

УДК 342.518

О.Д. Олійник,  
ад'юнкт Національного університету ДПС України

## ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД ПРАВОВОГО СТАТУСУ ФІСКАЛЬНИХ ОРГАНІВ

*Стаття присвячена дослідженню правового статусу фіскальних органів країн-членів Європейського Союзу, зокрема Великобританії, Франції, Німеччини, Швеції, Італії та Іспанії, з метою виявлення можливості та доцільності реалізації досвіду цих країн в діяльності фіскальних органів України.*

**Ключові слова:** правовий статус, податкова система, фіскальні органи, податкова політика, європейський досвід.

*Статья посвящена исследованию правового статуса фискальных органов стран-членов Европейского Союза, в частности Великобритании, Франции, Германии, Швеции, Италии и Испании, с целью выявления возможности и целесообразности реализации опыта этих стран в деятельности фискальных органов Украины.*

**Ключевые слова:** правовой статус, налоговая система, фискальные органы, налоговая политика, европейский опыт.

*Paper investigates the legal status of the fiscal authorities of member countries of the European Union, in particular, the United Kingdom, France, Germany, Sweden, Italy and Spain in order to identify the opportunities and feasibility of the experience of these countries in the activities of fiscal authorities of Ukraine.*

**Keywords:** legal status, tax system, fiscal authorities, tax policy, European experience.

На сьогодні в Україні загалом закінчено формування основ системи оподаткування відповідно до ринкової економіки. Вона базується на загальноприйнятих у сучасній світовій практиці основних видах податків із урахуванням специфіки вітчизняної економіки. Перетворення податкової системи України та правового статусу фіскальних органів останніми роками здійснювалося в тісному зв'язку з проведенням адміністративної реформи.

Введені в дію основи податкової системи сформовані з урахуванням кращої світової практики у сфері податкової політики. Разом з тим, ефективність і результативність функціонування фіскальних органів України хоча і відповідає нинішньому рівню розвитку економіки, але все ж далека від очікуваної. У багатьох випадках недосконалість системи оподаткування пов'язана з недостатньою ефективністю системи застосування законодавства про податки і збори, а також недостатньою науковою розробкою зазначеного питання. У зв'язку з цим, зростає значення підвищення ефективності діяльності фіскальних органів в Україні.

Нині правовий статус та напрями діяльності ДФС регламентує Положення Про Державну фіскальну службу України від 21 травня 2014 р. № 236, де визначено, що ДФС України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України 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 (далі – єдиний внесок), державну політику у

сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [1].

Як відомо, фіскальні органи є основним елементом всього механізму державного управління у сфері оподаткування та економічної стабільності країни.

У світовій практиці наявні різні варіанти організації податкових органів та їх підпорядкування. В одних країнах вони мають самостійний правовий статус (Китай, Японія, Австралія), в інших – є структурними підрозділами фінансових органів (Італія, Франція, Швейцарія) або підпорядковані уповноваженому органу, який відає державними доходами (Казахстан). В окремих державах податкові адміністрації поділяються за лініями прямих і непрямих податків, наприклад, у Таїланді разом із Податковим департаментом є Департамент акцизів. Можливий поділ повноважень щодо адміністрування податків між податковими адміністраціями різних рівнів. В Австрії, наприклад, власне податкові органи відсутні, тому стягування податків здійснюється фінансовими дирекціями та службами, які є структурними підрозділами Міністерства фінансів [2, с. 12].

Пропонуємо розглянути досвід адміністративно-правового статусу фіскальних органів країн-членів Європейського Союзу.

Головним урядовим органом, що здійснює управління і регулювання системи оподаткування у *Великій Британії* є Казначейство. Воно відповідає за розробку і здійснення загальної економічної стратегії. Організацію діяльності фіскальної служби покладено в основному на два урядових департаменти, підзвітних казначейству: Управління внутрішніх доходів (УВД) і Управління мит і акцизів (УПА).

Формально Управління внутрішніх доходів є самостійною урядовою установою, яке здійснює безпосередній контроль за справлянням податків з юридичних і фізичних осіб (прибуткового податку, податків на капітал, гербового збору). В адміністративному значенні цей контроль здійснює контора головного податкового інспектора, що знаходиться в Лондоні. Головному інспектору підпорядковано 700 районних контор, за допомогою яких проводиться безпосередній збір податків із населення [3, с. 122].

