О. О. БРИГІНЕЦЬ

МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ СТАТУСУ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Розкривається роль досконалого визначення процесу реалізації статусу державної податкової служби України. Визначено особливості законодавчого забезпечення діяльності органів державної податкової служби.

Ключові слова: *податкове законодавство; Податковий кодекс; державна податкова служба.*

В статье раскрывается роль совершенного определения процесса реализации статуса государственной налоговой службы Украины. Определены особенности законодательного обеспечения деятельности органов государственной налоговой службы.

© *БРИГІНЕЦЬ Олександр Олексійович* – аспірант Національного університету державної податкової служби України

Ключевые слова: *налоговое законодательство; Налоговый кодекс; государственная налоговая служба.*

The article shows the role of adequate definition of the implementation status of the State Tax Service of Ukraine. The features of the legislative support of the State Tax Service are determined.

Key words: *tax law; tax code; the State Tax Service.*

Починаючи з 1990 року Україна пройшла 2 історичних етапи: політичний перехід від тоталітаризму до демократії і економічний перехід від соціалізму до вільних ринкових систем. Ці явища потребували фундаментальної зміни ролі держави в особі її органів, від управління практично всіма економічними процесами в країні до забезпечення товарного виробництва для суспільства і полегшення в значній мірі конкурентоспроможності економіки. Саме ця епохальна зміна переорієнтувала державні органи на підтримку ринкового механізму функціонування суспільства і кардинальним чином змінила процес функціонування податкової політики, що, в свою чергу, потягло за собою невідворотні і часто неоднозначні зміни правового статусу податкових органів.

Найважливішим елементом податкової системи виступає податкова служба, як суб'єкт податкової системи, адже, вона є спеціалізованим державним інститутом та є єдиною централізованою системою контролю за виконанням чинного законодавства у сфері справляння податків.

До складу державної податкової служби України входить 27 адміністрацій та 472 інспекції. Виконання покладених на податкову службу функцій забезпечують понад 70 тисяч спеціальнопідготовлених працівників[1].

Побудова органів державної податкової служби базується на принципі державного вертикального підпорядкування і, виходячи з цього, складається з трьох рівнів: загальнодержавний; регіональний та місцевий рівні.

Загальнодержавний рівень являє собою Державну податкову адміністрацію України. В той же час, відповідно до Указу Президента від 15 грудня 1999 р. № 1573/99 «Про зміни у структурі центральних органів виконавчої влади»[2], Державна податкова адміністрація України віднесена до категорії центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом. Це відповідно до Указу Президента від 15 грудня 1999 р. № 1572/99 «Про систему центральних органів виконавчої влади»[3] означає, що податкова служба має спеціальний порядок утворення, реорганізації, ліквідації, підконтрольності, підзвітності, а також призначення і звільнення керівників та вирішення інших питань.

Регіональний рівень включає в себе державні податкові адміністрації в регіонах України у кількості 26, а місцевий рівень складають державні податкові інспекції у кількості 472.

Між зазначеними ланками податкової системи існують взаємовідносини, які чітко виписані в Законі України «Про державну податкову службу в Україні». Виходячи з принципу чіткого ієрархічного підпорядкування, елементи структури регіонального рівня підпорядковуються загальнодержавному рівню, а елементи структури місцевого рівня підпорядковуються відповідно структурі регіонального рівня. Також в установленому порядку йде обмін інформацією між ними.

Отже, чітка вертикально підпорядкована система органів державної податкової служби повинна стимулювати ефективну реалізацію податкової політики на всій території країни.

Проте так було не завжди..., і не все так ідеально функціонує і зараз. В той же час, дослідження діяльності органів державної податкової служби має певні особливості як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру.

По-перше, існує значна необхідність визначення повноти відповідності уже сформованої структури органів державної податкової служби України тим завданням, які ставляться перед нею Конституцією України, Законом України «Про державну податкову службу в Україні» та іншими не менш важливими нормативно-правовими актами для максимальної реалізації тих функціональних обов'язків, які органи державної податкової служби уповноважені здійснювати[4].

По-друге, органи державної податкової служби України є державним органом, який акумулює в своїй діяльності функції як контролюючого, так і частково правоохоронного органу (стосується підрозділів податкової міліції). Чим пояснюється така природа функціонування і яким чином вона віддзеркалюється на побудові і в процесі функціонування органів державної податкової служби як спеціалізованого податкового відомства.

По-третє, структура органів державної податкової служби України є чітко і послідовно визначеною спеціалізованим Законом України «Про державну податкову службу в Україні», і вона не передбачає будь-яких значних змін, пов'язаних з внутрішньоорганізаційною побудовою органів державної податкової служби України, без суттєвих змін та доповнень до чинної редакції вищеназваного законодавчого акта.

