

УДК 35.071.1

О.О. БЛАГОДАРСЬКА,
аспірант Національного університету
Державної податкової служби України

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ПЕРЕДУМОВИ СТВОРЕННЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ В УКРАЇНІ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню організаційно-правових передумов створення в Україні органів державної фіскальної служби, аналізу процесу реформування податкової та митної служб та наявних проблем законодавчого визначення понять «контролюючі органи» і «органи доходів і зборів».

Ключові слова: контролюючі органи, податкові органи, митні органи, органи доходів і зборів, Державна фіскальна служба України, реформування.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Необхідність розбудови ефективної системи адміністрування податків і зборів, здійснення контролюючо-перевірочної роботи за своєчасністю і повнотою їх сплати до бюджету, запобігання збільшенню проявів «тіньової» економіки є нагальним завданням для кожної держави. Не виключенням є і Україна, податкова і митна системи якої в умовах євро інтеграційних процесів, як ніколи потребують модернізації та удосконалення. Питанням реформування податкових і митних органів, теоретичним і практичним проблемам їх функціонування, завжди приділялась значна увага в юридичній літературі. Так, за період незалежності України сформувалась ціла низка концепцій розвитку податкової та митної служб, які в більшому або в меншому ступеню були втілені у життя. Особливо необхідно відмітити плідну працю видатних учених різних галузей юридичних знань таких, як: В.Б. Авер'янов, О.О. Бан-

дурка, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова, П.Т. Гега, Л.М. Доля, М.П. Кучерявенко, Н.Р. Нижник, В.П. Петков, С.Г. Пепеляєв, Д.М. Притика, О.П. Рябченко, Л.А. Савченко, В.В. Цветков та ін. Найбільш значним практичним результатом наукових досліджень в даному напрямку стало прийняття у грудні 2010 року єдиного кодифікованого нормативного акту — Податкового кодексу України, який систематизував наявне до того часу законодавство, в тому числі з питань організації діяльності органів податкової служби. Зазнав зміни й Митний кодекс України, який був прийнятий в новій редакції у березні 2012 року.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на досить велику кількість наукових праць з питання удосконалення адміністрування податкових і митних платежів, всі вони присвячені вивченню лише певних аспектів діяльності різних контролюючих органів. Так, зокрема, дослідженню проблематики реалізації повноважень податковими органами присвячені роботи В.А. Бортняка,

О.Д. Данилова, Т.О. Проценка, С.О. Сергеева та ін., питання фіскальної функції митних органів висвітлювали Т.В. Корнева, О.П. Кратюк, Ю.Д. Кунєв, Ю.В. Любива та інші. Проте, у юридичній літературі відсутня належним чином обґрунтована наукова думка щодо створення єдиного контролюючого органу, тоді як для практичного втілення в життя цієї ідеї необхідні наукові рекомендації стосовно функціонування такого органу влади.

Метою даної статті є дослідження організаційно-правових передумов створення в Україні єдиного органу державної влади, що реалізує державну податкову та митну політику, а також державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, в процесі реформування податкової та митної служб та наявних проблем законодавчого визначення його поняття.

Виклад основного матеріалу. 24 грудня 2012 відповідно до Указу Президента України № 726 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» в Україні створено Міністерство доходів і зборів України, яке об'єднало в собі функції, в першу чергу фіскальні, органів державної та митної служб України, а також перебрало на себе повноваження з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі — єдиний соціальний внесок). Так, Положення про Міністерство доходів і зборів України, визначало Міндоходів, як головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення формування та реалізації: єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної мит-

ної політики; державної політики з адміністрування єдиного соціального внеску; державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного соціального внеску [1].

Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 №160 реорганізовано Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення та утворено Державну фіскальну службу України [2]. Відповідно до Положення про Державну фіскальну службу України (ДФС), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 №236, ДФС 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, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [3].

Необхідно зазначити, що до грудня 2012 року однією з головних проблем функціонування податкової системи України було існування протягом тривалого часу цілої низки державних органів, відповідальних за формування дохідної частини бюджету, що призводило до невизначеності правового статусу кожного з них, значно збільшувало податкове «навантаження» на платників податків та створювало умови для «конкуренції» між контролюючими органами щодо забезпечення надходжень до бюджету, а отже негативно впливало на розвиток приват-

ного бізнесу та інвестиційного клімату в країні.

В даному контексті, вважається, слушною думка В.А. Бортняка, що чинне на той час законодавство використовувало декілька понять: «контролюючі органи», «органи стягнення», «податкові органи», які складно та неоднозначно співвідносились одне з одним, хоча й відображали одну і ту ж сутність. Такий неоднозначний підхід лише ускладнював регулювання повноважень цих органів [4, с. 67].

