

**ЛЬВІВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІЗНЕСУ ТА ПРАВА
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ**

**НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ**

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

МИРОНЕНКО ІЛОНА СЕРГІЇВНА

Прим. № _____

УДК 342.951:351.713(477)

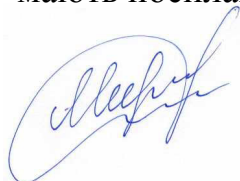
ДИСЕРТАЦІЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ
ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

Спеціальність 12.00.07 –
Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право
Галузь знань – Право

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень.
Використання ідей, результатів і текстів інших авторів
мають посилання на відповідне джерело



— І. С. Мироненко

Науковий керівник – Зозуля Ігор Вікторович,
доктор юридичних наук, професор

Львів – 2017

АНОТАЦІЯ

Мироненко І.С. Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 – «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право). – Львівський університет бізнесу та права, Львів, 2017.

Захищено у спецраді Національного авіаційного університету. Київ, 2017.

У дисертаційній роботі системно досліджені адміністративно-правові основи діяльності Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади з реалізації фіскальної та митної політики в державі та сформульовано такі наукові положення й результати, вироблені пропозиції та рекомендації щодо її удосконалення. Задля цього, зокрема, розглянуто теоретико-правові основи діяльності Державної фіскальної служби України, з'ясовано її поняття, завдання та місце в державному механізмі. Досліджено дві основні завдання Державної фіскальної служби, на підставі чого виділено два способи впливу єдиного фіскального та митного органу в відповідні певні соціальні сфери життя – забезпечення реалізації певної державної політики та здійснення контролю такої діяльності, та внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у відповідних сферах. Виявлено принципи інституалізації Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики; вдосконалена сутність Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління. Запропоновано інституалізацію Державної фіскальної служби України розглядати в двох напрямках: структурно-функціональному і процесно-орієнтованому.

Досліджено адміністративно-правовий статус Державної фіскальної служби України, охарактеризовано її функції, завдання та повноваження,

визначені особливості організаційної структури та встановлені форми її діяльності та взаємодії. Доведено, що функціональна перевантаженість Державної фіскальної служби потребує її функціонально-структурної оптимізації щодо доцільності об'єднання таких окремих важливих функцій держави під одним керівництвом, як податкової, митної, адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також боротьби з правопорушеннями в цих сферах.

Розглянуто шляхи вдосконалення адміністративно-правових засад діяльності Державної фіскальної служби України, надана характеристика зарубіжного досвіду організації діяльності центрального органу виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики та визначено напрямки розвитку адміністративного законодавства, що регулює діяльність Державної фіскальної служби України. Рекомендовано посилити правову складову схваленої 29.03.2017 р Урядом Концепції реформування ДФС, для чого переглянути її редакцію, врахувавши в ній зауваження вчених і практиків і поклавши в її основу Звіт з технічної допомоги: реформування Державної фіскальної служби (Доповідь МВФ по країні № 16 / 48 від лютого 2016).

Одержані результати знайшли практичне застосування в розробленні теоретико-правових питань удосконалення адміністративно-правового регулювання організації та діяльності органів виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики в Україні; зокрема, у науково-дослідній сфері, у правотворчій та правозастосовній діяльності й у навчальному процесі.

Ключові слова: адміністративно-правові засади, Державна фіскальна служба України, діяльність та взаємодія, інституалізація, функції та повноваження.

Список публікацій здобувача:

– в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Шулатова И. С. Зарубежный опыт формирования и организации единого органа по вопросам фискальной и таможенной политики // Вестник Воронежского государственного университета. 2014. № 3. С. 108–120.

2. Шулатова І. С. Поняття і сутність Державної фіскальної служби України // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2014. № 3. С. 447–455. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_3_76.pdf.

3. Шулатова І. С. Державна фіскальна служба України: напрямки діяльності та місце у державному механізмі // Наше право. 2015. № 4. С. 168–174.

4. Шулатова І. С. Зasadничі особливості створення Державної фіскальної служби України та встановлення її спеціального статусу // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2015. Вип. 2 (69). С. 204–208.

5. Зозуля І. В., Шулатова І. С. Особливості Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління // Право і безпека. 2015. № 2 (57). С. 59–66.

6. Шулатова І. С. Передумови становлення Державної фіскальної служби України // Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди. «Право». 2015. Вип. 23. С. 110–116.

7. Шулатова І. С. Системні засади структурної організації Державної фіскальної служби України як основа її нормативно-правового унормування // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». 2015. № 35. Ч. II. Т. 3. С. 43–47.

8. Шулатова І. С. Аналіз деяких шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби України // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2016. № 3. С. 283–288. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2016_3_52.pdf.

9. Шулатова І. С. Деякі напрямки розвитку адміністративно-правового регулювання організації та діяльності Державної фіскальної служби України // Право і безпека. 2016. № 4 (63). С. 51–55.

10. Зозуля І. В., Мироненко І. С. Види і форми діяльності Державної фіскальної служби України та правові засади їх реалізації // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2017. № 1. С. 52–59. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2017_1_11.pdf.

11. Мироненко І. С. Напрями та форми взаємодії в діяльності Державної фіскальної служби України // *Право і суспільство*. 2017. № 1. С.171–175.

– які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

12. Зозуля І. В., Шулатова І. С. Адміністративно-правові засади організації та діяльності Міністерства доходів і зборів України: до постановки проблеми дослідження // *Правове регулювання економічної безпеки України в умовах євроінтеграції* : збірник наук. праць Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 21 лютого 2013 р.). Х. : ХНУВС, 2013. С. 122–125.

13. Шулатова І. С. Щодо поняття та основних завдань Міністерства доходів і зборів України // *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні* : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 16–17 лютого 2013 р.). Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2013. С. 172–174.

14. Шулатова І. С. Деякі особливості дослідження компетенцій та повноважень Державної фіскальної служби України // *Безпека, екстремізм, тероризм* : тези XIII міжнародної наук.-практ. конф. (м. Львів, 23–24 квітня 2015 р.) / за ред. д-ра екон. наук, проф. Л. А. Янковської. Львів : ЛУБП, 2015. С. 46–48.

15. Шулатова І. С. Державна фіскальна служба України: деякі питання структурної організації та інституційності // *Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів* : міжнародна наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 17–18 грудня 2015 р.). Дніпропетровськ : ГО «Українська асоціація правових досліджень», 2015. С. 50–54.

16. Шулатова І. С. Ознаки інституалізації та інституційного середовища Державної фіскальної служби України // *Проблеми вдосконалення правового забезпечення прав та основних свобод людини і громадянина* : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24–25 червня 2016 р.). Запоріжжя : Запорізьк. міськ. громадська організація «Істина», 2016. С. 108–111.

