

2. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

3. Про охорону праці: Закон України від 14.10.1992 № 2694-ХІІ. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 49. Ст. 668.

УДК 342.9

КОВАЛЕНКО А.О.

ОЗНАКИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ: АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА

У статті проаналізовано специфіку Державної фіскальної служби в умовах реформування. Надано адміністративно-правову характеристику Державної фіскальної служби. Розкрито зміст і значення кожної ознаки.

Ключові слова: адміністративне законодавство, Державна фіскальна служба, адміністративно-правова характеристика, податки, держава.

В статье проанализирована специфика Государственной фискальной службы в условиях реформирования. Предложена административно-правовая характеристика Государственной фискальной службы. Раскрыто содержание и значение каждого признака.

Ключевые слова: административное законодательство, Государственная фискальная служба, административно-правовая характеристика, налоги, государство.

In the article the specifics of the State fiscal service in the conditions of reform are analyzed. The administrative-legal characteristic of the State fiscal service is carried out. The content and meaning of each sign are disclosed.

Key words: administrative legislation, state fiscal service, administrative-legal characteristic, taxes, state.

Створення Державної фіскальної служби є запорукою поступової зміни світогляду платників податків від правового нігілізму до зростання соціальної відповідальності у формі добровільної та сумлінної сплати податків. Тому дослідження її поняття, сутності й ознак набуває особливого значення й актуальності, оскільки в умовах реформування даний орган є саме тим інструментом, який шляхом вирішення завдань його діяльності сприяє виходу держави із кризи. Це дозволить покращити і підвищити рівень захищеності фінансових інтересів держави на всіх рівнях, забезпечити ефективне функціонування економічної системи й стабільне економічне зростання.

Окремі аспекти дослідження поняття і сутності фіскальної служби відображено в працях таких науковців, як: В.А. Андрущенко, О.О. Бандурка, О.Д. Василик, О.С. Вагаманюк, В.П. Вишневський, О.М. Десятник, І.В. Зозуля, І.С. Мироненко, Р.В. Миронюк, В.П. Печуляк, С.М. Попова, А.О. Савченко, О.П. Федотов, І.С. Шулатова та багато інших. Проте, з урахуванням адміністративної реформи та динаміки змін у державі й у податковій сфері, окремі положення даних робіт вже втратили актуальність. Окрім того, поняття досліджуваного органу не було належно висвітлено в науковій літературі, що свідчить про необхідність подальшого дослідження та теоретичного вдосконалення даного питання.

Ознаки Державної фіскальної служби пропонуємо розподілити на дві групи: загальні та спеціальні. Загальними є ознаки, притаманні державним органам загалом. Для формулювання такої концепції варто звернутися до правової доктрини.

Так, поширеною позицією є виділення однієї, найбільш важливої ознаки державних органів – наявності державно-владних повноважень. Л.Р. Наливайко та В.В. Кравченко щодо цього зазначають, що така ознака притаманна лише органам держави та дозволяє відрізнити їх, з одного боку, від інших державних організацій, які є елементами механізму держави, а з іншого – від недержавних організацій [1, с. 482; 2, с. 157]. Державна фіскальна служба є органом, який має повноваження щодо адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску, виконує функції контролю та притягнення до відповідальності, забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів та платників тощо, це дозволяє встановити притаманність даної ознаки і досліджуваному органу. Окрім державно-владних повноважень, більшість авторів серед ознак державних органів виділяють такі: 1) входить до механізму держави як складова частина; 2) виконує завдання та функції держави [3, с. 51; 4, с. 18; 5, с. 238; 6, с. 14]. Погодимось з такою класифікацією, адаптуємо дані ознаки до особливостей досліджуваного органу, **серед загальних ознак Державної фіскальної служби** виділимо такі:

- 1) наявність державно-владних повноважень;
- 2) здійснення завдань та функцій держави;
- 3) належність до системи центральних органів виконавчої влади.

Що стосується спеціальних ознак, оскільки в науковій літературі відсутні зазначені концепції, варто виокремити такі ознаки в результаті аналізу поняття та сутності Державної фіскальної служби. Кожен державний орган має індивідуальні риси своєї діяльності, які виділяють його з-поміж інших органів, і Державна фіскальна служба в даному аспекті не є винятком. З огляду на природу даного органу, виділимо такі **спеціальні ознаки Державної фіскальної служби**:

- 1) фіскальна ознака;
- 2) сервісна ознака;
- 3) контрольно-правоохоронна ознака.

Аналіз розпочнемо із загальних ознак, найбільш поширена серед яких наявність державно-владних повноважень.

