

**М. О. Кравець,***к.ю.н., доцент кафедри конституційного та адміністративного права, ДВНЗ «Національний гірничий університет»*

## ОРГАНИ ДОХОДІВ І ЗБОРІВ ЯК СУБ'ЄКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ

*У статті з'ясовано роль органів доходів і зборів у процесі реалізації економічної функції держави, визначено функції органів доходів і зборів у цьому контексті. Досліджено стан та перспективи діяльності, спрямованої на вирішення основних завдань, реалізація яких покладається на органи доходів і зборів в умовах сьогодення.*

*В статье рассмотрена роль органов доходов и сборов в процессе реализации экономической функции государства, определены функции органов доходов и сборов в этом контексте. Исследованы состояние и перспективы деятельности, направленной на решение основных задач, реализация которых возлагается на органы доходов и сборов в современных условиях.*

*In the article the function of the income and fees authorities during realization of economic state function is clarified, functions the income and fees authorities are determined in this context. The condition and prospects of activity, which is directed on solution of the main tasks (nowadays, realization of which is on income and fees authorities), are studied.*

*In current Ukrainian conditions of state formation the system of income and fees authorities should become and has already began to become significant factor of market reforms. In the whole specter of the most important transition economy problems, it brings pari to their positive resolution, which is seen from the character and content of functions, the performance of the functions are on income and fees authorities.*

*The performance of the functions by income and fees authorities includes implementation of the measures which ensure revenues of means to the state budget through taxes and fees.*

*System of income and fees authorities is one of the most important institutions which provides realization of economic function of the state. Implementation of this state activity envisages bringing to effect corresponding functions, like economic, regulatory, protective by income and fees authorities within their competence. Effective income and fees authorities implementation of their own functions directed to stimulation the development of the national economy, protection of Ukrainian market, foreign investment promotion, performance of obligations to other countries, international alliances, which arise from international economic relations, as well as contribution the achievement of other tasks on political and economic stabilization of Ukraine.*

**Ключові слова:** *функції держави, економічна функція держави, органи доходів і зборів, функції органів доходів і зборів.*

Історичний досвід багатьох розвинених країн світу свідчить, про те що митні адміністрації є неодмінним інституціональним елементом вискоєфективної організації життя суспільства і функціонування економіки держави зокрема. Вирішуючи ряд конкретних завдань, митні адміністрації активно реалізують численні функції держави, стають значним інструментом підтримки рівноваги у суспільному виробництві, створення найбільш сприятливих умов для побудови та розвитку національної економіки. У сучасних умовах державотворення, що відбувається в Україні, система органів доходів і зборів повинна стати і вже стає вагомим чинником ринкових перетворень. У всьому спектрі найважливіших проблем перехідної економіки вона вносить свою частку в їхнє позитивне вирішення, про що свідчить характер та зміст функцій, виконання яких покладається на органи доходів і зборів. Ефективність виконання органами доходів і зборів своїх функцій підтверджує навіть побіжний аналіз найбільш узагальнених результатів діяльності Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України)<sup>1</sup>.

У контексті здійснюваного реформування національної системи органів доходів і зборів надзвичайно важливим є з'ясування стану та перспектив виконання ними своїх функцій, адже це має не тільки теоретичне, а й безпосереднє практичне значення, оскільки сприяє вдосконаленню правово-

го статусу органів доходів і зборів, формуванню їх оптимальної внутрішньоорганізаційної структури та ефективності комплексної діяльності.

Метою цієї статті є з'ясування ролі органів доходів і зборів у процесі реалізації економічної функції держави, дослідження стану та перспектив їх діяльності, спрямованої на вирішення основних завдань у цьому напрямі.

Будь-яка держава, зокрема і Україна, не повинна бути винятком у цьому, має впливати на суспільні процеси в різних сферах життя з метою подолання суперечностей між інтересами різних соціальних груп і таким чином забезпечувати нормальний розвиток суспільства. Такий вплив держави відображається у різноманітних напрямках діяльності, які в юридичній літературі зазвичай позначаються як функції.