17. Шулатова І. С. Нормативне забезпечення шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби: історико-правові засади // Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми : тези доп. міжнародної наук.-практ. конф. (м. Харків, 25 лист. 2016 р.) / МВС України, МОН України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2016. С. 385–389.

Mironenko I. S. Administrative-Legal Bases of Activity of the State Fiscal Service of Ukraine. – Qualifying scientific work on the manuscript.

Thesis for obtaining a candidate's degree in legal sciences (PhD) with a specialization in 12.00.07 – «Administrative law and process; finance law; information law». – Lviv University of Business and Law, Lviv, 2017.

It was protected in a special council of the National Aviation University. Kyiv, 2017.

The thesis systematically examined the administrative and legal framework of the State Fiscal Service of Ukraine as a central executive body implementing fiscal and customs policies in the state and formulated the following scientific position and results made suggestions and recommendations for improvement. To this end, in particular, considered the theoretical and legal framework of the State Fiscal Service of Ukraine revealed its concepts, objectives and place in the state mechanism. Studied two main tasks of the State Fiscal Service, under which allocated two ways to impact a single fiscal and customs authorities in the relevant specific social areas of life – ensuring the realization of a state policy and control of such activities and proposals to ensure public policy in the relevant areas. Found principles institutionalization of the State Fiscal Service of Ukraine as a central executive body in state fiscal and customs policy; essence of the State Fiscal Service of Ukraine as a subject of public administration. An institutionalization of the State Fiscal Service of Ukraine considered in two ways: structural and functional and as process-oriented.

Achieved the administrative and legal status of the State Fiscal Service of Ukraine, was describes its functions, tasks and powers, the features of the

organizational structure and was determined form of its activity and interaction. Proved that functional congestion status fiscal service and needs for its functional and structural optimization. For the feasibility of combining some important state functions less than one leadership as tax, customs and administration of a single fee for obligatory state social insurance and combating offenses in these areas was made.

The ways of improving the administrative and legal framework of the State Fiscal Service of Ukraine, the characteristics of the foreign experience of organization of the central executive authority on fiscal and customs policies and identified areas of administrative law governing the State Fiscal Service of Ukraine was made. For it was Recommended strengthen the legal component approved 29/03/2017 Government Reform Concept of State Fiscal Service, which view the wording, considering it concerns scientists and practitioners and is based her on reports of technical assistance: reform of the State Fiscal Service (IMF country report number 16/48 from February 2016).

The practical significance of the results was used in developing the theoretical and legal issues of improvement of administrative and legal regulation of organization and functioning of executive power on customs and fiscal policy in Ukraine; particularly in the research field of legislative and law enforcement and in education.

Key words: administrative-legal basis, activity, State Fiscal Service of Ukraine, activities and interaction, institutionalization, functions and powers.

ЗМІСТ

ВСТУП	9
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	20
1.1. Поняття, завдання та місце Державної фіскальної служби України у державному механізмі.....	20
1.2. Інституалізація Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики.....	44
1.3. Державна фіскальна служба України як суб'єкт державного управління.....	64
Висновки до розділу 1.....	81
Розділ 2. АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ СТАТУС ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	85
2.1. Функції та повноваження Державної фіскальної служби України.....	85
2.2. Особливості організаційної структури Державної фіскальної служби України.....	101
2.3. Форми діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України.....	120
Висновки до розділу 2.....	138
Розділ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО- ПРАВОВИХ ЗАСАД ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ	142
3.1. Зарубіжний досвід організації діяльності центрального органу виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики.....	142
3.2. Напрямки розвитку адміністративного законодавства, що регулює діяльність Державної фіскальної служби України.....	165
Висновки до розділу 3.....	185
ВИСНОВКИ	187
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	193
ДОДАТКИ	219

ВСТУП

Актуальність теми. Наприкінці 2010 року в Україні розпочато новий етап адміністративної реформи з метою запровадження системних змін та модернізації моделі державного управління, що, як передбачається, зробить владу доступною, прозорою та ефективною. Підвищення ефективності державного управління шляхом реформування державної служби і виконавчої влади було одним із напрямів стратегічних перетворень, визначених Президентською програмою економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава».

Одним із важливих кроків на шляху модернізації моделі державного управління стало утворення Указом Президентом України № 726/2012 від 24 грудня 2012 року «Про деякі заходи оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» Міністерства доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної митної служби України та Державної податкової служби України. Означене Міністерство було у 2014 році перетворене у Державну фіскальну службу. Разом із тим, з одного боку, створення означеної Служби стало підтвердженням розуміння керівництва держави потреби підтримки загальної тенденції розвитку податкової та митної політики в європейському напрямку. Тим більш, що концентрація всіх функцій, пов'язаних з адмініструванням податкових та митних платежів, у рамках єдиної структури держави – це напрям, який обрали такі провідні країни світу, як Великобританія, Данія, Латвія, Канада. З іншого боку, хоча створення Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) й було велінням часу, але поки ще базувалось виключно на інтуїтивних та емпіричних засадах, поки не підтверджених вагомими результатами науково обґрунтованих досліджень, зокрема, щодо теоретичних і практичних засад саме комплексної трансформації діяльності фіскальних та митних органів в Україні.

Крім того, поява Державної фіскальної служби України обумовила й необхідність розроблення та внесення низки гармонічних змін до деяких

законів та інших нормативно-правових актів України в сфері реалізації податкової та митної політики, а також окреслила коло питань, що потребують нагального теоретичного та практичного вирішення.

Упродовж останніх років науковцями світу приділяється значна увага перспективній проблемі дослідження теоретичних засад трансформації діяльності органів виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики під впливом інтеграційних процесів. Вагомим у цьому науковому напрямку є доробок зарубіжних вчених Ф. Велейоза, Дж. Вогета, Р. Б. Девайса, І. Ф. Іскакової, А. І. Погорлецького, С. А. Пантюхіної. Певні напрацювання щодо наближення все ще відокремлених напрямів діяльності органів виконавчої влади з питань податкової та митної політики України до європейських вимог зроблено і вітчизняними науковцями В. А. Андрущенко, О. Д. Василюком, О. М. Десятником, В. П. Вишневським. Окремим аспектам правового регулювання діяльності фіскальних та митних органів та адміністрування податків і збору митних платежів присвячені праці учених різних галузей юридичних знань, таких як: В. Б. Авер'янов, О. О. Бандурка, Д. М. Бахрах, І. Л. Бородін, Ю. П. Битяк, А. С. Васильєв, Л. К. Воронова, П. П. Голосніченко, О. Ю. Грачова, Л. М. Доля, Р. А. Калюжний, В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко, М. П. Кучерявенко, С. Я. Лихова, М. І. Логвиненко, Н. Р. Нижник, П. С. Пацурківський, В. П. Петков, С. Г. Пепеляєв, Є. В. Петров, В. М. Попович, Д. В. Приймаченко, Д. М. Притика, О. П. Рябченко, Л. А. Савченко, А. О. Селіванов, І. М. Сопілко, В. І. Теремецький, В. В. Цветков, С. О. Юлдашев та інших. Вказані та інші вчені зробили вагомий внесок у розвиток адміністративного права взагалі та в удосконалення адміністративно-правового регулювання діяльності Державної фіскальної служби України, зокрема.

