УДК 34.07

ДО ПИТАННЯ ПРО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ

QUESTION OF THE USE IN UKRAINE INTERNATIONAL EXPERIENCE OF REFORM TAX AND CUSTOMS AUTHORITIES

Коваль М.В.,
кандидат юридичних наук, професор,
професор кафедри адміністративного права і процесу та митної безпеки
факультету підготовки, перепідготовки та
підвищення кваліфікації працівників податкової міліції
Університету Державної фіскальної служби України

Благодарська О.О.,
аспірант кафедри адміністративного права і процесу та митної безпеки
факультету підготовки, перепідготовки та
підвищення кваліфікації працівників податкової міліції
Університету Державної фіскальної служби України

Стаття присвячена досвіду інтеграції податкових і митних органів в країнах Європи. Розглядаються різні організаційні моделі їхнього функціонування. Проаналізовані підстави, мотиви та стратегії такого реформування.

Ключові слова: податкові органи, митні органи, реформування, організаційна модель, інтеграція податкових і митних органів.

Статья посвящена опыту интеграции налоговых и таможенных органов в странах Европы. Рассматриваются различные организационные модели их функционирования. Проанализированы основания, мотивы и стратегии такого реформирования.

Ключевые слова: налоговые органы, таможенные органы, реформирование, организационная модель, интеграция налоговых и таможенных органов.

The article is devoted to the experience of integration of tax and customs authorities in Europe and the different organizational models of their functioning. Analyzed reasons, motives and strategies of such reforms.

Key words: tax authorities, customs authorities, reforming, organizational model, integration of tax and customs authorities.

Постановка проблеми. В умовах активізації євроінтеграційних процесів в Україні дуже гостро постає питання прискорення проведення адміністративних реформ взагалі і у податковій системі зокрема.

Згідно з Конституцією України (ст. 1) Україна є соціальною, правовою державою [1]. Отже, податкова та митна сфери мають відповідати вимогам соціальної держави щодо рівня фінансування суспільних благ, виходячи з рівня перерозподілу ВВП, який би забезпечував формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання функцій держави із забезпечення гарантій громадянам на достатній життєвий рівень.

Процес входження Україна в європейський економічний простір дає можливість доступу економіки нашої держави до розширеного гармонізованого ринку Європейського Союзу (далі – ЄС) з його 450 мільйонами споживачів. Зазначене передбачає, що Україна зможе отримати переваги від доступу до єдиного ринку ЄС з його високим рівнем відкритості, єдиним переліком торгових правил і адміністративних процедур, єдиним митним тарифом та з вільним рухом товарів, послуг, громадян і капіталу без внутрішніх бар'єрів (прикордонного контролю, сертифікатів тощо).

Зазначений процес зумовлює узгодження правових норм національного законодавства України із законодавством Європейського Союзу, зокрема, шляхом адаптації, тобто розробки і прийняття на національному рівні нормативно-правових актів та створення умов для їх належного впровадження і застосування, що буде сприяти меті поступового досягнення повної відповідності положень нормативно-правових актів України правовим актам Європейського Союзу.

Як зазначається у науковій публікації «Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність», серед форм правової адаптації слід виділити такі:

– прийняття, внесення змін чи скасування правових приписів з метою наближення положень національного законодавства до положень нормативно-правових актів Європейського Союзу, що дасть можливість створити належні умови імплементації правового порядку ЄС в правове поле нашої держави;

– координація процесу узгодження положень національного законодавства та практики його застосування, впровадження яких є неможливими або непотрібними на даний час на теренах України;

– імплементація актів законодавства Європейського Союзу, включаючи створення порядку та процедур їх впровадження, тлумачення та практику їх застосування, забезпечення дотримання і виконання

правових приписів, які відповідають європейському праву національними державними інституціями;

– гармонізація процесу коригування законодавства держав – членів Європейського Союзу на підставі правових актів ЄС, зокрема директив, які мають обов'язкову силу для держав – членів ЄС та вимагають від цих держав приведення їх внутрішнього законодавства відповідно до положень загальноєвропейських директив [2].

Реалізуючи державну політику у сфері податкових і митних відносин, Кабінет Міністрів України 6 серпня 2014 року на засіданні Уряду презентував «Концепцію реформування податкової системи України» як комплексний план змін у податковій системі, один із розділів якої передбачає створення Служби фінансових розслідувань, тобто йдеться про оптимізацію державних інституцій, які займаються питаннями фіскальної діяльності у податковій та митній сферах [3]. Як зазначається в Концепції, необхідність створення Служби фінансових розслідувань України як центрального органу у сфері економічної безпеки нашої держави відповідає досвіду таких зарубіжних країн, як Австрія, Грузія, Італія, Польща, США, Швеція.