У функціях держави виражається її сутність – найбільш глибоке і усталене в ній. Відображення у функціях держави її соціального призначення означає, що вони є засобом задоволення різноманітних суспільних інтересів. На підставі аналізу функцій держави можна зробити висновок про те, якою мірою її діяльність спрямована на задоволення потреб суспільства, а якою – певної панівної еліти [1, с. 89].

Найбільш узагальнено функції держави досліджуються в науці теорії держави і права. У роботі використовуються результати її здобутків як даність, яка вже встановлена, з'ясована та узагальнена. Загальновизнаним є виокремлення таких основних внутрішніх функцій держави, як політична,

<sup>1</sup> У березні 2013 р. Державну митну службу України було реорганізовано в Міністерство доходів і зборів України, яке, у свою чергу, у травні 2014 р. було реорганізовано в Державну фіскальну службу України. На сьогодні відповідно до митного законодавства до органів доходів і зборів належатьДФС України, митниці та митні пости.



економічна, соціальна, охоронна, екологічна, інформаційна.

Здійснення функцій держави за своїм змістом є безперервний процес реалізації функцій окремих державних органів. У цьому контексті необхідно враховувати, що функції держави та функції державних органів не є однопорядковими явищами. Функції держави – це такі напрями діяльності держави, у яких безпосередньо відображається її сутність як соціального явища. Функції державних органів подібними якостями не наділені, у них розкривається конкретна діяльність кожної окремої ланки в механізмі держави [2, с. 139]. Поділяємо позицію тих науковців, які стверджують, що між функціями держави і функціями державних органів прослідковується співвідношення, тотожне співвідношенню філософських категорій «ціле» і «частина». Частина завжди має на собі відбиток цілого, виражає природу цілого, зберігає його певні специфічні риси. Частина існує остільки й тому, що існує ціле, до якого вона належить, і навпаки, без частини не існує цілого. Можна встановити взаємний перехід частини в ціле та цілого в частини. Функції частин (органів держави) походять від функцій цілого (держави), але не є результатом їх механічного поділу [3, с. 102].

Функції державних органів за своїм змістом підпорядковані функціям держави, їх меті та вимогам. Саме тому діяльність державних органів повинна чітко узгоджуватися з функціями держави. Державний орган бере участь у виконанні всіх функцій держави, але пріоритет належить виконанню тих функцій, у межах яких найбільш повно та адекватно реалізується його компетенція. Таким чином, можна стверджувати, що на органи доходів і зборів покладається виконання більшості функцій держави, проте визначальною при цьому є реалізація функцій, які прямо впливають із соціального призначення органів доходів і зборів – безпосереднього здійснення митної справи.

Діяльність органів доходів і зборів зовні відображається у виконанні ними численних та різноманітних функцій, існування яких зумовлене виокремленням у межах змісту діяльності цих органів специфічних, відносно відокремлених та однорідних напрямів і способів впливу на об'єкт управління, яким є митна справа. Саме виконання цих функцій і розкриває зміст виконавчої, розпорядчої, регулятивної, контрольної, правоохоронної діяльності на всіх рівнях здійснення митної діяльності та є відображенням розподілу обов'язків між окремими органами, які становлять єдину загальнодержавну систему органів доходів і зборів.

Економічна функція держави, у здійсненні якої беруть участь органи доходів і зборів, спрямована на забезпечення нормального формування, функціонування та розвитку економіки країни, на захист існуючих форм власності та створення умов для їх розвитку [1, с. 97].

Зміст економічної функції на сучасному етапі розвитку суспільства конкретизується у таких напрямках діяльності: формування економічної

політики держави; структурна перебудова економіки; підтримка стратегічних, висококонкурентних на світовому ринку та соціально значимих виробництв; забезпечення рівноправності всіх форм власності; демонополізація виробництва; підтримка малого та середнього підприємництва; захист національного товаровиробника; охорона прав споживачів; управління суб'єктами господарювання державної форми власності; формування та поповнення державного та місцевих бюджетів; здійснення контролю за утворенням, розподілом та використанням усіх ресурсів фінансової системи країни тощо.