У районних конторах працює значний штат податкових інспекторів, які вивчають рахунки промислових підприємств і особисті рахунки; здійснюють оцінку суми оподаткування; санкціонують перерахунок і повернення платежів і представляють інтереси УВД у спірних питаннях у суді.

У повноваженнях Управління мит і акцизів знаходиться вся система непрямого оподаткування (за винятком гербового збору). Витрати Великобританії зі збору податків становлять 2% податкових доходів, що в кілька разів вище в порівнянні з іншими розвиненими країнами. Однією з причин високих витрат є відсутність комп'ютерної системи обробки інформації.

Досвід податкової системи *Франції* показує, що фіскальна служба включає три рівні. На національному рівні діють Управління національних і міжнародних перевірок, Управління перевірок податкового стану і Національне управління податкових розслідувань.

Великі підприємства у Франції забезпечують 40-50% сукупних податкових надходжень. Контроль цих підприємств здійснює Управління національних і міжнародних перевірок. Виділені певні напрями: банки, страхові компанії, літакобудування, харчова промисловість, якими займаються відповідні служби [3, с. 32].

Управління перевірок податкового стану здійснює контроль оподаткування фізичних осіб, які мають високі доходи або доходи складної структури: артистів, журналістів, спортсменів, керівників великих підприємств.

Національне Управління податкових розслідувань займається не контролем у чистому вигляді, а збором інформації про платників податків. Певною мірою

воно виконує функції податкової поліції, але тут немає збройних структур. Розслідування проводиться за наявності для цього достатніх підстав. Працівники управління мають право на обшук, при проведенні якого присутні співробітники податкової поліції під контролем податкового судді.

Основними організаційними структурами місцевих управлінь є служби обчислення податкової бази та контролю, служби справляння податків, головна податкова інспекція. Так само служба обчислення податкової бази складається з податкових центрів, відділів земельних податків і секторів за іпотечними операціями. У завдання податкових центрів входить обчислення баз для справляння прямих податків (за винятком земельних), ПДВ і різних реєстраційних зборів. Працівники центрів ведуть справи платників податків (списки, нагадування), виконують всю поточну роботу з контролю, зокрема безпосередньо контактують із платниками податків.

Відділи земельних податків здійснюють оцінку і переоцінку нерухомого майна, управління державним майном і контроль операцій із нерухомістю громадських організацій. Служби адміністрування податків узагальнюють бухгалтерську звітність за всіма видами податкових надходжень, ведуть окремі реєстри надходжень за кожним податком. Відповідно головні податкові інспекції адміністративно-територіальних одиниць відповідальні за координацію і перевірку результатів діяльності своїх підлеглих служб.

Показниками ефективності діяльності фіскальних органів у Франції є кількість перевірок, які проводить один перевіряючий на рік. До якісних показників належать, по-перше, сума донарахованих податків, при цьому обов'язково вказується причина донарахувань (свідоме ухилення від сплати податків або недбалість), а також дії, вжиті для того, щоб податки були сплачені в повному обсязі, по-друге, співвідношення між витраченими коштами та загальною величиною донарахованих сум (співвідношення сил і результатів) [4, с. 54]. Це дозволяє порівнювати між собою діяльність різних управлінь, інших підрозділів.

Організація податкової системи *Німеччини* має свої особливості. Спеціального фіскального відомства тут нема. Податкові інспекції входять у фінансову систему, структура побудови якої досить своєрідна. Вона відображає федеративну побудову держави, відносну самостійність земель.

У Німеччині є Федеральне міністерство фінансів і земельні міністерства фінансів. У кожній землі, крім того, є так звана Верховна фінансова дирекція (Головне фінансове управління), підпорядкована одночасно і Федеральному, і Земельному міністерствам фінансів. Верховній фінансовій дирекції підпорядковані податкові інспекції та митні органи [5, с. 76].