В юридичній науці є декілька концепцій визначення терміна «повноваження». Так, Б.М. Лазарев визначає повноваження як комплекс конкретних прав та обов'язків, які надаються для здійснення покладених на орган функцій [7, с. 102]. Вважаємо таку позицію слушною, проте вона потребує розширення, адже формулювання «конкретних» не розкриває повною мірою природу прав та обов'язків відповідного органу. У даному контексті більш влучною є дефініція, запропонована Є.В. Кулаковою, згідно з якою повноваженнями є сукупність юридичних прав для здійснення державних функцій та юридичних обов'язків, що покладаються на державний орган державою [8, с. 12]. Тобто повноваженнями Державної фіскальної служби в даному контексті є вся та встановлена на законодавчому рівні сукупність прав та обов'язків, регламентація та виконання яких дозволяє вирішити поставлені законодавцем завдання. Зазначимо, що схожа дефініція міститься в Юридичній енциклопедії за редакцією Ю.С. Шемшученка, згідно з положенням якої повноваження визначаються як сукупність прав та обов'язків державних органів і громадських організацій, а також посадових та інших осіб, закріплених за ними встановленим законодавством порядком для здійснення покладених на них функцій [9, с. 590]. Отже, на основі здійсненого аналізу зазначимо, що ознака характерності державно-владних повноважень для державних органів полягає в такому:

- 1) орган наділено правами й обов'язками, закріпленими нормативним порядком;
- 2) термін «державно-владний» свідчить про те, що орган реалізовує права й обов'язки від імені держави.

Якщо термін «державний» свідчить передусім про те, що дані дії здійснюються від імені та в інтересах держави, то поняття «владний» засвідчує, що орган наділяється особливими повноваженнями для виконання поставлених завдань. У результаті аналізу чинного законодавства, що врегульовує діяльність Державної фіскальної служби, зробимо висновок, що ними може бути встановлення спеціальних правил поведінки та способів правового регулювання, вимоги їх дотримання, здійснення контролю та притягнення до відповідальності тощо. Тобто владний вплив Державної фіскальної служби спрямовується на задоволення інтересів держави шляхом спонукання осіб до виконання вимог податкового, митного та законодавства про єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Держава виконує свої завдання і функції за допомогою спеціальних органів державної влади. Це підтверджується ст. 17 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17 березня 2011 р. № 3166–VI [10], згідно з якою метою створення центральних органів виконавчої влади є виконання окремих функцій із реалізації державної політики. Тому ознака здійснення завдань та функцій держави полягає в тому, що Державну фіскальну службу, відповідно до п. 3 Положення про Державну фіскальну службу [11], створено для реалізації державної податкової політики, політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби із правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства тощо, а також внесення на розгляд міністра фінансів пропозицій. Інакше кажучи, діяльність органу в інтересах держави в даному разі пов'язується із встановленням завдань його функціонування, у процесі виконання яких він та його посадові особи діють від імені та на благо держави.

Ознака належності до системи центральних органів виконавчої влади полягає в самій природі даної організації. Така ознака вже була детально розглянута нами в даній роботі. По-перше, згідно з усіма законодавчими визначеннями, Державна фіскальна служба є передусім центральним органом виконавчої влади. По-друге, згідно із ч. 2 ст. 16 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17 березня 2011 р. № 3166–VI [10], діяльність центральних органів виконавчої влади спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через відповідних міністрів згідно із законодавством, а відповідно до п. 1 Положення про Державну фіскальну службу [11], діяльність Державної фіскальної служби спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів. По-третє, даний орган є службою, а служба в ст. 17 визначається як центральний орган виконавчої влади, в якому більшість функцій є функціями з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам.

Отже, загальні ознаки, незважаючи на їхню характерність для всіх державних органів, загалом мають свою специфіку щодо Державної фіскальної служби. Це зумовлено передусім природою даного органу як складника системи центральних органів виконавчої влади, а також специфікою його державно-владних повноважень. Загалом, щодо даної групи ознак зазначимо вагому роль робіт вітчизняних науковців у галузі державного управління. У свою чергу, виділення спеціальних ознак пов'яжемо зі специфікою даного органу та законодавства, що врегульовує його діяльність.

Фіскальна ознака є характерною суто для Державної фіскальної служби та пов'язана з тим, що даний орган виконує функцію формування фінансових ресурсів держави шляхом наповнення дохідної частини державного бюджету. Для цього даний орган здійснює нарахування, стягнення та перерахування до державного бюджету податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску тощо. Отже, фіскальна ознака Державної фіскальної служби полягає в здійсненні заходів, спрямованих на забезпечення надходження коштів до дохідної частини державного бюджету завдяки стягненню податків та зборів.

Сервісна ознака полягає у створенні сприятливих умов для сплати платниками податків і зборів митних та інших платежів, єдиного внеску тощо, дотримання ними законодавства в податковій, митній сфері та сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування шляхом надання їм якісних послуг у цих галузях. Аналіз норм Положення про Державну фіскальну службу [11] дає змогу зробити висновок, що сервісна ознака включає, зокрема, надання якісних консультацій у сферах оподаткування, митної справи та єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування; сервісне обслуговування платників під час сплати податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску тощо; розроблення нормативно-правових актів і методичних рекомендацій та реалізація їх у відносинах з отримувачами послуг; розроблення та внесення на розгляд міністра фінансів пропозицій щодо покращення умов для сплати платниками податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску тощо та дотримання ними законодавства в податковій, митній області та сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування.