Проте, зважаючи на співвідношення цілого та частини, зазначимо, що органи доходів і зборів економічну функцію держави реалізують опосередковано, шляхом виконання власних функцій, що зумовлені метою та завданнями їх діяльності на тому чи іншому етапі історичного розвитку суспільства та держави. Цей підхід дозволяє серед певних видів діяльності органів доходів і зборів, що характеризуються певною самостійністю, однорідністю та повторюваністю, виокремити напрями, пов'язані з таким: з участю у формуванні митної політики, як складової економічної політики держави; стягненням податків, зборів та інших обов'язкових платежів, справляння яких, згідно із законодавством, покладено на органи доходів і зборів, контроль за їх своєчасним та повним перерахуванням до державного бюджету; здійсненням митних процедур щодо товарів і транспортних засобів, які переміщуються через митний кордон України, удосконаленням форм і методів їх здійснення; створенням сприятливих умов для прискорення товарообігу через митний кордон України; забезпеченням дотримання встановлених законодавством України заборон та обмежень щодо товарів та інших предметів, що переміщуються через митний кордон України; здійсненням спільно з іншими уповноваженими органами державної влади заходів щодо захисту інтересів споживачів товарів і додержання учасниками зовнішньоекономічних зв'язків державних інтересів на зовнішньому ринку; здійсненням ліцензійно-дозвільної діяльності; веденням УКТЗЕД; здійсненням верифікації (встановлення достовірності) сертифікатів походження товарів з України. Крім того, органи доходів і зборів здійснюють й інші види діяльності, пов'язані зі сферою економіки.

Результатом систематизації та узагальнення визначених вище напрямів діяльності органів доходів і зборів можна вважати виокремлення таких видів їх функцій: економічної (фіскальної), регулятивної та захисної.

Виконання органами доходів і зборів економічної функції передбачає здійснення заходів, спрямованих на забезпечення надходження коштів до дохідної частини державного бюджету за рахунок стягнення податків та зборів.

Зміст регулятивної функції органів доходів і зборів полягає у створенні умов для діяльності учасників митно-правових відносин у напрямі, який є бажаним для держави та суспільства і за яким



відбуватиметься розвиток національної економіки.

Захисна функція спрямована на неухильне додержання і виконання нормативних приписів митного законодавства всіма учасниками митно-правових відносин.

З огляду на те, яка функція органів доходів і зборів є домінуючою – економічна, регулятивна чи захисна, і визначаються пріоритети діяльності ДФС України. На практиці перевага сьогодні надається, в основному, виконанню економічної функції. У законі про державний бюджет та інших нормативних актах встановлені кількісні показники щодо збирання податків і зборів (обов'язкових платежів). Вони в частині митних платежів є обов'язковими і для органів доходів і зборів. Удосконалення механізму реалізації економічної складової діяльності ДФС України з метою безумовного виконання показників надходжень до державного бюджету визначено одним з пріоритетних напрямів діяльності досліджуваної державної інституції [4].

Аналіз статистики вказує на те, що система фіскальних органів держави забезпечує найбільшу частку доходів бюджету<sup>2</sup>. Так, завдяки зусиллям Міністерства доходів і зборів України до Зведеного бюджету України надходження у 2013 р. становили 412,8 млрд грн, або 84,9 %, доходів по країні, а до державного бюджету було забезпечено надходження 320,6 млрд грн, у тому числі до загального фонду державного бюджету – 305,1 млрд грн платежів. Завдяки реалізації заходів з детінізації економіки фіскальними органами було забезпечено випереджаючі темпи зростання платежів над економічними показниками. Зокрема, темп зростання платежів загального фонду державного бюджету, закріплених за податковими органами, у 2013 р. становив 102,3 % при зменшенні обсягів виробництва промислової продукції на 4,7 %, темп зростання платежів, закріплених за митними органами, – 96 % при імпорті товарів 92,6 % [5]. Тобто зменшення надходжень до державного бюджету у відсотковому відношенні менше, ніж падіння зовнішньоторговельного обігу, що свідчить про ефективність роботи фіскальних органів у напрямі

<sup>2</sup> Мова йде про державні інституції, завданням яких є контроль за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів (податкові органи та митні органи (органи доходів і зборів)).

забезпечення повноти справляння податків і зборів.

Обсяги надходжень до доходної частини державного бюджету, які забезпечують органи доходів і зборів, за останні десять років постійно зростають, що неважко помітити навіть за побіжного аналізу найбільш узагальнених результатів діяльності органів доходів і зборів<sup>3</sup> (див таб. 1).

