.2014 № 794-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 13. Ст. 222.
11. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80/stru#Stru>.
12. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 № 679-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>.
13. Про Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини : Закон України від 23.12.1997 № 776/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/776/97-%D0%B2%D1%80#Text>.
14. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 № 3166-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 38. Ст. 385.
15. Типове положення про громадську раду при центральному, місцевому органі виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.10.2004 № 1378. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/10242020>.
16. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/conv/page>.

References:

1. Halunko, V., Dikhtievskiy, P., Kuzmenko, O., Stetsenko, S. (2019). *Administrativne pravo Ukrainy [Administrative law of Ukraine]*. (Vydannia druhe). Kherson : OLDI-PLIUS [in Ukrainian].
2. Holoborodko, T.V. (2020). Subiekty publichnoho upravlinnia ta administruvannia v sferi obliku i opodatkuvannia [Subjects of public management and administration in accounting and taxation]. *Derzhavne upravlinnia: udoskonallennia ta rozvytok*. 4, 1–9 [in Ukrainian].
3. Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy: Kodeks Ukrainy vid 06.07.2005 № 2747-IV [Code of Administrative Procedure of Ukraine: the Code of Ukraine from 06.07.2005 № 2747-IV]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, 32, 1918 [in Ukrainian].
4. Konstytutsiia Ukrainy [Constitution of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 28.06.1996 r. № 254k/96-VR. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*. 1996. № 30. St. 141 [in Ukrainian].
5. Podatkovyi kodeks Ukrainy (2010) [Tax Code of Ukraine]: Kodeks Ukrainy No2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
6. Polozhennia pro Hromadsku radu pry Derzhavni podatkovi sluzhbi Ukrainy [Regulations on the Public Council at the State Tax Service of Ukraine]: Nakaz Derzhavnoi podatkovoї sluzhby Ukrainy vid 12.12.2014 r. № 24. URL : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/gromadska-rada/arhiv/arhivni-materiali/gromadska-kolegiya/polojennya-pro-gromadsku-k/> [in Ukrainian].
7. Pro derzhavnu sluzhbu [On Public Service]: Zakon Ukrainy vid 10.12.2015 r. № 889-VIII. *Ofitsiyni visnyk Ukrainy*. 2016. № 3. St. 149 [in Ukrainian].
8. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro Ministerstvo finansiv Ukrainy [On approval of the Regulation on the Ministry of Finance of Ukraine]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 20.08.2014 r. № 375. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF> [in Ukrainian].
9. Pro zatverdzhennia polozhen pro Derzhavnu podatkovu sluzhbu Ukrainy ta Derzhavnu mytnu sluzhbu Ukrainy [On approval of the provisions on the State Tax Service of Ukraine and the State Customs Service of Ukraine]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 06.03.2019 r. № 227. *Ofitsiyni visnyk Ukrainy*. 2019. № 26. St. 900 [in Ukrainian].

10. Pro Kabinet Ministriv Ukrainy [On the Cabinet of Ministers of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 27.02.2014 r. № 794-VII. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. 2014. № 13. St. 222 [in Ukrainian].
11. Pro mistseve samovriaduvannia v Ukraini [On local self-government in Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 21.05.1997 r. № 280/97-VR/ URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80/stru#Stru> [in Ukrainian].
12. Pro Natsionalnyi bank Ukrainy [On the National Bank of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 20.05.1999 r. № 679-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text> [in Ukrainian].
13. Pro Upovnovazhenoho Verkhovnoi Rady Ukrainy z prav liudyny [On the Commissioner for Human Rights of the Verkhovna Rada of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 23.12.1997 r. № 776/97-VR. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/776/97-%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].
14. Pro tsentralni orhany vykonavchoi vlady [On central executive bodies]: Zakon Ukrainy vid 17.03.2011 r. № 3166-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. 2011. № 38. St. 385 [in Ukrainian].
15. Typove polozhennia pro hromadsku radu pry tsentralnomu, mistsevomu orhani vykonavchoi vlady [Standard regulations on the public council at the central, local executive body]: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 15.10.2004 r. № 1378. URL : <https://www.kmu.gov.ua/npas/10242020> [in Ukrainian].
16. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy [Civil Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 435-IV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/conv/page> [in Ukrainian].