Разом із тим, аналіз наукових робіт з проблем адміністративно-правових засад діяльності Державної фіскальної служби України дозволяє вважати, що при наявності значного позитиву їх змісту певні недоліки містяться у відсутності єдиного комплексного підходу до вирішення найбільш значущих

задач діяльності як апарату Служби, так і територіальних органів та окремих спеціалізованих департаментів в цілому, оскільки йшлося тільки про інтуїтивний пошук шляхів їх вирішення. Тобто, у висвітленні тільки окремих складових питань, без спроби виходу на об'єднуючий рівень, оскільки неможливо удосконалювати шляхи діяльності Державної фіскальної служби України без розуміння її системної сутності, базових засад інституалізації, місця, завдань та функцій при інтеграції Служби в державному механізмі. А в цілому – й теоретичних і практичних засад комплексної трансформації організації та діяльності органів виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики в Україні та їх концентрації в діяльності Державної фіскальної служби України.

Навіть сьогодні, в світлі схвалення 29 березня 2017 року Кабінетом Міністрів України Концепції реформування Державної фіскальної служби, ретельний аналіз особливостей діяльності Державної фіскальної служби України стосовно її регулюючого нормативно-правового забезпечення належним чином не провадився. Це свідчить, що заплановане удосконалення нормативно-правового забезпечення діяльності Державної фіскальної служби України утруднене без вирішення актуальної наукової задачі – розробки адміністративно-правових засад діяльності Державної фіскальної служби України, що й обумовило вибір теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи із науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконане відповідно до основних принципів Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки, затвердженого наказом ДФС України від 12 лютого 2015 року, № 80, згідно з Пріоритетними напрямками фундаментальних та прикладних досліджень у системі Державної фіскальної служби України; відповідно до Постанови НАН України від 20.12.2013 р. № 179 «Про основні наукові напрями та найважливіші проблеми фундаментальних досліджень у галузі природничих, технічних і гуманітарних наук Національної академії наук України на 2014–2018 роки» та рекомендацій Ради президентів академій наук України для ВНЗ щодо виконання досліджень

за Пріоритетними науковими напрямками досліджень (п. 3.4. Політико-правові науки); а також Плану науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт Харківського національного університету внутрішніх справ на 2015–2016 роки за темою «Адміністративно-правові засади організації та діяльності Державної фіскальної служби України» (номер державної реєстрації 0115U004739); в межах науково-дослідних робіт Приватного вищого навчального закладу «Львівський університет бізнесу та права». Тема дисертаційної роботи затверджена 28.02.2013 р. (протокол № 2) та уточнена Вченою радою Львівського університету бізнесу та права 03.03.2016 р. (протокол № 6).

Мета та задачі дослідження. *Мета* дослідження полягає у тому, щоб на основі системного наукового аналізу чинного законодавства України та практики його реалізації визначити сутність, зміст та особливості адміністративно-правових засад діяльності Державної фіскальної служби України, і на цій основі виробити пропозиції та рекомендації щодо її удосконалення.

Для досягнення поставленої мети в дисертації необхідно вирішити такі основні *задачі*:

- з'ясувати поняття, завдання та місце Державної фіскальної служби України у державному механізмі;
- виявити засади інституалізації Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики;
- розкрити сутність Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління;
- охарактеризувати функції та повноваження Державної фіскальної служби України;
- визначити особливості організаційної структури Державної фіскальної служби України;
- встановити форми діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України;

- охарактеризувати зарубіжний досвід організації діяльності центрального органу виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики;
- окреслити напрямки розвитку адміністративного законодавства, що регулює діяльність Державної фіскальної служби України.

Об'єктом дослідження є сфера суспільних відносин, що пов'язана з діяльністю центрального органу виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики в Україні.

Предметом дослідження є адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертації є сукупність методів і прийомів наукового пізнання, вибір яких визначився метою та завданням дисертаційного дослідження з урахуванням його об'єкта та предмета. Для вирішення поставлених завдань дослідження використані такі загальнонаукові методи пізнання: історико-правовий метод використано при дослідженні основних і допоміжних нормативно-правових актів, що заклали правову основу діяльності Державної фіскальної служби України (розділи 1–3), зокрема, законодавчої та нормопроектної практики розвитку адміністративного законодавства, що регулює діяльність Державної фіскальної служби України (підрозділ 3.2), нормативно-правових підвалин інституалізації Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики (підрозділ 1.2) та функцій та повноважень Державної фіскальної служби України (підрозділ 2.1). Порівняльно-правовий метод дозволив встановити зв'язок між змістом і формами діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України (підрозділи 2.3 та 3.1). За допомогою формально-логічного та системно-структурного методів досліджено та удосконалено теоретико-методологічні засади поняття, завдання та місця Державної фіскальної служби України у державному механізмі (підрозділ 1.1) та особливості організаційної структури Державної фіскальної служби України (підрозділ 2.2). Методи аналізу й синтезу

дозволили встановити сутність Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління (підрозділ 1.3).

Нормативною основою дослідження є Конституція України, чинні законодавчі й відомчі нормативно-правові акти, які визначають правові засади організації та діяльності Державної фіскальної служби України. Науково-теоретичне підґрунтя дисертації становлять наукові праці фахівців у галузі філософії, загальної теорії держави і права, теорії управління, адміністративного та податкового права, а також інших галузевих правових наук. *Інформаційною та емпіричною основою* дослідження є узагальнення практичної діяльності та реформування органів виконавчої влади, що реалізують податкову та митну політику, довідкові видання та статистичні матеріали.