Потрібно зазначити, що підвищення ефективності діяльності органів доходів і зборів (митних органів) утворює сталу тенденцію, що спостерігається ще з 2004 р.

В основному традиційно органи доходів і зборів розглядалися як фіскальний інструмент виконання економічної функції держави, яка будується на посиленні суворості митного контролю та ускладненні митних процедур. І лише останнім часом реалізується тенденція до спрощення митних процедур, приведення їх у відповідність до міжнародних норм та стандартів.

Варто відійти від стереотипу стосовно того, що органи доходів і зборів дають лівову частку коштів до державного бюджету. На нашу думку, ДФС України, як і аналогічна служба будь-якої розвиненої держави, лише контролює цей процес, а реальні надходження коштів дають суб'єкти господарювання. Тому одним з основних завдань органів доходів і зборів є створення для всіх суб'єктів ЗЕД та інших зацікавлених осіб умов, за яких вони матимуть бажання та можливість займатися підприємницькою діяльністю і, як наслідок, наповнюватимуть державний бюджет. А забезпечувати надходження коштів до бюджету будуть у межах своєї компетенції органи доходів і зборів.

При цьому варто враховувати такі економічні показники: умови зовнішньої торгівлі для України у 2013 р. залишалися складними, що суттєво вплинуло на експорт та розвиток вітчизняної економіки в цілому. За даними Національного банку України, у 2013 р. експорт товарів та послуг, порівняно з 2012 р., знизився на 5,1 %, до 85,4 млрд дол. США (90,0 млрд дол. США у 2012 р.), а імпорт товарів та послуг зменшився у 2013 р. на 3,6 %, до 100,6 млрд дол. США (104,4 млрд дол. США у 2012 р.) [6].

У цьому контексті відносна стабільність за-

<sup>3</sup> У різні періоди: територіальні підрозділи Державної митної служби України, Міністерства доходів і зборів України, нині – ДФС України.

Таблиця 1

### Показники сум надходжень до Державного бюджету України митних платежів, справляння яких покладено на органи доходів і зборів\*

Рік	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Митні платежі (млрд грн)	18,93	31,11	41,17	54,11	96,46	83,12	85,91	103,24	113,21	108,43

\* Дані наводяться за матеріалами, опублікованими в «Підсумках роботи митних органів України», Річному звіті Міністерства доходів і зборів за 2013 р., у період з 2004 по 2013 р.

безпечення надходжень до державного бюджету митних платежів, справляння яких покладено на ДФС України, зумовлена насамперед удоскона-

ленням форм і методів діяльності органів доходів і зборів. Таке вдосконалення відбувається в першу чергу за рахунок покращання якості митного



адміністрування.

З метою вдосконалення реалізації економічної функції органами доходів і зборів постійно здійснюється робота, спрямована на вдосконалення адміністрування нарахування та сплати митних платежів. У межах цього проводиться системний аналіз та поглиблене вивчення тенденцій у зовнішньоекономічній діяльності, пов'язаних зі справлянням податків та зборів, вживаються організаційні заходи, спрямовані на збільшення надходжень митних платежів до державного бюджету. Створено чітку систему моніторингу всіх видів розрахунків за податками і зборами, яка охоплює, наприклад, щоденну звітність про розрахунки з державним бюджетом, сплату податків за видами розрахунків, митне оформлення за рішенням судів, стягнення коштів виконавчою службою, умовні нарахування тощо. Постійно аналізуються фактори, які впливають на стан надходження податків та зборів до бюджету, у тому числі вплив змін чинного законодавства, вживаються невідкладні заходи щодо усунення негативних явищ та обставин, що їм сприяють.

Найбільш значних успіхів у підвищенні ефективності діяльності органів доходів і зборів було досягнуто в напрямі посилення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, класифікацією та встановленням країни походження товарів. Як відомо, митна вартість товарів, що переміщуються через митний кордон, або свідомо занижувалася суб'єктами ЗЕД з метою ухилення від оподаткування, або окремі суб'єкти ввозили на територію України товари за демпінговими цінами з метою захоплення національного ринку, що порушує правила вільної конкуренції та завдає шкоди вітчизняному товаровиробнику [7, с. 12]. А тому саме від коригування митної вартості товарів, обґрунтованості прийняття рішень з їх класифікації, перевірки достовірності сертифікатів про походження товарів залежить повнота нарахування та стягнення митних платежів.