Наприклад, відповідно до п. 1.12 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» надавалося визначення контролюючого органу, як «державного органу, який у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, здійснює контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу».

В свою чергу, до вказаних державних органів згідно статті 2 цього Закону відносились: 1. митні органи — стосовно акцизного збору та податку на додану вартість (з урахуванням випадків, коли законом обов'язок з їх стягнення або контролю покладається на податкові органи), ввізного та вивізного мита, інших податків і зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до законів справляються при ввезенні (пересиланні) товарів і предметів на митну територію України або вивезенні (пересиланні) товарів і предметів з митної території України; 2. органи Пенсійного фонду України — стосовно збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; 3. органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування — стосовно внесків на загальнообов'язкове

державне соціальне страхування, у межах компетенції цих органів, встановленої законом; 4. податкові органи — стосовно податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім зазначених у пунктах 1-3.

В той же час, незважаючи на вищевказане визначення контролюючого органу, як державного органу, який, в тому числі, виконує й функцію з погашення податкових зобов'язань чи податкового боргу, до органів стягнення Законом «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» відносились лише податкові органи, а також державні виконавці, компетенція яких взагалі не регулювалась нормами податкового законодавства [5].

Неоднозначна думка існувала й щодо теоретичного підходу визначення кола державних органів, що здійснюють мобілізацію коштів до бюджету. Так, М.П. Кучерявенко та Т.Є. Кушнарєва розглядали систему податкових органів у широкому та вузькому значенні. Податкові органи у вузькому значенні, на їх погляд, складали систему податкових адміністрацій і здійснювали контроль тільки за надходженням до бюджету податкових платежів. Податкові органи в широкому значенні повинні були контролювати і забезпечувати надходження до бюджету всіх відрахувань, які законодавець включав у податкову систему як сукупність податків, зборів і платежів. У цьому випадку система податкових органів охоплювала вже і митні органи, і органи казначейства [6, с. 126]. Тобто, в широкому розумінні поняття «податкові органи» вживалось в більш наближеному варіанті законодавчого визначення поняття «контролюючі органи».

На думку В.А. Бортняка до контролюючих органів також необхідно було б віднести й Міністерство внутрішніх справ України; судові органи; органи, які здійснюють реєстрацію актів цивільного стану; органи Державного казначейства; місцевого самоврядування [4, с. 68]. В свою чергу, С.О. Сергеев фактично ототожнював податкові та контролюючі органи, зазначаючи останні у дужках як синонім, та визначав їх як такі, що забезпечують дотримання законодавства про податки, облік платників, здійснюють контроль і забезпечують правильність обчислення та своєчасність і повноту сплати податкових платежів до бюджету [7, с. 52]. Не погоджуючись із запропонованими підходами до розуміння системи контролюючих органів, Т.О. Проценко зауважував про необхідність застосування класифікації контролюючих органів, виходячи з їх функціонального призначення, наголошуючи при цьому на відмінності понять «податкові органи» та «контролюючі органи» та їх співвідношенні як частини і цілого [8, с. 27].

Таким чином, різноманітність поглядів з вказаної проблематики, вимагала визначення єдиної методології дослідження питання системи органів, які контролюють надходження коштів до бюджетів, а головне закріплення їх правового статусу на законодавчому рівні з метою уникнення функціональної підміни та дублювання прав і обов'язків одним одним.

Врегулювати дане питання був покликаний Податковий кодекс України, що набрав чинності 1 січня 2011 року, та який законодавчо зменшив кількість контролюючих органів до двох. Так, до контролюючих органів відносились: 1. органи державної податкової служби — щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових

фондів, крім тих що належать до компетенції митних органів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби; 2. митні органи — щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони [9].

Однак, незважаючи на нібито законодавче спрощення системи контролюючих органів, питання розмежування їх компетенції все одно не було вирішено належним чином, адже Податковий кодекс не містив визначення правового статусу органів державної податкової служби, а поряд з ним продовжував діяти Закон України «Про державну податкову службу в Україні».