Відповідно до Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24 грудня 2012 року № 726 [4], а також Постанови Кабінету Міністрів України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 10 вересня 2014 року № 442 зі змінами і доповненнями, які внесені за останні роки, в Україні здійснено об'єднання в єдину державну інституцію виконавчої влади органів державної податкової служби та державної митної служби, до повноважень якої також перейшло адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний соціальний внесок) [5].

Слід зазначити, що на теперішній час процес реформування не припинений, проте значною мірою загальмований, перш за все через наявність значного кола невирішених політичних проблем в країні, а також відсутність цілісного науково обґрунтованого бачення побудови та функціонування такого єдиного фіскального органу. Необхідно зазначити, що об'єднання податкової та митної служб в різний час відбулось у багатьох розвинутих країнах, крім того, проведення цього процесу є однією з умов подальшої співпраці з Міжнародним валютним фондом (МВФ). Таким чином, логічними і навіть необхідними виявляються вивчення міжнародного досвіду реформування податкових і митних органів, а також виявлення проблемних питань, що виникають в його процесі, та способів їх розв'язання.

Стан опрацювання. Вивченню проблематики реформування української податкової системи на основі світового досвіду присвячені роботи багатьох українських вчених. Це праці таких дослідників, як В. Андрущенко, О. Василик, В. Геєць, В. Козаченко, М. Кучерявенко, П. Мельник, Н. Хорошаєв. Проте, наукові дослідження з питань використання зарубіжного досвіду реформування податкових і митних органів шляхом їх інтеграції та провадження його в законодавство України, в тому числі і досвіду держав Європи, на теперішній час не в повній мірі охоплюють всі аспекти зазначеного напряму.

Метою статті є дослідження різних моделей інтеграції податкових і митних органів в міжнародній практиці на прикладі окремих країн.

Виклад основного матеріалу. Досліджуючи процес об'єднання органів податкової та митної служб, справедливо буде відзначити, що Україна не є першою державою, яка обрала шлях такого реформування. Зокрема, концентрація всіх функцій, пов'язаних з адмініструванням податкових та митних платежів, у рамках єдиної структури відбувалась у багатьох розвинутих країнах світу з 1980-х років. При цьому обрання певної моделі інтеграції відповідало тим суспільним запитам, що мали місце в кожному окремому випадку.

Підстави ж для проведення відповідного реформування умовно можна поділити на дві групи:

– зовнішні (наприклад, такі, як положення країни на міжнародній арені, необхідність пристосування до міжнародних стандартів, вимоги до членства у міжнародних організаціях);

– внутрішні, які, в свою чергу, включають два основних мотиви: підвищення ефективності діяльності податкової та митної систем, що виражається у збільшенні надходжень до бюджету, та покращення організаційної роботи вказаних служб (зменшення бюрократії у сфері оподаткування та митній справі, впровадження підходу, орієнтованого на клієнта, оптимізація ресурсів, витрачених на одну одиницю зібраних доходів).

Кожному з наведених мотивів відповідають певні стратегія та правові й управлінські інструменти, кількість і характер яких є різноманітними.

Необхідно зазначити, що в міжнародній практиці в процесі організації роботи фіскальних органів переважно застосовують три підходи до їх діяльності, зокрема: «за видами податків», «функціональна» та «за видами платників» («орієнтована на платника податків»). При цьому, за даними досліджень Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), еволюція національних податкових органів країн Європи відбувається поступово від моделі «за видами податків» до «функціональної моделі» і до моделі «за видами платників». Цей факт пояснюється тим, що, хоча перша структура і є найпростішим шляхом адміністрування податків і зборів, вона містить значну кількість негативних рис: по-перше, підрозділи, що формуються з огляду на види податків, є багатофункціональними та відокремленими один від одного, що приводить до дублювання їхніх функцій; по-друге, така система є незручною для платників, що мають сплачувати кілька видів податків; по-третє, ця система поділу підрозділів ускладнює управління податками, відокремлюючи функції податкового контролю від стягнення податкової заборгованості. Через це відсутня мобільність у використанні податкового персоналу, оскільки працівники відповідають тільки за вузькопрофільну ділянку роботи і не є взаємозамін-

ними всередині відомства. Крім того, ускладнюється процес організаційного планування та координації діяльності податкових органів [6, с. 17].