Обсяг узагальнених теоретичних та практичних матеріалів дозволяє стверджувати про вірогідність, достовірність і наукову обґрунтованість результатів дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що робота є одним із перших системних досліджень адміністративно-правових засад діяльності Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади щодо реалізації фіскальної та митної політики в державі. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків. Основні з них такі:

вперше:

– з'ясоване поняття, завдання та місце Державної фіскальної служби України у державному механізмі. Зауважено, що Державна фіскальна служба України, як центральний орган виконавчої влади з питань реалізації державної податкової та митної політики, а також державної політики у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, є, в свою чергу, і органом доходів та зборів, і органом стягнення, і контролюючим органом, як наслідок нормативно закріплених напрямків діяльності такого органу. Виокремлено два основних завдання Державної

фіскальної служби – забезпечення реалізації певної державної політики і здійснення контролю за такою діяльністю, та внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у відповідних сферах;

– визначено особливості організаційної структури Державної фіскальної служби України, яка становить самодостатню організаційну систему, що свідчить про її утвореність за певними системними принципами, наприклад, такими, як упорядкована цілісність, стабілізація, самоорганізація, ієрархічність. Самовизначення структурної організації Державної фіскальної служби України в базових нормативно-правових актах щодо її організації та засад діяльності підкреслюється віднесенням організаційно-структурних питань в ДФС до повноважень Голови Державної фіскальної служби, хоча й потребує їх розширення стосовно апарату Служби та її територіальних органів;

– виявлені засади інституалізації Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики, під якою розуміється процес виникнення, формування, становлення та розвитку єдиного державного органу з реалізації державної політики щодо податків і зборів, митних та інших платежів. Інституалізацію ДФС України запропоновано розглядати в структурно-функціональному та процесно-орієнтованому напрямках. До узагальнюючих етапів інституалізації сучасної Державної фіскальної служби України віднесені періоди 1990–1996 рр., 1996–2010 рр., 2011–2013 рр., 2013–2014 рр. та 2014 – по т.ч.;

удосконалено:

– розуміння сутності Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління, щодо чого в системі адміністративно-правових відносин «суб'єкт-об'єкт» у сфері регулювання діяльності Державної фіскальної служби України, що утворюють Кабінет Міністрів України та Міністр фінансів, сама Державна фіскальна служба України та підпорядковані їй органи (підрозділи) є складною системою суб'єктів державного управління. В загальні принципи функціонування ДФС закладені конституційно-правові засади організації державного механізму, що відображені в Конституції

України, стаття 67 якої, зокрема, побічно відображає право держави саме як суб'єкта державного управління на примусове стягнення податків і зборів, що здійснюється Державною фіскальною службою України;

– наукові підходи щодо форм діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України, що пов'язані з формами реалізації її функцій і компетенцій. Показано, що будь-яка з форм діяльності ДФС України є вихідною її взаємодії. За характером дій до форм діяльності ДФС України відносять правові (нормотворчу, правотворчу, установчу, контрольну, інтерпретаційну) та неправові (реалізуються в порядку організаційної діяльності). На виникнення та становлення різних форм взаємодії Державної фіскальної служби як центрального органу виконавчої влади впливають зовнішньоорганізаційні види діяльності;

– теоретичні положення, що стосуються функцій та повноважень Державної фіскальної служби України, щодо чого показано, що нормативно зазначені напрямки, основні завдання та функції діяльності Державної фіскальної служби України повністю корелюють її компетенціям та повноваженням. Для напрямку діяльності ДФС «Реалізація державної податкової політики» її повноваження полягають у праві здійснення податкового регулювання та податкового контролю; для напрямку «Реалізація політики у сфері державної митної справи» – у виключних повноваженнях органів доходів і зборів України щодо здійснення державної митної справи та у праві перерозподілу повноважень, наприклад, щодо встановлення тарифних ставок; для напрямку «Реалізація державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства» – у провадженні досудового розслідування та оперативно-розшукової діяльності, відшкодуванню завданих державі збитків;

дістали подальшого розвитку:

– характеристика зарубіжного досвіду організації діяльності центрального органу виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики, щодо чого запропоновано застосування в практиці діяльності Державної фіскальної

служби України таких рекомендацій Агентства доходів Канади, як 1) чесність, як основи адміністрації; 2) професіоналізм, як ключ до успіху в досягненні місії; 3) повага, як основа ділових відносин; 4) співпраця, як основа вирішення завдань майбутнього. Запропоновано ввести до ДФС України посаду Уповноваженого з прав платників податків та зборів;

– напрямки розвитку адміністративного законодавства, що регулює діяльність Державної фіскальної служби України, які мають виходити тільки з повного переліку укрупнених Основних завдань ДФС України. Рекомендовано привести чинне законодавство у відповідність до схваленої Кабінетом Міністрів України Концепції реформування ДФС щодо спрямованості діяльності органів на сервісні функції та розробити план дій щодо її імплементації; розробити її нову редакцію та внести запропоновані зміни до чинного Положення про Державну фіскальну службу України.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що викладені в дисертації положення можуть бути використані у:

– науково-дослідній сфері – для подальшого розроблення теоретико-правових питань удосконалення адміністративно-правового регулювання організації та діяльності органів виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики в Україні (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в наукову діяльність Львівського університету бізнесу та права від 15.03.2017 р.);

– правотворчій діяльності – з метою вдосконалення нормативно-правового регулювання відносин, пов'язаних з організацією та діяльністю органів виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики в Україні;

– правозастосовній сфері – для поліпшення практичної діяльності органів виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики в Україні (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у практичну діяльність Головного управління ДФС у Херсонській області від 24.04.2017 р. № 1571/10/21-22-04-40);

– навчальному процесі – під час підготовки підручників, навчальних

посібників і проведення занять із дисциплін «Адміністративне право», «Адміністративний процес». Значна частина матеріалів дослідження вже використовується в процесі проведення практичних і семінарських занять із зазначених дисциплін, зокрема в навчальному процесі Львівського університету бізнесу та права (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в навчальний процес Львівського університету бізнесу та права від 15.03.2017 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійним науковим дослідженням з використанням останніх досягнень науки адміністративного права; всі сформульовані в ньому положення та висновки обґрунтовано на основі особистих досліджень автора. Нові наукові результати дисертації отримані дисертантом особисто. В роботах, написаних у співавторстві, особистий внесок дисертанта полягає у наступному: в тезах доповіді «Адміністративно-правові засади організації та діяльності Міністерства доходів і зборів України: до постановки проблеми дослідження» (автором надано аналіз нормативно-правового забезпечення, що супроводжувало процес створення Міністерства доходів і зборів України); у статтях «Особливості Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління» (автором розкрито ознаки, за якими ДФС віднесена до суб'єктів державного управління); «Види і форми діяльності Державної фіскальної служби України та правові засади їх реалізації» (автором зроблена класифікація видів і форм діяльності ДФС). У дисертації ідеї та розробки, які належать співавторам, не використовувались.