По-четверте, досить значна кількість (більше 14000) різноманітних законів, постанов, указів, наказів, положень, інструкцій, роз'яснень, листів та інших правових актів регламентує, супроводжує і в той же час «полегшує» роботу органів державної податкової служби України. Неохідно також додати, що досить часто вищеназвані правові акти ще й суперечать один одному. Ось така складна ситуація виникає у сфері законодавчого забезпечення діяльності органів державної податкової служби.

Ще один бік проблеми реалізації статусу державної податкової служби ми не могли залишити поза увагою. Суть питання полягає в тому, що Державна податкова адміністрація України та її структурні підрозділи покликані впроваджувати державну політику та реалізовувати управління і координувати діяльність інших суб'єктів правовідносин у сфері оподаткування та зборів платежів іншими органами виконавчої влади. Таким чином, можна зробити висновок, що «де-факто» органи державної податкової служби України, з одного боку, виступають як галузеві органи, і в той же час, реалізовують себе як міжгалузеві органи.

Потрібно відмітити, що виходячи з тексту Закону України «Про державну податкову службу в Україні», органи державної податкової служби України стали єдиною системою контролю за дотриманням податкового законодавства іншими суб'єктами податкових правовідносин, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю акумулювання до бюджетів України цих рівнів податкових та інших обов'язкових платежів, а також реалізації інших правовідносин у сфері фінансово-правового законодавства в межах компетенції органів державної податкової служби України.

Стосовно реалізації правового статусу органів державної податкової служби України, потрібно зазначити, що саме по собі правове положення як про Державну податкову адміністрацію України, так про будь-який центральний

орган виконавчої влади (наприклад, міністерство) встановлює Президент України, і на основі цих положень органи центральної виконавчої влади вже діють на території всієї держави. Державна податкова адміністрація України працює, як і будь-який центральний орган виконавчої влади, безпосередньо під керівництвом Кабінету Міністрів України. Державна податкова адміністрація України вступає у правовідносини з питань організації справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів з іншими державними органами для більш ефективної реалізації на практиці покладених на неї згідно з чинним законодавством завдань та функцій. Голова Державної податкової адміністрації України призначається на посаду Президентом України та входить до складу Кабінету Міністрів України за посадою.

В той же час, згідно з Указом Президента України «Про систему центральних органів виконавчої влади», Державна податкова адміністрація України прямо відноситься до категорії державних органів «державна служба» і є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовує і координує Прем'єр-міністр України або один із віце-прем'єр-міністрів чи міністрів. Державна служба вносить пропозиції щодо формування державної політики відповідним членам Кабінету Міністрів України та забезпечує її реалізацію у визначеній сфері діяльності, здійснює управління в цій сфері, а також міжгалузеву координацію та функціональне регулювання з питань, віднесених до його відання. Державну службу очолює її голова.

Проте, це не зовсім співвідноситься з вищеназваним Указом Президента України «Положення про Державну податкову адміністрацію України», що, до речі, затверджене також Президетом України в 1999 році, і, згідно з яким, де-юре Державна податкова адміністрація України є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом і забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, а також державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійснює міжгалузеву координацію у цій сфері[5].

Але, якщо повернутись до указу Президента України «Про систему центральних органів виконавчої влади» і розглянути, що центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом має визначені Конституцією та законодавством України особливі завдання та повноваження, щодо нього може встановлюватись спеціальний порядок утворення, реорганізації, ліквідації, підконтрольності, підзвітності, а також призначення і звільнення керівників та вирішення інших питань. Центральний орган виконавчої влади зі спеціальним статусом очолює його голова.

Отже, співставляючи «де-юре» правовий статус державної служби і центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом з «де-факто» сучасним правовим положенням Державної податкової адміністрації України, ми можемо констатувати, що однозначне твердження «Положення про Державну податкову адміністрацію України» про віднесення Державної податкової адміністрації України до категорії центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом є досить суперечливим і не чітко окреслює стан правових відносин, які «де-факто» склалися в Україні стосовно діяльності Державної податкової адміністрації України.

Ефективність функціонування державної податкової служби України обумовлена повнотою виявлення джерел справляння податків, зборів та інших

обов'язкових платежів і та мінімізацією витрат щодо їх мобілізації та внесення до бюджетів України. Успішна діяльність державної податкової служби України призводить до підвищення нарахувань до бюджетів, зменшення чисельності та масштабності податкових правопорушень та злочинів у сфері оподаткування, а також сприяє підвищенню інвестиційного клімату в країні і, як наслідок, до всебічного зростання рівня життя і добробуту громадян України. Зараз ми не будемо вдаватись до перерахування негативних наслідків, наявних у разі неефективного виконання державною податковою службою покладених на неї завдань та функцій.