Отже, насамперед сервісна ознака полягає в тому, що Державна фіскальна служба є не просто органом, що здійснює адміністрування податків, зборів чи платежів, це служба, метою діяльності якої є надання адміністративних послуг. Таке розуміння є досить новим для вітчизняної теорії та практики і ще не є загальноприйнятим у суспільстві. Проте здійснене дослідження свідчить про те, що правова природа зазначеного органу є обслуговуючою, до того ж передусім обслуговуються фізичні й юридичні особи, а не суто інтереси держави.

Контрольно-правоохоронна ознака сформульована саме таким чином з огляду на близькість контролюючих та правоохоронних функцій Державної фіскальної служби. Дана ознака

проявляється в контролі за дотриманням суб'єктами податкових, митних відносин та відносин у сфері єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування норм чинного законодавства, виявленні порушень та притягненні винних осіб до відповідальності у встановлений законом порядок. Аналіз Положення про Державну фіскальну службу [11] засвідчив, що Державна фіскальна служба для контролю та боротьби із правопорушеннями здійснює попередження, виявлення й усунення правопорушень під час застосування норм чинного податкового законодавства України, зокрема з питань сплати податків, зборів та інших платежів; запобігає злочинам, здійснює їх розкриття, припинення, розслідування та провадження в справах про адміністративні правопорушення.

Отже, спеціальні ознаки характерні саме для Державної фіскальної служби, проте загалом припустимо можливість віднесення сервісної та контрольно-правоохоронної ознаки і до інших центральних органів виконавчої влади, першочергово – служб. Особливий характер даної групи ознак зумовлений тим, що їх виділено на підставі норм Положення про Державну фіскальну службу й аналізу сутності даного органу. Специфічна ознака даної групи ґрунтується на наявності фіскальної ознаки, яка характерна лише для Державної фіскальної служби, й забезпеченні формування фінансових ресурсів держави шляхом наповнення дохідної частини державного бюджету.

У підсумку дослідження зазначимо, що питання поняття, сутності й ознак Державної фіскальної служби в умовах реформування є новим для вітчизняної науки. Сьогодні вкрай мало ґрунтовних комплексних досліджень на дану тематику. Цей момент пов'яжемо першочергово з тим, що досліджуваний центральний орган виконавчої влади є відносно новим для вітчизняного апарату. Тому навіть законодавець у деяких нормативно-правових актах все ще оперує поняттям «органи доходів і зборів». У правовій доктрині поняття Державної фіскальної служби здебільшого розкривається на основі нормативного формулювання.

Серед суттєвих проблем досліджуваного інституту зазначимо наявність колізій у тлумаченні даного поняття в різних нормативно-правових актах. Окремі визначення характеризуються застарілим розумінням, характерним ще для органів доходів та зборів. Податковий кодекс України взагалі не закріплює поняття Державної фіскальної служби. Тому встановлення сутності даного органу є досить проблемним питанням, оскільки навіть на законодавчому рівні воно не характеризується наявністю єдиного підходу.

Список використаних джерел:

1. Наливайко Л.Р. Державний лад України: теоретико-правова модель. Харків: Право, 2009. 596 с.
2. Кравченко В.В. Конституційне право України: навч. посіб. 6 вид., виправл. та допов. К.: Атіка, 2008. 590 с.
3. Авер'янов В.Б. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики. К.: Факт, 2003. 384 с.
4. Нижник Н.Р. Органи державної влади в Україні: структура, функції й тенденції розвитку: навч. посібник. К., 2003. 284 с.
5. Сухорукова А.В. Трансформація сучасного поняття «державні органи влади». Сучасна українська політика. Політики і політологи про неї. К.; Миколаїв: Вид-во МДГУ ім. Петра Могили, 2008. Вип. 13. 302 с.
6. Благодарська О.О. Соціально-правова природа адміністрування податків як способу реалізації фіскальної функції органами ДФС України. Соціологія права: науково-практичний журнал / Ін-т законодавчих передбачень і правової експертизи; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького; юрид. ф-т Київ. нац. ун-ту ім. Тараса Шевченка та ін.; ред. рада: І.С. Гриценко, В.В. Костицький, Н.М. Оніщенко та ін. К., 2017. № 1/2 (20/21). С. 12–17.
7. Лазарев Б.М. Компетенція органів управління. М.: Юрид. лит., 1971. 280 с.
8. Кулакова Є.В. Компетенція: поняття, суб'єкти, особливості. Підприємство, господарство і право. 2006. № 3. С. 10–15.
9. Шемшученко Ю.С. Юридична енциклопедія: у 6 т. / голова редкол. Ю.С. Шемшученко. К.: Вид-во «Українська енциклопедія» імені М.П. Бажана, 1998–2004. Т. 4: Н – П. К., 2002. 717 с.
10. Про центральні органи виконавчої влади. Закон України від 17 березня 2011 р. № 3166–VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 38. Ст. 385.
11. Про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236. Урядовий кур'єр. 2014. № 120.