Апробація результатів дослідження. Дисертація обговорювалась за розділами й у цілому на засіданнях кафедри адміністративного права і процесу, фінансового та інформаційного права Львівського університету бізнесу та права. Основні теоретичні положення, висновки й практичні рекомендації, викладені в дослідженні, були оприлюднені дисертантом на науково-практичних конференціях, у тому числі міжнародних: «Правове регулювання економічної безпеки України в умовах євроінтеграції» (м. Харків, 21 лютого

2013 р.), «Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні» (м. Ужгород, 16–17 лютого 2013 р.), «Безпека, екстремізм, тероризм» (м. Львів, 23–24 квітня 2015 р.), «Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів» (м. Дніпропетровськ, 17–18 грудня 2015 р.), «Проблеми вдосконалення правового забезпечення прав та основних свобод людини і громадянина» (м. Запоріжжя, 24–25 червня 2016 р.), «Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми» (м. Харків, 25 лист. 2016 р.).

Публікації. Основні теоретичні положення й висновки дисертації викладено в 11 наукових статтях, 10 з яких опубліковано в наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз, а 1 стаття опублікована у науковому фаховому періодичному виданні іншої держави, а також у 6 тезах наукових доповідей та повідомлень на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, поділених на підрозділи, висновків і списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг роботи становить 231 сторінку, з них основний текст дослідження – 192 сторінки. Список використаних джерел складається зі 248 найменувань і займає 26 сторінок, додатки на 13 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

1.1. Поняття, завдання та місце Державної фіскальної служби України у державному механізмі

Розвиток української державності неминуче призвів до нових потреб українського суспільства у сфері вдосконалення українського державного апарату, в тому числі, в галузі забезпечення доходів і зборів. Однією з таких новітніх потреб стало спрощення і покращення взаємовідносин між державою та платниками податків, зборів та інших соціальних платежів, що й виявилось передумовою виникнення ідеї про створення єдиного органу доходів і зборів, подібного до тих єдиних фіскальних органів, які успішно функціонують у багатьох європейських країнах.

Результатом втілення такої ідеї у життя стала реорганізація Державної податкової служби України і Державної митної служби України та створення на засадах об'єднання цих двох служб Міністерства доходів і зборів України, яке, в свою чергу, реорганізувавшись, перетворилося у Державну фіскальну службу України. На цей якісно новий вітчизняний орган українська держава покладає великі сподівання, адже його створення – це не тільки спроба поліпшення українського державного механізму та взаємовідносин «держава – суспільство», але й один із кроків нашої держави на шляху до європейської інтеграції.

Як доречно зазначила С. М. Попова, побудова громадянського та демократичного суспільства в нашій країні нерозривно пов'язана з підвищенням ефективності діяльності органів державної влади, зокрема державної податкової та митної служби, оскільки від роботи податківців та митників багато в чому залежать умови ведення бізнесу в державі та фінансово-бюджетне забезпечення функціонування усього державного апарату [1, с. 327].

Так, утворення Державної фіскальної служби України відбулося з прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України № 160 від 21 травня 2014 року «Про утворення Державної фіскальної служби» [2, с. 15]. Згаданою Постановою Державну фіскальну службу було утворено як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення, яке було створене раніше шляхом трансформації податкових і митних органів України.

Очевидним, як на наш погляд, є те, що передумовою поєднання податкових і митних органів України в єдиний фіскальний орган доходів і зборів стало передусім прагнення українського народу до запровадження європейського варіанту фінансового контролю в державі, установлення легального прозорого бізнесу та спрощення процедури адміністрування податків, зборів та інших платежів, адже головним наслідком такого поєднання, поряд із іншими, стало зменшення кількості однотипних перевірок шляхом усунення суб'єктів-дублерів їх здійснення.

Влучним з цього приводу є судження М. О. Слатенькової про те, що сучасна економічна глобалізація веде до трансформації інститутів держави, що актуалізує дослідження цієї проблеми [3, с. 42]. Так, упродовж останніх років науковцями світу приділяється значна увага перспективній проблемі дослідження теоретичних засад трансформації фіскальної та митної політики під впливом інтеграційних процесів. Вагомим у цьому науковому напрямку є доробок зарубіжних вчених Ф. Велейоза, Дж. Вогета, Р. Б. Девайса та російських дослідників І. Ф. Іскакової, А. І. Погорлецького, С. А. Пантюхіної. Певні напрацювання щодо наближення відокремлених напрямів податкової та митної політики України до європейських вимог зроблено і вітчизняними науковцями В. А. Андрущенком, О. Д. Василюком, О. М. Десятником, В. П. Вишневським [4, с. 122].

У висвітленні поняття Державної фіскальної служби України, на нашу думку, перш за все слід звернутися до з'ясування функціональної сутності

самостійної категорії «служба», як центрального органу виконавчої влади. Так, відповідно до статті 1 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI, систему центральних органів виконавчої влади складають міністерства України (далі – міністерства) та інші центральні органи виконавчої влади. Міністерства забезпечують формування та реалізують державну політику в одній чи декількох сферах, інші центральні органи виконавчої влади виконують окремі функції з реалізації державної політики [5].

Відповідно до статті 16 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI, центральні органи виконавчої влади утворюються для виконання окремих функцій з реалізації державної політики як служби, агентства, інспекції. Діяльність центральних органів виконавчої влади спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через відповідних міністрів згідно із законодавством.

Як вказано у статті 17 вищезгаданого Закону, основними завданнями центральних органів виконавчої влади є: надання адміністративних послуг; здійснення державного нагляду (контролю); управління об'єктами державної власності; внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики на розгляд міністрів, які спрямовують та координують їх діяльність; здійснення інших завдань, визначених законами України. При цьому, центральні органи виконавчої влади можуть здійснювати одне або кілька з вище перелічених завдань. Слід звернути увагу на ту обставину, що у разі, якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади складають функції з надання адміністративних послуг фізичним та юридичним особам, центральний орган виконавчої влади утворюється як служба [5].

На підставі вищевикладеного можна сформулювати узагальнене поняття служби та, відповідно, визначити його як центральний орган виконавчої влади, який утворюється з метою реалізації державної політики у відповідній сфері, переважна більшість функцій якого складають функції з надання адміністративних послуг фізичним та юридичним особам, та який спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через відповідного міністра,

якому, в свою чергу, вносить пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у відповідній сфері.

Слід зазначити, що визначення Державної фіскальної служби України, яке, зокрема, наведене у Положенні про цей орган, у цілковитій відповідності узгоджується з вже наведеним розумінням самої категорії служби як центрального органу виконавчої влади.

Так, Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 «Про Державну фіскальну службу України», було затверджене Положення про Державну фіскальну службу України, відповідно до п. 1 якого Державна фіскальна служба 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 [6]. При цьому, що характерно, вже 22 липня 2015 р. Постановою Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України» за № 548 пункт 1 Положення про Державну фіскальну службу України в частині ДФС як центрального органу виконавчої влади, «діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України» доповнюється словами «через Міністра фінансів» [7].

Проте, якщо звернутися до положень пунктів 41.1, 41.2, 41.4 статті 41 Податкового кодексу України, то можна побачити те, що новостворений єдиний фіскальний орган та його територіальні підрозділи визначаються контролюючими органами, якими є органи доходів і зборів, зокрема, 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. Органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень. Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів [8].