На жаль, в нашій країні нормативно-правові акти, які покликані конкретно регламентувати та деталізувати механізм забезпечення процесу реалізації адміністративно-правового статусу державної податкової служби України, практично відсутні, а вже існуючі джерела мають значні недоліки та логічні прорахунки. Особливо болюче ці прогалини випливають і заважають ефективно працювати підрозділам державної податкової служби України – податковій міліції. Взяти хоча б значно звужену можливість оперативно-розшукової діяльності в процесі реалізації покладених на підрозділи податкової міліції функцій і можливості щодо провадження кримінальних справ.

Повернемось все ж таки до нормативно правових актів, які досить активно розроблялись і впроваджувались в життя різними органами державної влади. Проте, на протязі всієї історії функціонування державної податкової служби України в правовому полі (а це вже більше 20 років) не було визначено базисних критеріїв реформування та модернізації нормативно-правової бази, а також не було визначено концептуального підходу до змін у сфері реалізації та оцінки ефективності забезпечення правовими інструментами положення державної податкової служби України в єдиному правовому полі України. Потрібно зауважити, що для підвищення ефективності діяльності державної податкової служби України було прийнято ряд концепцій та стратегій. Але, на превеликий жаль, на концептуальних засадах ці документи відрізнялись одне від одного і рідко прописували практичні кроки для реалізації поставлених ними ж завдань. А, беручи до уваги, що концепції та стратегії змінювали одна одну досить часто, то складалась парадоксальна ситуація: автори та експерти починали розробляти новий документ, в той час, як виконавці ще тільки-но організовували розробку та деталізацію положень попереднього документа. Варто додати, що положення нового документу не рідко суперечили нормам попереднього документа.

В такій складній ситуації, коли концепція (стратегія) як базовий документ програмного розвитку державної податкової служби України змінюється або зазнає значних доповнень досить часто, то, як наслідок, законодавство не рідко не встигало пристосовуватись до нових чи просто оновлених реалій на правовому полі України. Таким чином, не рідко поспіхом, зі значними неточностями і невідповідностями, приймались нові нормативно-правові акти, які регламентували діяльність державної податкової служби України. В даній ситуації доцільно було б звернутися до досвіду країн Європейського Союзу, де при прийнятті нормативно-правових актів, які регламентують правовий статус суб'єктів податкових правовідносин, на зміни та доповнення до таких нормативно-правових актів встановлюється дворічний мораторій. Таким чином, суб'єкти податкових правовідносин у країнах Європейського Союзу мають змогу працювати, створюючи нові робочі місця, забезпечуючи добробут і стабільно високий рівень життя

своїх співгромадян, покладаючись на власні економічні розрахунки та на стабільне відношення держави до суб'єктів підприємницької діяльності. Тобто країни Європейського Союзу не поділяють поглядів українських законодавців на впровадження різких кроків у сфері забезпечення механізму реалізації адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин.

Та все ж, головною проблемою законодавчого забезпечення механізму реалізації адміністративно-правового статусу державної податкової служби України є та обставина, що «давши життя» новим нормативно-правовим актам, законодавець належним чином через правові норми забував скасовувати попередні, які відображали реалії попередніх концепцій, або виконував ці дії неналежним чином.

Наслідком вищезгаданих проблем є не завжди чітка і відповідним чином регламентована позиція законодавства до регулювання у сфері забезпечення механізму реалізації адміністративно-правового статусу державної податкової служби України. Виникає таке явище, як заплутаність законодавства в даній сфері і, користуючись цим, найбільш інформовані платники податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які вступають у правовідносини безпосередньо з органами державної податкової служби України, можуть, на жаль, ефективно застосовувати схеми з ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів або практикувати фінансові схеми щодо заниження податкових зобов'язань. Тобто, на практиці часто виникають конкретні проблеми щодо неможливості встановлення чіткого розмежування між ухиленням від сплати податків, необгрунтованим заниженням податкових зобов'язань суб'єкта податкових правовіднисин і оптимізацією оподаткування.

В Україні присутня безсистемність податкового законодавства, значна кількість і частота внесення змін та доповнень до нормативно-правових актів, що також істотно ускладнює роботу контролюючих органів щодо забезпечення виконання платниками податків податкових зобов'язань та негативно позначається на діяльності суб'єктів підприємництва, а також знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів, зокрема, внаслідок обмежених можливостей щодо формування їх власної політики на середньо- та довгостроковий період. У зв'язку з цим економічні ризики залишаються досить високими.

Потрібно відзначити, що реалізація контрольних функцій державної податкової служби України здійснюється в цілях побудови та ефективного функціонування податкової системи України, формування єдиного податкового порядку та забезпечення режиму дотримання законності в процесі забезпечення дотримання прав усіх суб'єктів податкових правовідносин.