У Федеральному міністерстві фінансів разом із названими вище є й інші управління: мит і акцизів, майна і податків з операцій, фінансових взаємовідносин між Федерацією і землями. Вони займаються й земельними податками, але вказівок землям давати не можуть. У земельному міністерстві фінансів є податковий відділ з підрозділами за окремими податками.

У Верховній фінансовій дирекції, що є по суті посередницьким органом, також є відділ мита і податків на предмети споживання, що належить до федеральної частини дирекції, і відділ податків на майно, який відноситься до земельної частини. Разом із федеральними та земельними державними чиновниками в Німеччині є консультанти з податків. Це не працівники Міністерства фінансів, але останнє видає їм ліцензію на право діяльності. Вони дають платні консультації.

Органи фінансового розшуку Німеччини працюють у тісній взаємодії з кримінальною поліцією і прокуратурою. Вони можуть проводити розслідування як за запитами останніх, так і за власною ініціативою. Співробітники фінансового розшуку беруть також участь у слідчих заходах з кримінальних справа, якщо

вони стосуються разом з іншими обставинами правопорушень у сфері оподаткування [5, с. 77].

Всеохоплюючий фінансовий контроль за грошовими операціями став можливий на основі розвитку систем безготівкових розрахунків із широким використанням комп'ютерних систем. Наділення фіскальних органів розвинених країн правами і функціями правоохоронних органів, зокрема, створення в їх межах підрозділів фінансового розшуку, дозволило істотно підвищити ефективність фінансового контролю у сфері оподаткування.

Спеціальним органом Міністерства фінансів Німеччини, до компетенції якого входять питання практичної реалізації податкової політики країни, є податкова поліція. Вона наділена такими ж правами, що і кримінальна поліція: право на проведення обшуків, особистий огляд, доступ до будь-яких документів і за необхідності на безумовне їх вилучення в інтересах проведеного розслідування, затримання підозрюваних осіб.

Оперативно-розшукові підрозділи і слідчий апарат податкової поліції займаються розслідуванням правопорушень, пов'язаних із приховуванням доходів і ухиленням від сплати податків, а також під прокурорським наглядом здійснюють спеціальні оперативні заходи щодо виявлення, попередження та припинення різних видів злочинів в економічній сфері. Права та обов'язки співробітників податкової поліції, а також деякі види відповідальності за вчинення податкових правопорушень і злочинів встановлює Податковий кодекс Німеччини. При цьому податкова поліція наділена виключним правом вилучення документів і отримання необхідних їй відомостей практично з усіх державних і приватних установ країни, за винятком деяких спеціальних служб.

*Італійський досвід* діяльності фіскальних (фінансових) органів викликає певний інтерес, оскільки є дещо схожим із вітчизняною практикою функціонування фіскальних органів.

В Італії розкриттям і розслідуванням злочинів у галузі оподаткування разом із поліцією та Корпусом карабінерів займається Фінансова гвардія, що структурно знаходиться в Міністерстві фінансів. Фінансова гвардія виконує одночасно функції податкової поліції, податкової інспекції, митних та прикордонних органів [6, с. 35].

Основними функціями Фінансової гвардії є попередження, викриття та розслідування фінансових злочинів. Підрозділи Фінансової гвардії певною мірою діють самостійно. Проте фактично координація з відповідними структурами поліції при здійсненні оперативних і слідчих заходів має характер підпорядкованості їм, оскільки здійснюється реалізація поліцейської функції [8, с. 21].

Основна відмінність діяльності фіскальних органів в Італії – це широка компетенція Фінансової гвардії, офіцери якої наділені фіскальними та контрольними функціями податкових інспекцій і правами поліції в частині здійснення оперативних заходів та кримінального розслідування [9, с. 17]. Так, для здійснення фінансового контролю Фінансова гвардія має право доступу на підприємства, в банки, до будь-яких документів без отримання дозволу суду на такі дії. Вони самостійно здійснюють оперативний пошук таких злочинів, як приховування доходів від оподаткування, фіктивне банкрутство, махінації з переказом валюти за кордон і, навпаки, інших подібних злочинів [2, с. 125].

Цікавим для вивчення є досвід Швеції у сфері оподаткування. Окремої служби податкової поліції в Швеції немає, її функції виконують підрозділи Головного поліцейського управління. Розслідування податкових правопорушень і злочинів – сфера компетенції Служби фінансової розвідки в складі Головного поліцейського управління [6, с. 38].