Як вбачається з пункту 34-1 частини 1 статті 4 Митного кодексу України, органи доходів і зборів – це центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, митниці та митні пости [9].

Якщо звернутися до пункту 3-1 частини 1 статті 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що формує податкову і митну політику (в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів, єдиного внеску) та забезпечує її реалізацію (центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), та його територіальні органи [10].

Отже, як можна помітити, має місце певна правова колізія, зокрема суперечність та невідповідність положень вищевказаних нормативних правових актів між собою. Так, стаття 9 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI говорить про те, що служба, як центральний орган виконавчої влади, виконує функції з реалізації державної політики та, при цьому, може лише вносити відповідні пропозиції стосовно забезпечення формування державної політики. Такому формулюванню відповідає і визначення поняття Державної фіскальної служби України, яке

закріплене у Положенні про нього. Однак Державна фіскальна служба України та її територіальні органи, як контролюючі органи, органи доходів і зборів та органи стягнення, в розумінні Податкового кодексу України (пункт 41.1 статті 41), Митного кодексу України (пункт 34-1 частина 1 стаття 4) та Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (пункт 3-1 частина 1 стаття 1), здійснюють забезпечення формування та реалізують державну податкову, державну митну політику та політику у сфері адміністрування податків, зборів та інших соціальних платежів.

Крім того, слід відмітити, що п. 1.1 статті 1 Податкового кодексу України, визначаючи державну податкову справу, також вказує саме на забезпечення формування контролюючими органами державної податкової політики [8]. І, зрозуміло, що це не єдине застосування такого формулювання в окреслених та інших національних законодавчих актах.

Таким чином, відповідно до Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI та Положення про Державну фіскальну службу України, яке затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236, Державна фіскальна служба України здійснює реалізацію державної політики, а також може лише вносити відповідні пропозиції стосовно забезпечення формування цієї державної політики, проте, відповідно до Податкового кодексу України, Митного кодексу України, Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», вказаний державний орган виконавчої влади забезпечує формування державної політики та здійснює її реалізацію. Така розбіжність зумовлена проведенням адміністративної реформи у 2012–2013 роках, в результаті якої спочатку було створено Міністерство доходів і зборів України, яке як головний центральний орган виконавчої влади, відповідно до статті 9 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI, здійснює забезпечення формування державної політики та її реалізацію. А Державна фіскальна служба України, яка реорганізувалася шляхом перетворення з Міністерства доходів і зборів України, як центральний орган

виконавчої влади, має дещо вужчий обсяг компетенції, ніж Міністерство доходів і зборів України, а тому здійснює реалізацію державної політики та лише вносить пропозиції щодо забезпечення її формування, а не повністю забезпечує формування цієї державної політики. В свою чергу, при перетворенні Міністерства доходів і зборів у Державну фіскальну службу право формування податкової і митної політики було передано Міністерству фінансів України.

У зв'язку з цим, на нашу думку, логічним є приведення норм Податкового кодексу України, Митного кодексу України, Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та інших законодавчих актів України у відповідність до останніх перетворень, що відбулися у структурі державного апарату через проведення адміністративної реформи 2014 року з метою гармонізації їх застосування на практиці, замінивши таке формулювання як «забезпечення формування державної політики» на «внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики».

Отже, враховуючи вищевикладене, пропонуємо вузьке та широке значення поняття Державної фіскальної служби України. Так, у вузькому значенні Державна фіскальна служба України виступає як центральний орган виконавчої влади, який здійснює реалізацію державної економічної політики, діє на засадах консолідації функцій збору податків і соціальних платежів та несе усю повноту відповідальності за наповнення державного бюджету України.

У широкому значенні Державна фіскальна служба України – це центральний орган виконавчої влади, що утворився в результаті комплексної трансформації податкових і митних органів України, з метою забезпечення реалізації державної політики у фіскальній, митній сфері і сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, розроблення пропозицій щодо забезпечення їх формування, а також здійснення контролю за дотриманням законодавства у фіскальній, митній сфері і сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та попередження, виявлення, розкриття і усунення правопорушень під час застосування такого законодавства, та його територіальні органи.

Враховуючи проведений нами порівняльно-правовий аналіз законодавства України з питань державної податкової та митної справи, можна констатувати той факт, що Державна фіскальна служба України, як центральний орган виконавчої влади з питань реалізації державної податкової та митної політики, а також державної політики у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, є, в свою чергу, і органом доходів та зборів, і органом стягнення, і контролюючим органом. Влучною з цього приводу є думка О. П. Федотова про те, що такий факт, на перший погляд, може створити уявлення про деяку законодавчу плутанину, оскільки державна податкова та митна справа хоча й об'єднанні єдиною державною фіскальною природою, однак цілі, завдання, організація функціонування митниць та податкових інспекцій є суттєво різними [11, с. 66]. Проте, як ми вважаємо, такі позначення єдиного державного фіскального органу є наслідком законодавчо закріплених напрямків діяльності такого органу та свідчать про його розгалуженість та багатогранність, а тому є допустимими та досить логічними і обґрунтованими.

У зв'язку з тим, що основу діяльності Державної фіскальної служби України складає адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів, а також контроль за правильністю та своєчасністю його здійснення, необхідно, на нашу думку, більш детально дослідити зміст та сутність процесу адміністрування податків, зборів та інших платежів.

Так, пункт 14.1.1-1 статті 14 Податкового кодексу України надає конкретне та чітке визначення процесу адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що являє собою сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів

оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [8].

Окремим аспектам правового регулювання адміністрування податків і збору митних платежів присвячені праці видатних учених різних галузей юридичних знань, таких як: В. Б. Авер'янов, О. О. Бандурка, Д. М. Бахрах, Ю. П. Битяк, А. С. Васильєв, Л. К. Воронова, П. Т. Гега, І. П. Голосніченко, О. Ю. Грачова, Л. М. Доля, Р. А. Калюжний, М. П. Кучерявенко, Н. Р. Нижник, П. С. Пацурківський, В. П. Петков, С. Г. Пепеляєв, В. М. Попович, Д. М. Притика, Т. О. Проценко [12], О. П. Рябченко, Л. А. Савченко, В. В. Цветков та інших дослідників.

У той же час, у наукових працях висвітлюються вкрай різноманітні думки та підходи до розуміння процесу адміністрування податків, зборів та інших платежів, деякі з яких, водночас, вважаємо дуже суперечливими.

Наприклад, С. П. Позняков розглядає поняття адміністрування податків, зборів та інших платежів як процесуальну діяльність не лише уповноважених державних контролюючих органів, але й платників податків щодо реалізації основного податкового обов'язку [13, с. 12].