Ускладнює ситуацію й те, що в українському законодавстві практично відсутня або є досить розпорошеною в структурі десятків різноманітних нормативно-правових актів податкова термінологія, і ця обставина в багато разів збільшує ризик виникнення конфліктів між платниками податків та органами державної податкової служби України при реалізації своїх повноважень. Окремим проблемним питанням є неузгодженість податкового та галузевого законодавства, про що свідчить надання чисельних податкових пільг (преференцій) без імплементації у відповідні закони з питань оподаткування.

Щоб усунути вищезгадані прогалини у реформуванні податкової системи доцільно було б враховувати також окремі положення Концепції реформування податкової системи. Згідно з якою реформування потрібно здійснювати

одночасно з упорядкуванням та оптимізацією системи державних видатків поетапно, системно, прозоро та науково обґрунтовано, шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів, базовим з яких буде Податковий кодекс України[6].

Проаналізувавши останній поданий Урядом проект Податкового кодексу України, можна констатувати, що в ньому передбачено сплату тільки законодавчо встановлених податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів всіх рівнів, і ні на кого не може бути покладено обов'язок сплачувати інші платежі, які прямо не передбачені чинним законодавством. Беручи до уваги, що при побудові справедливої податкової системи в Україні повинні бути гарантовані, всебічно і всілякими засобами захищені законність та правопорядок у сфері забезпечення процесу справляння податків з метою оперативного і правильного розгляду спірних питань, які виникають у процесі оподаткування різного виду майна чи діяльності, та прийняття компетентних рішень з вищезгаданих питань, а також з метою забезпечення розгляду вказаних питань стосовно фізичних та юридичних осіб в одній структурі і з дотриманням одного процесуального порядку. Проектом Податкового кодексу було передбачено також введення структури податкових судів. Але вже зараз можна передбачити, що через відсутність або значну недостачу фінансування щодо вирішення питання дотримання законодавства в процесі справляння податків і далі будуть виконувати суди загальної юрисдикції[7].

Але серед позитивних моментів Податкового кодексу все ж таки потрібно виділити те, що він в значній мірі повинен стати нормативно-правовим актом прямої дії. Це пов'язано, перш за все, з механізмом реалізації та достатнім забезпеченням правового статусу учасників податкових правовідносин, а саме, платників податків та органів державної податкової служби України, внесення єдності, чіткості і ясності в першу чергу, з точки зору категорій, понять та термінів, а також встановлення та забезпечення ефективного та стабільного функціонування процедур та механізмів забезпечення виконання податкових зобов'язань вищезгаданих суб'єктів, проведення податкових перевірок та удосконалення механізмів оскарження рішень контролюючих органів.

Потрібно відзначити, що норми податкового законодавства, які будуть здійснювати конкретизацію нормативно-правового регулювання питань, котрі віднесені до компетенції органів державної податкової служби України і повністю протирічать або містять в своїй структурі положення, які суперечать нормам Податкового кодексу, в будь-якому разі не можуть бути застосовані на практиці і в найкоротший термін повинні бути скасовані.

Сподіваємось, що Податковий кодекс, коли б він не був прийнятий (виходячи зі слів Прем'єр-міністра України М.Я.Азарова, проект буде поданий на розгляд до Верховної Ради України у вересні) усуне хоча б базові протиріччя в процесі реалізації механізму адміністративно-правового статусу органів державної податкової служби, і цей центральний орган виконавчої влади значно сприятиме збільшенню надходжень до бюджету, і як наслідок, виведе економіку України з кризи та в подальшому призведе до значного зростання рівня життя і добробуту громадян України.

1. *Про забезпечення* діяльності Державної податкової адміністрації України : Постанова Кабінету Міністрів України від 15 листопада 1996 року № 1385

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1385-96-%EF. **2.** *Про зміни* у структурі центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 15 грудня 1999 року № 1572/99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/ main.cgi?nreg=1573%2F99. **3.** *Про систему* центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 15 грудня 1999 року № 1572/99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/ main.cgi?nreg=1572%2F99. **4**. *Про державну* податкову службу в Україні: Закон України від 04.12.90 № 509-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 6. – Ст. 37. **5.** *Про затвердження* Положення про Державну податкову адміністрацію України: Постанова Кабінету Міністрів України від 26 травня 2007 року № 778 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=778-2007-%EF. **6**. *Про схвалення* Концепції реформування податкової системи: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 року № 1612-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://search.ligazakon.ua/ l_doc2.nsf/link1/KR091612.html. **7**. *Проект* Податкового кодексу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/ main?cat_id=71375.