Отже, система адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) вимагала подальшого реформування, шляхом чіткого розмежування функцій і повноважень контролюючих органів, встановлення статусу та компетенції податкових органів в єдиному нормативно-правовому документі, закріплення за митними органами виключно функцій контролю нарахування та сплати податків і зборів при здійсненні експортно-імпорتنних операцій, передачі органам державної податкової служби функцій контролю правильності й повноти нарахування та сплати всіх податків і зборів (обов'язкових платежів) за операціями, що здійснюються на території України; здійснення іншими органами виконавчої влади адміністрування виключно тих платежів, що

вносяться як плата за державні послуги й надання дозволів; перегляду функцій органів державної податкової служби з метою усунення дублювання нею функцій інших державних органів, що виконують функції фінансового контролю; приведення функцій і структури органів державної податкової служби у відповідність до вимог міжнародних організацій і світових стандартів [10, с. 5; 11, с. 13].

В свою чергу, однією з таких світових практик організації діяльності фіскальної сфери є об'єднання контролюючих органів та створення єдиного органу влади, який контролює процес надходження податкових, митних та інших платежів до бюджету та несе відповідальність за його наповнення по всіх напрямках роботи. Саме щодо такого шляху подальшого реформування податкової та митної служб було прийнято державне рішення, в результаті чого спочатку створено Міністерство доходів і зборів України, яке стало єдиним органом державної влади, відповідальним за наповнення бюджету, а в подальшому реорганізовано в Державну фіскальну службу України.

Проте, незважаючи на нібито визначеність із статусом новоствореної системи фіскальних органів, проблема щодо розмежування компетенції між контролюючими органами, на наш погляд, залишається не вирішеною.

Так, у чинному на сьогоднішній день податковому законодавстві для визначення Державної фіскальної служби України та її територіальних органів використовуються такі поняття як «контролюючі органи» та «органи доходів і зборів», які тільки на перший погляд не мають протиріч між собою. Крім того, є не зовсім актуальними з урахуванням проведеної реорганізації.

Зокрема, відповідно до статті 41 Податкового кодексу контролюючими органами є «органи доходів і зборів — центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (далі — центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи».

Положенням про Міністерство доходів і зборів України до територіальних органів Міндоходів відносились його територіальні органи в АРК, областях, містах Києві та Севастополі, міжрегіональні територіальні органи (повноваження яких поширюються на кілька адміністративно-територіальних одиниць), митниці, спеціалізовані департаменти та спеціалізовані органи Міндоходів України, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції. Аналогічну організаційну структуру має й Державна фіскальна служба України.

В той же час, згідно статті 4 Митного кодексу, який є частиною податкового законодавства, органи доходів і зборів визначені, як «центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, митниці та митні пости». Тобто, в розумінні

Митного кодексу інші територіальні органи Міндоходів (на сьогоднішній день ДФС) не є органами доходів і зборів [13]. Аналізуючи ж Положення про Міністерство доходів і зборів України до переліку його територіальних органів вже не входять митні пости.

Такий різний підхід до розуміння поняття системи органів державної фіскальної служби, негативно впливає на її функціонування в цілому, оскільки призводить до невизначеності меж компетенції кожного з територіального органу ДФС України. Необхідно зазначити, що на теперішній час в законодавстві відсутнє окреме визначення функцій, прав і обов'язків Головних управлінь ДФС та податкових інспекцій, як територіальних органів Державної фіскальної служби України. Їхні повноваження визначаються Податковим кодексом в межах функціональних прав та обов'язків, наданих всім контролюючим органам. В той же час, Митним кодексом окремо вже для митниць та митних постів (якщо виходити з визначення наданого цим Кодексом органам доходів і зборів) встановлюється безпосередньо їхня компетенція, яка не розповсюджується на Головні управління ДФС і податкові інспекції.

Як негативний приклад такої функціональної невизначеності, можна навести нечіткість закріпленого порядку проведення документальних перевірок платників податків з питань достовірності нарахування і сплати податкових і митних платежів. Так, право проводити перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення (пп. 20.1.4 п. 20.1 ст. 20 ПКУ) та право визначати суми податкових та грошо-

вих зобов'язань платників податків (пп. 20.1.18 п. 20.1 ст. 20 ПКУ) надано всім контролюючим органам, в розумінні Податкового кодексу. Положенням про Головні управління ДФС, на них покладено завдання щодо забезпечення реалізації державної податкової та державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства (зокрема, при виконанні повноважень з контрольно-перевірочної роботи). Проте, проведення документальної перевірки з питань митної справи та оформлення її результатів, проводиться відповідно до положень Митного кодексу України, які, виходячи із наявного визначення «органів доходів і зборів» не розповсюджуються на Головні управління ДФС.

Отже, встановлення єдиного підходу до розуміння визначення системи органів Державної фіскальної служби України є не лише теоретичним завданням даного дослідження, а й має практичне значення для правильної реалізації повноважень кожної з її ланок та як наслідок ефективного функціонування фіскальної системи держави в цілому.