Проте, повністю погоджуємося із В.Б. Марченко, який звертає увагу на те, що такий підхід суперечить традиційному розумінню адміністрування як діяльності з керування, управління певними процесами з боку спеціально уповноважених державних органів. Віднесення платників податків до категорії адміністративних органів, а їхньої діяльності з реалізації податкового обов'язку до категорії адміністративної діяльності не узгоджується із поняттєвими традиціями адміністративної-правової науки. На думку автора, найдоцільніше податкове адміністрування слід розуміти як реалізацію виконавчої влади, діяльність державно-уповноважених суб'єктів у сфері справляння податків щодо забезпечення виконання податкових зобов'язань [14, с. 121-122].

Так, дійсно, це сама суть природи адміністрування податків, зборів та інших платежів, і на наш погляд, полягає у виконавчій діяльності спеціально

уповноважених органів державної влади з управління процесом наповнення державного бюджету, шляхом здійснення контролю за правильністю, повнотою та своєчасністю нарахування податків, зборів та інших платежів, за правильністю, повнотою та своєчасністю виконання обов'язку по сплаті податків, зборів та інших платежів, а також за погашенням податкового боргу.

Щодо складових частин процесу адміністрування податків, зборів та інших платежів, вважаємо цікавим висновок І. М. Бондаренко про наступні його інститути, як такі складові: податкові консультації, податкові вимоги, оскарження дій та рішень, облік, способи забезпечення виконання податкового обов'язку, способи здійснення податкового контролю [15, с. 148]. З цього висновку можливо побачити, що автор, як і деякі інші науковці, відносить до розуміння процесу адміністрування діяльність платників податків, зокрема, по оскарженню дій та рішень, що не узгоджується із нашою вищенаведеною думкою стосовно цього, так як ми вважаємо, що діяльність платників податків не є адміністративною діяльністю, а тому не може бути складовим інститутом процесу адміністрування. Інші складові інститути адміністрування, вказані автором, є, на наш погляд, досить влучними.

Розкриваючи сутність визначення Державної фіскальної служби України, доречним, також, на нашу думку, буде з'ясування змісту окремих його складових елементів, таких як державна митна політика і державна митна справа, державна податкова політика і державна податкова справа, а також державна політика у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та державна політика у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [16].

Якщо вдатися до положення пункту 1 статті 5 Митного кодексу України, то можна з'ясувати, що державна митна політика – це система принципів та напрямів діяльності держави у сфері захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього

ринку, розвитку економіки України та її інтеграції до світової економіки. Державна митна політика є складовою частиною державної економічної політики.

У пункті 1 статті 7 Митного кодексу України надано визначення державній митній справі, якою є встановлені порядок і умови переміщення товарів через митний кордон України, їх митний контроль та митне оформлення, застосування механізмів тарифного і нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, справляння митних платежів, ведення митної статистики, обмін митною інформацією, ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності, здійснення відповідно до закону державного контролю нехарчової продукції при її ввезенні на митну територію України, запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил, організація і забезпечення діяльності органів доходів і зборів та інші заходи, спрямовані на реалізацію державної політики у сфері державної митної справи. Разом із цим, частина 1 статті 543 цього ж кодифікованого акту нашої держави, містить вказівку на те, що безпосереднє здійснення державної митної справи покладається на органи доходів і зборів, тобто на новостворений єдиний фіскальний орган України [9].

Що стосується поняття державної податкової політики, то слід відмітити, що на законодавчому рівні воно конкретно не закріплене, та поряд з цим, серед науковців існують різні визначення та розуміння державної податкової політики, тому єдиного підходу щодо сутності цього поняття немає.

Наприклад, такий науковець як В. П. Печуляк розглядає державну податкову політику як постійну, організовану, системну, і цілеспрямовану діяльність компетентних державних органів щодо засобів, методів і форм організації системи мобілізації податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та інших цільових фондів, а також їх правову регламентацію з метою забезпечення збалансованості державного бюджету та стимулювання економічного розвитку країни [17, с. 14].

Наведене вищевказаним автором поняття державної податкової політики є, як нам здається, дещо узагальненим, тому пропонуємо більш конкретне визначення державної податкової політики, яким є закріплена на законодавчому рівні діяльність уповноважених органів державної влади, яка виражається у нарахуванні, стягненні і регулюванні податків, зборів та інших соціальних платежів з метою досягнення відповідних задач, якими, зокрема, є наповнення дохідної частини державного бюджету, зменшення податкового розриву та недоїмки, збільшення зайнятості населення держави, підвищення їх економічної активності, зниження рівня інфляції, створення сприятливого інвестиційного клімату тощо.

В свою чергу, абзац 3 пункту 1.1 статті 1 Податкового кодексу України надає нам характеристику державної податкової справи, яка є досить розширеною, але достатньо зрозумілою, та являє собою сферу діяльності контролюючих органів, передбачена цим Кодексом та іншими актами законодавства України, спрямована на формування і реалізацію державної податкової політики в частині адміністрування податків, зборів, платежів [8].

Якщо говорити про державну політику у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, то слід відмітити, що єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, в розумінні пункту 2 статті 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових витрат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [10]. При цьому, як відомо, враховуючи положення названого Закону, з 1 січня 2011 року єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування увібрав до себе усі інші соціальні платежі, а саме: на пенсійне страхування, на страхування від

безробіття, на страхування тимчасової втрати працездатності і на страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

На підставі викладеного, пропонуємо наступне поняття державної політики у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, яким є нормативно закріплена система дій органів доходів і зборів щодо ідентифікації, обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та об'єктів оподаткування, сервісного обслуговування платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у тому числі консультації щодо сплати такого внеску, організації та контролю за своєчасністю та правильністю нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування його платниками.

Поряд з цим, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування слід розуміти, на наш погляд, як систему законодавчо передбачених дій спеціально уповноважених органів державної влади та інших посадових осіб по виявленню, усуненню та попередженню правопорушень під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Загальновідомою є та обставина, що кожен орган державної влади має індивідуальну відмінну рису своєї діяльності, яка характеризує і виділяє його серед інших органів державної влади. Так, без сумніву можна стверджувати про те, що, відмінною особливістю діяльності Державної фіскальної служби України є її фіскальна спрямованість, основною складовою якої, на нашу думку, є формування фінансових ресурсів держави, зокрема наповнення дохідної частини державного бюджету України шляхом нарахування, стягнення та перерахування до бюджету податків, зборів та інших соціальних платежів. У зв'язку з цим, логічним є те, що оцінка ефективності фіскальної діяльності Державної

фіскальної служби України здійснюється за оцінкою ефективності формування фінансових ресурсів держави, тобто наповнення дохідної частини її бюджету.