Щоб позбутися цих недоліків, організаційну структуру податкових органів багатьох країн було перебудовано за принципами «функціональної моделі». Загалом функціональна організаційна структура – прерогатива злиття податкових служб з іншими структурами, що регулюють систему державних фінансів. Згідно з цією моделлю внутрішня структура побудована не за видами податків, а за функціями (реєстрація, облік, обробка інформації, контроль, збір тощо). Це дає змогу забезпечити більшу стандартизацію податкової роботи, спростити комп'ютеризацію та систематизацію інформації щодо платників, удосконалити операційну ефективність.

Назва моделі «орієнтована на платника податків» («за видами платників») направлена на побудову партнерських взаємовідносин із платниками і є затребуваною як для бізнесу, так і для податкових органів. Вона передбачає роботу податкових органів через таку сегментацію платників: великий бізнес, малий і середній бізнес, фізичні особи тощо. Логіка такої диференціації полягає у тому, що кожній з цих груп платників притаманні свої особливості у дотриманні податкової дисципліни, наслідком чого є різний ступінь ризику несплати податків. Для ефективного управління цими ризиками податкові органи мають розробити і впровадити стратегічні заходи, які відповідали б особливостям кожної групи платників. Групування ключових функцій за уніфікованою структурою управління підвищує узгодженість роботи на всіх рівнях [7, с. 119].

Таким чином, при об'єднанні податкових і митних органів в міжнародній практиці, залежно від мотивів, як правило, використовуються «функціональна» та «орієнтована на платника» моделі. Якщо мотивом реорганізації є покращення організаційної роботи вказаних служб, то обирається модель, яка «орієнтована на платника». Стратегія в такому разі, як правило, включає в себе оперативну інтеграцію з метою співробітництва з платниками (клієнтами), яка полягає в оптимізації надання послуг, співпраці між підрозділами, а також розвитку загальних оперативних цілей. Якщо ж мотив полягає у підвищенні ефективності діяльності податкової та митної систем, що виражається у збільшенні надходжень до бюджету, то стратегія включає в себе функціональну інтеграцію кількох або всіх елементів організації, як правило, для полегшення бек-офісу, та функції підтримки, шляхом усунення дублюючих процесів, скорочення персоналу та інтеграції ІТ-систем, тобто обирається «функціональна модель».

Однак необхідно зазначити, що на практиці не завжди застосовуються «чисті» модельні структури фіскальних органів. Досить часто вони використовуються у своєму поєднанні, що дає змогу реалізувати найбільш перспективні сторони кожної організаційної форми.

Так, згідно з даними ОЕСР половина країн-членів організації (16 країн) використовує змішані організаційні моделі фіскальних органів та майже у всіх наявний окремий підрозділ для роботи з великими платниками податків [6, с. 30].

У свою чергу, і оперативна, і функціональна інтеграції можуть відбуватися на центральному, регіональному та місцевому рівнях, залежно від розподілу завдань.

Яскравим прикладом реалізації стратегії оперативного реформування податкової і митної служб є їх злиття в Данії, що проводилось в межах реформи уряду країни з боротьби з бюрократією в державному секторі в цілому та податковій системі зокрема. До такого об'єднання в Данії нараховувалась відносно велика, порівняно з аналогічними країнами, такими як Швеція та Норвегія, кількість податкового і митного персоналу. Тому основним мотивом було покращення організаційної роботи цих відомств, що знайшло своє відображення й у виборі стратегії реформування – майже повна інтеграція податкових і митних органів на всіх рівнях [8, с. 19].

На сьогоднішній день в Данії функціонує єдиний незалежний національний орган, відповідальний за адміністрування та забезпечення дотримання податкового і митного законодавства (СКАТ), до компетенції якого належать адміністрування прямих і непрямих податків, митних платежів, стягнення боргів, податкова оцінка нерухомості і транспортних засобів. Основним завданням СКАТ є забезпечення справедливого та ефективного фінансування державного сектору, виконання якого вимагає підвищення ефективності і оптимізації використання ресурсів без шкоди для прав платників податків [9].

Прикладом функціональної інтеграції податкових і митних органів на регіональному та місцевому рівнях є Нідерланди. Центральний рівень при цьому залишався необ'єднаним. Мотивом такого реформування стали як необхідність підвищення ефективності роботи податкових і митних органів в адмініструванні відповідних платежів, так і спрощення взаємовідносин з платниками податків [10].

Так, з середини 1970-х років поведінка платників податків була обумовлена високими податковими ставками, що сприяло зростанню кількості випадків ухилення від сплати податків та шахрайства у сфері оподаткування. Крім того, складність податкового законодавства привела до необхідності надання більш якісних послуг платникам податків, які за наявної організації не могли бути надані.