Щодо поняття «контролюючий орган», то воно також є дещо суперечливим, оскільки досить часто різними законодавчими актами використовується по відношенню до значного кола державних органів, які за своїми функціями здійснюють контроль в різних сферах державного регулювання.

Тому, на наш погляд, доцільним є запровадження замість наявних декількох понять одного — «органи державної фіскальної служби», як системи контролюючих органів виконавчої влади в сфері реалізації єдиної державної податкової та митної політики в частині адміністрування

податків і зборів, митних платежів, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі — єдиний соціальний внесок), а також у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового, митного законодавства та законодавства з питань сплати єдиного соціального внеску.

Висновки з дослідження і перспективи подальших пошуків у даному науковому напрямку. Запропонований у даній статті підхід надасть можливість для більш системного розуміння поняття та структури органів державної фіскальної служби та наступного дослідження їх функцій і завдань, що ставляться на меті подальшого реформування податкової та митної служби.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Указ Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18.03.2013 №141/2013 // Урядовий кур'єр. — 2013. — № 51.
2. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» від 21.05.2014 №160 // Урядовий кур'єр. — 2014. — № 101.
3. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 №236 // Урядовий кур'єр. — 2014. — № 120.
4. Бортняк В.А. Щодо поняття системи органів, які контролюють справляння податків і зборів // Право України. — 2007. — №10. — С. 67-69.
5. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» від 21.12.2000 // Відомості Верховної Ради України. — 2001. — №10. — Ст. 44.
6. Кушнарєва Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів. — Харків, 2000. — 240 с.
7. Сергєєв С.О. Правове регулювання фіскальних відносин в Україні. — Харків, 2007. — 185 с.
8. Проценко Т.О. Правове забезпечення адміністрування податків та митних платежів: Монографія. — Ірпінь: НАДПСУ, 2006. — 568 с.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — №13-14, №15-16, №17. — Ст. 112.
10. Єфименко Т.І. Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи // Фінанси України. — 2010. — №12. — С. 3-11.
11. Ярошенко Ф.О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу // Фінанси України. — 2010. — №7. — С. 3-19.
12. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування. — К., 2001. — 216 с.
13. Митний кодекс України від 13.03.2012 // Відомості Верховної Ради України. — 2012. — №44-45, №46-47, №48. — Ст. 552.

Благодарская О.О.

Организационно-правовые предпосылки создания органов Государственной фискальной службы в Украине.

Аннотация. Стаття посвящена исследованию организационно-правовых предпосылок создания в Украине органов государственной фискальной службы, анализу процесса реформирования налоговой и таможенной служб, а также имеющимся проблемам законодательного определения понятий «контролирующие органы» и «органы доходов и сборов».

Ключевые слова: контролирующие органы, налоговые органы, таможенные органы, органы доходов и сборов, Государственная фискальная служба Украины, реформирование.

Blagodarska O.O.

Organizational and legal prerequisites for the creation of organs of state fiscal service in Ukraine.

Summary. The article is devoted to research of organizational and legal prerequisites for the creation in Ukraine of organs of state fiscal service, analysis of the process of reforming the tax and customs services, and existing problems of legislative definition of the terms «supervisory authority» and «organs of income and fees».

The relevance of this issue is caused by necessity of reforming of tax and customs systems in the context of European integration processes and, as a consequence, the development of an effective system of administration of taxes and fees, implementation of tax audit for timeliness and completeness of their payment to the budget, prevent the increase of manifestations of the «shadow» economy.

Until December 2012, one of the main problems of the tax system of Ukraine has been existence for a long time a number of state organs responsible for forming the budget, what led to the vagueness of the legal status of each of them, significantly increased the tax burden on taxpayers and created conditions for a «competition» between regulatory authorities to ensure budget revenues, and consequently negatively influenced the development of private business and investment climate in the country.

The article examines the development of regulatory authorities in Ukraine, examines the theoretical and legislative definition of their, are prerequisites for the unification of the fiscal function of the tax and customs authorities within the powers of the organs of state fiscal service.

It is necessary to fasten the legislative definition in all normative-legal acts of the unified concept of «organs of state fiscal service», what will give opportunity to clearly define the powers of each of the territorial organs of the State fiscal service of Ukraine and to avoid duplication of functions each other.

This article have theoretical and practical importance, because for the realization of the idea of creation of single supervisory authority are required scientific recommendations regarding the functioning of it.

Keywords: supervisory authority, tax organs, customs organs, organs of income and fees, the State fiscal service of Ukraine, reforming.