Ще одним напрямом підвищення ефективності реалізації органами доходів і зборів економічної функції держави є контрольно-перевірочна діяльність<sup>4</sup>. Так, якщо за результатами 38,1 тис. документальних перевірок (планових, позапланових та фактичних), здійснених підрозділами податкового та митного аудиту, у 2013 р. було донараховано до бюджету 7,2 млрд грн узгоджених податкових зобов'язань, то в період з січня по вересень 2014 р. підрозділами Головного управління податкового та митного аудиту ДФС України було проведено 24,9 тис. перевірок, за результатами яких до бюджету було донараховано 7 млрд гривень [8].

Наведені дані свідчать, що збільшенню надходжень митних платежів сприяло впровадження заходів із посилення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання вимог митного за-

конодавства України, у тому числі своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів. На нашу думку, у процесі реалізації контрольної функції органів доходів і зборів ними забезпечується реалізація як економічної функції – наповнення дохідної частини бюджету країни, так і регулятивної – вплив на формування структури вітчизняного виробництва та ціноутворення, і захисної – захист національного товаровиробника від недобросовісної конкуренції, захист споживачів товарів.

Зважаючи на те, що саме органи доходів і зборів є тими державними органами, які застосовують відповідно до законодавства тарифні та нетарифні заходи регулювання ЗЕД, вони володіють найповнішою статистичною, довідковою й аналітичною інформацією щодо ефективності та раціональності їх використання. Всеохоплюючий аналіз даних митної статистики зовнішньої торгівлі та спеціальної митної статистики дає органам доходів і зборів майже необмежені можливості для підготовки науково обґрунтованих пропозицій щодо формування і реалізації стратегії розвитку держави, державної політики, зокрема в частині її митної, податкової, бюджетної та зовнішньоторговельної складової, розвитку відносин з окремими країнами та регіонами світу. ДФС України виступає активним ініціатором підготовки законодавчих пропозицій, проектів інших нормативних актів щодо поліпшення тарифного та нетарифного регулювання в напрямі забезпечення національних інтересів, зміцнення зовнішньоекономічних зв'язків, подальшої інтеграції України в загальносвітову систему економічних відносин.

Варто наголосити, що на сучасному етапі державотворення в контексті визначеного курсу України до ЄС роль органів доходів і зборів у реалізації економічної функції держави значно підвищується. Тому одним із найважливіших напрямів діяльності органів доходів і зборів у цих умовах є створення сприятливих умов для прискорення товарообігу, збільшення обсягу вантажо- і пасажиропотоку через митний кордон України. Адже складність митних процедур (велика кількість документів, довідок, дозволів тощо) при переміщенні товарів та інших предметів через митний кордон стає суттєвою перешкодою та суперечить світовим тенденціям щодо розвитку взаємовідносин у сфері міжнародних зв'язків. Зважаючи на це, ДФС України постійно впроваджуються заходи щодо вдосконалення і спрощення здійснення митного контролю та митного оформлення, спрощення режиму контролю за перетином громадянами пунктів пропуску. Усі ці заходи сприяють розвитку торговельних відносин вітчизняних суб'єктів господарювання з їхніми зарубіжними партнерами, зростанню експортно-імпорتنих операцій, привабливості України як для транзитних вантажоперевезень, так і для туризму.

Разом з тим, незважаючи на позитивну динаміку в діяльності органів доходів і зборів, керівництво ДФС України наголошує на існуванні внутрішніх резервів щодо підвищення ефективності виконання органами доходів і зборів своїх функцій. Так,

<sup>4</sup> Після об'єднання митної та податкової служб поетапно здійснювалося об'єднання податкового та митного аудиту. Було розроблено єдиний порядок проведення документальних перевірок. Уніфікація стандартів аудиту дозволила не тільки уникати правових колізій при здійсненні контрольно-перевірочної діяльності, а й сприяла зменшенню кількості перевірок з одночасним підвищенням якості державного контролю у податковій та митній сферах.