Необхідно зазначити, що стара структура у Нідерландах була заснована відповідно до моделі «за видами податків». Так, платник обслуговувався в різних офісах голландської податкової та митної адміністрацій, в кожному з яких встановлювались власні підходи, форми і процедури. При цьому отримати повну інформацію щодо платника податків було майже неможливо. В результаті реформування відбулась інтеграція різних робочих процесів і видів податків у межах одного офісу. Таким чином, одне місцеве відділення володіло всією необхідною інформацією про платника податків [8, с. 18].

Ще одним прикладом злиття податкових та митних органів на ґрунті збільшення попиту на ефектив-

ність їх функціонування є Латвія. Беручи до уваги процес модернізації фіскальних органів пострадянської країни, з метою підготовки до членства в Європейському Союзі, уряд Латвії зробив основний акцент на митній реформі. А здійснення ж єдиного податкового та митного адміністрування було визнано необхідним для виконання вимог щодо вступу до ЄС в питанні забезпечення ефективного формування дохідної частини бюджету, а також боротьби з відмиванням доходів та шахрайством. Таким чином, у 1991 році податкові і митні органи Латвії були об'єднані лише на центральному рівні. Згодом, у 1996 році, було прийнято рішення про інтеграцію основних функцій спочатку центрального апарату, а в 1998 році розпочалась реорганізація регіональних відділень податкових і митних органів за функціональним принципом (передбачалось об'єднання допоміжних функцій на всіх рівнях). Однак в подальшому Латвія вирішила відмовитись від повної інтеграції двох служб на всіх рівнях та залишила структуру, що передбачає їх об'єднання лише на центральному рівні як рівноправних відомств [8, с. 21].

Основним болючим питання в проведенні інтеграції стало скорочення чисельності апарату працівників обох служб. До речі, з такою необхідністю зіткнулись всі країни без винятку. Створення ж нового відомства вимагало формування нового кадрового складу, який би міг ефективно поєднувати виконання функціональних обов'язків одразу в сфері податкової та митної справи.

Наприклад, проблеми в цьому плані, що виникали в Латвії, були пов'язані з тим, що в країні переважало централізоване управління державними органами, яке залишилось у спадок з часів перебування у складі СРСР. Всі адміністративні функції знаходились під керівництвом декількох осіб. Однак бажання стати членом Європейського Союзу та певна допомога інших європейських країн сприяли ефективному проведенню реформування податкової та митної служб, що виявилось в досягненні головної мети її здійснення – забезпечення належного рівня доходів державного бюджету та зниження витрат на процес їх формування.

Необхідно зазначити, що в тих чи інших державах створення єдиної системи фіскальних органів займало різні проміжки часу. Так, наприклад, об'єднання відомчих структур в Данії відбувалось протягом 14 місяців, тоді як в Нідерландах інтеграція служб продовжувалась протягом 5 років.

Вказані обставини свідчать перш за все про те, що проведення таких глибоких та сутнісних змін в системі фіскальних органів потребує абсолютно чіткого розуміння вихідних даних, шляху, а головне – кінцевої мети впровадження цієї концепції. Адже неусвідомлення значення визначених питань призведе до нівелювання самої ідеї створення ефективної системи адміністрування податкових зборів і митних платежів.

Успіх реформи та отримання позитивного результату залежить безпосередньо від обраної стратегії її проведення. При цьому оптимізація ефективності функціонування системи необов'язково потребує великого ступеню інтеграції між податковими та митними органами.

Як показує дослідження низки міжнародних організацій, таких як Світовий банк, МВФ, ОЕСР, інколи, у випадку повного злиття двох систем, виникає зовсім протилежний результат, ніж той, що очікується, і таке об'єднання через відсутність співпраці між службами може фактично перешкоджати досягненню поставленої мети – переведенню діяльності відомств на якісно новий рівень. Адже злиття податкової і митної організацій (створення загального штату персоналу, організаційної культури, інфраструктури та IT-систем) потребує значних зусиль з боку політичних і адміністративних керівників держави [8, с. 36].

Слід зазначити, що при реформуванні державних інституцій України, які здійснюють фіскальну функцію, потрібно враховувати, що, наприклад, питома вага податків, зборів та обов'язкових платежів у ВВП багатьох країн є досить суттєвою і становить від 40% до 50% у таких європейських країнах, як Італія, Австрія, Франція, Бельгія, Норвегія, Фінляндія, Нідерланди, Люксембург, Швеція, Данія.