У регіональних податкових управліннях, очолюваних регіональними директорами, є спеціальні відділення по роботі з великими підприємствами. Обчисленням і сплатою ПДВ займаються відділи непрямих податків, які обов'язково мають фахівців у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Податкові органи Швеції вирішують не тільки питання оподаткування, а й ведуть акти цивільного стану, перепис населення і сприяють забезпеченню загальних виборів [7].

Досить цікавий досвід діяльності податкових органів Іспанії. У цій країні достатньо помірна система оподаткування, мінімізовані попереджувальні заходи, які гарантують сплату обов'язкових платежів, що приваблює велику кількість закордонних компаній для заняття підприємницькою діяльністю на території Іспанії. Компенсується певний "лібералізм" фінансового та господарського законодавства функціонуванням високопрофесіонального податкового органу та застосуванням неймовірних розмірів штрафних санкцій (від 50 до 600 відсотків) за його порушення [6, с. 38].

Персонал податкової служби поділяється на інспекторів і податкових агентів. У своїй діяльності посадові особи податкових органів використовують інформацію банку даних про платників податків. Такий банк даних формується в Інформаційному департаменті, де зосереджується інформація про виплату заробітної плати, відомості про діяльність осіб вільних професій, про нерухомість та операції з нею, про фінансові операції з цінними паперами та валютними коштами, купівлі-продажу за кордоном, відомості про засновників акціонерних товариств, зокрема фізичних осіб, результати перевірок за останні 6 років (строк позовної давності в Іспанії – 5 років), а також відомості від третіх осіб про заборгованість. Для збору інформації цим департаментом обмежень таємності немає [10, с. 32].

Отже, провівши аналіз правового статусу фіскальних органів країн-членів Європейського Союзу, варто зауважити, що, зважаючи на національні особливості діяльності цих органів, все ж таки спостерігаються деякі паралельні ознаки:

- 1) діяльність фіскальних органів регулює кодифікований нормативно-правовий акт, який безпосередньо визначає їх правовий статус;
- 2) попередженням, викриттям та профілактикою податкових правопорушень займаються правоохоронні органи зі спеціальним статусом (податкова поліція);
- 3) методи роботи фіскальних органів країн ЄС покликані на встановлення клієнтських відносин із платниками податків;
- 4) діяльність фіскальних органів регулюється суміжними нормами права: фінансового, податкового, адміністративного, цивільного та кримінального.

Таким чином, ми вважаємо, що результати дослідження правового статусу фіскальних органів країн-членів ЄС мають вагоме значення для покращення вітчизняної системи оподаткування та в майбутньому можуть здійснити значний вплив на підвищення ефективності фіскальних органів в Україні.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.
2. Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні / П.Т. Гега – К. : ЮРІНКОМ, 1997. – 143 с.
3. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для магистров / Л.Н. Лыкова, И.С. Букина. – М. : Изд-во Юрайт, 2013. – 428 с.
4. Налоговые системы зарубежных стран : учеб. для вузов / под ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 191 с.
5. Катъшева Л. Взаимодействие налоговых служб с налогоплательщиками : международный опыт / Л. Катъшева // Налоговед. – 2012. – № 9. – С. 75–81.

6. *Сараскіна Т.В.* Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Т.В. Сараскіна ; Університет внутрішніх справ України. – К., 2000. – 189 с.

7. Офіційний сайт Державної фіскальної служби. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : // sfs.gov.ua](http://sfs.gov.ua)

8. *Хорошаєв Є.С.* Фіскальне право країн Великої Вісімки : монографія / Є.С. Хорошаєв. – Ніжин : Аспект-Поліграф, 2012. – 342 с.

9. *Миргородська Л.О.* Фінансові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / Л.О. Миргородська. – К. : Центр навч. літератури, 2003. – 240 с.

10. *Толстопятенко Г.П.* Податкове право ЄС : навч. посіб. / Г.П. Толстопятенко. – К. : ІМВКНУ імені Тараса Шевченка, 2004. – 193 с.

Отримано 15.08.2014