При вивченні сучасних податкових систем розвинених країн світу важливим є дослідження їх структури. Передусім це стосується розподілу податкових платежів на прямі та непрямі. Зокрема, у США, Японії, Великобританії, Канаді переважають прямі, а у Франції – непрямі податки.

При реформуванні державних інституцій, які здійснюють фіскальну функцію в Україні, також потрібно враховувати, що розмежування податків, зборів, платежів – це не винятково теоретична проблема, а значною мірою проблема практики, а також те, що законодавства багатьох держав не роблять розмежування між податками, зборами, митами, і податкову систему характеризують як сукупність податків і зборів. Природно, податки, мита, збори мають як спільні ознаки, так і відмінні [2].

Висновки. *По-перше,* ефективне проведення інтеграції можливе лише за наявності внутрішніх причин, при цьому зовнішні фактори можуть відігравати значну роль в прискоренні цього процесу. Натомість наявність лише останніх не гарантує успішних результатів такого реформування.

По-друге, розпочинаючи реформування податкових і митних органів, вкрай важливо зрозуміти підґрунтя процесу інтеграції та стратегію, обрану для його реалізації, яка, в свою чергу, повинна перебувати в гармонії з мотивом проведення змін у системі адміністрування податків, зборів та інших платежів

По-третє, за відсутності стійкої політичної ситуації в країні якісне проведення відповідних змін є майже неможливим, а всі зусилля можуть привести до зворотних, ніж очікувані, результатів.

По-четверте, головним завданням, яке стоїть перед Україною є створення національної системи органів влади, що відповідала би за реалізацію податкової та митної політики, не просто шляхом запозичення найкращих світових моделей, а й застосування їх до українських умов.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність: Офіційний портал. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid/59058.htm.
3. Концепція реформування податкової системи України: Офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/158489.html.
4. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 24 грудня 2012 року № 726/2012 // Урядовий кур'єр. – 2012. – №238.
5. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2014 року № 44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF.
6. Tax administration in OECD and selected Non-OECD countries: Comparative information series 2006 // OECD, Center for tax policy and administration. – Paris, 2007.
7. Яренко Г. Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах / Г. Яренко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 2. – С. 114–126.
8. The World Bank Group //Supporting Institutional Reforms in Tax and Customs: Integrating Tax and Customs Administrations. – 2003.
9. SKAT : Офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.skat.dk.
10. Tax and Customs administration : Офіційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.belastingdienst.nl.

УДК 345.5

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ ПОСАДОВИХ ОСІБ СУДУ ЩОДО РОЗГЛЯДУ АДМІНІСТРАТИВНИХ СПРАВ

ADMINISTRATIVE AND LEGAL ASPECT OF THE INACTION OF OFFICIALS OF THE COURT IN ADMINISTRATIVE CASES

Кононець В.П.,
кандидат юридичних наук,
доцент кафедри адміністративного права, процесу та адміністративної діяльності
Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ

Маженко Н.А.,
курсант II курсу факультету № 3
Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ

Наукова стаття присвячена адміністративно-правовому аспекту проблем бездіяльності посадових осіб суду щодо розгляду адміністративних справ. Розглядається процесуальний порядок розгляду справ про адміністративні правопорушення, що передбачений адміністративним законодавством, та особливості адміністративно-правових відносини, які виникають у зв'язку із провадженням адміністративних справ.

Ключові слова: процесуальний порядок, законодавство, порядок розгляду справ про адміністративні правопорушення.

Научная статья посвящена административно-правовому аспекту проблем бездействия должностных лиц суда в вопросах рассмотрения административных дел. Освещается процессуальный порядок рассмотрения дел об административных правонарушениях, предусмотренный административным законодательством, и особенности административно-правовых отношений, которые возникают в связи с осуществлением административных дел.

Ключевые слова: процессуальный порядок, законодательство, порядок рассмотрения дел об административных правонарушениях.

The scientific article is devoted to administrative – legal aspect of the problem of inactivity officers of the court, to review administrative cases. We consider the procedural order of consideration of cases on administrative offenses provided for by administrative law, and the peculiarities of administrative legal relations arising in connection with the proceedings before administrative cases.

Key words: procedural order, law, order of consideration of cases on administrative offenses.

Актуальність теми. Дана тематика є надзвичайно актуальною, оскільки проблема бездіяльності посадових осіб суду щодо розгляду адміністративних справ, незабезпечення своєчасного і належного виконання судових рішень є однією з найбільш нагальних проблем у сфері судочинства, які потребують невідкладного вирішення.

Метою даної статті є визначення особливостей провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Досягнення цієї мети передбачає вирішення таких завдань:

– вивчення особливостей провадження у справах про адміністративні правопорушення;