Цікавою є думка Г.В. Мамонової та О.Г. Рябчука щодо елементів фіскальної ефективності, якими, як вони зазначають, є достатність доходів, мінімізація видатків на збирання доходів і запобігання ухиленню від сплати платежів до бюджету, а також еластичність податкової системи, рівномірне розподілення податків між адміністративно-територіальними одиницями [18, с. 178].

Погоджуємося із такою думкою авторів стосовно окреслених елементів фіскальної ефективності, але, на наш погляд, можна додати ще один, дуже важливий елемент фіскальної ефективності, яким є високий рівень партнерської взаємодії між фіскальним органом та суб'єктами сплати податків, зборів та інших соціальних платежів, результатом якого є відповідний рівень обізнаності своїх прав і обов'язків та економічна активність останніх.

Цікавими є твердження Л. Г. Олейнікової щодо показників результативності фіскальної спрямованості, яка відмічає, що в Україні таким показником є стан виконання надходжень до державного бюджету, у світовій практиці найважливішими показниками результативності є податковий розрив та витрати коштів на справляння податків і зборів. Разом із цим, спеціалісти Міжнародного валютного фонду, як стверджує автор, основним показником фіскальної результативності вважають рівень виконання платниками податкового законодавства [19, с. 48].

Крім того, зауважимо, що поряд із фіскальною спрямованістю діяльності Державної фіскальної служби України не менш суттєвими, як ми вважаємо, є її обслуговуюча, контролююча і правоохоронна спрямованість. Так, обслуговуюча спрямованість діяльності об'єднаного фіскального органу, в основному, полягає у створенні сприятливих умов для сплати податків, зборів та інших соціальних платежів їх платниками та дотримання ними законодавства у податковій, митній сфері та сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування шляхом надання їм якісних послуг у перелічених сферах. У свою

чергу, контролююча та правоохоронна спрямованість діяльності Державної фіскальної служби України безумовно тісно пов'язані між собою та проявляються у контролі за дотриманням населенням держави норм законодавства у податковій, митній сфері та у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування, а також, відповідно, у попередженні, виявленні та усуненні порушень норм законодавства ним у згаданих сферах шляхом вчинення законодавчо визначених дій.

Із вище окресленого випливає відповідний висновок про характер спрямованості діяльності Державної фіскальної служби України, що має чотири складові, серед яких фіскальна, обслуговуюча, контролююча та правоохоронна.

Як і будь-який інший центральний орган виконавчої влади, Державна фіскальна служба України спрямовує діяльність на виконання своїх чітко поставлених завдань, якими, як відомо, є основні напрямки діяльності або впливу на відповідні сфери суспільного життя [20].

Так, пункт 3 Положення про Державну фіскальну службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236, закріплює за органом доходів і зборів два основних завдання його діяльності. Зокрема, першим основним завданням єдиного фіскального органу нашої держави є, на думку українського правотворця, реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за

наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

Так, другим основним завданням згідно пункту 3 Положення про Державну фіскальну службу України, в свою чергу, є внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування: державної податкової політики; державної політики у сфері державної митної справи; державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів [6].

Визначивши основні завдання Державної фіскальної служби України, що відображені в Положенні про нього, пропонуємо визначити два основних способи впливу цього єдиного фіскального органу на відповідно визначені соціальні сфери життя, а саме, по-перше, забезпечення реалізації певної державної політики і здійснення контролю за такою діяльністю, та, по-друге, внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у відповідних сферах.

Здійснюючи дослідження сутності завдань Державної фіскальної служби України та враховуючи, при цьому те, що вказаний центральний орган виконавчої влади створився на базі об'єднання податкових та митних органів нашої держави, завдання та функції яких все ж таки є в деякій мірі різними, доречно, на нашу думку, окремо звернути увагу на конкретні завдання органів

доходів і зборів при здійсненні державної митної справи та державної податкової справи.

Слід відмітити, що на законодавчому рівні чітко врегульовані основні завдання органів доходів і зборів при здійсненні лише державної митної справи, які, враховуючи положення статті 544 Митного кодексу України, є наступними:

1) забезпечення правильного застосування, неухильного дотримання та запобігання невиконанню вимог законодавства України з питань державної митної справи;

2) забезпечення виконання зобов'язань, передбачених міжнародними договорами України з питань державної митної справи, укладеними відповідно до закону;

3) створення сприятливих умов для полегшення торгівлі, сприяння транзиту, збільшення товарообігу та пасажиропотоку через митний кордон України, здійснення разом з митними органами інших держав заходів щодо удосконалення процедури пропуску товарів, транспортних засобів через митний кордон України, їх митного контролю та митного оформлення;

4) здійснення митного контролю та виконання митних формальностей щодо товарів, транспортних засобів комерційного призначення, що переміщуються через митний кордон України, у тому числі на підставі електронних документів (електронне декларування), за допомогою технічних засобів контролю тощо;

5) аналіз та управління ризиками з метою визначення форм та обсягів митного контролю;

6) забезпечення справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених цим Кодексом, Податковим кодексом України та іншими актами законодавства України, організація застосування гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодія з банківськими установами та незалежними фінансовими посередниками, що надають такі гарантії;

7) застосування передбачених законом заходів митно-тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, здійснення контролю за дотриманням усіма суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та громадянами встановлених законодавством заборон та обмежень щодо переміщення окремих видів товарів через митний кордон України; здійснення заходів щодо недопущення переміщення через митний кордон України товарів, на які встановлені заборони та/або обмеження щодо переміщення через митний кордон України, а також товарів, які не відповідають вимогам якості та безпеки;

7-¹) здійснення державного експортного контролю в межах повноважень, покладених на органи доходів і зборів відповідно до цього Кодексу та інших законів України;

8) здійснення контролю за дотриманням правил переміщення валютних цінностей через митний кордон України;

9) сприяння захисту прав інтелектуальної власності, вжиття заходів щодо запобігання переміщенню через митний кордон України товарів з порушеннями охоронюваних законом прав інтелектуальної власності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів;

10) запобігання та протидія контрабанді, боротьба з порушеннями митних правил на всій митній території України;

11) здійснення в межах повноважень, визначених цим Кодексом, контролю за діяльністю підприємств, які надають послуги з декларування товарів, перевезення та зберігання товарів, що переміщуються через митний кордон України чи перебувають під митним контролем, та здійснюють інші операції з такими товарами, надання дозволів та видача ліцензій на здійснення зазначених видів діяльності; видача сертифікатів уповноваженого економічного оператора;

12) ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності;

13) ведення митної статистики та обмін даними митної статистики з митними органами інших країн;

14) проведення верифікації (встановлення достовірності) сертифікатів про походження товарів з України та видача у випадках, встановлених чинними міжнародними договорами, сертифікатів походження;

15) здійснення обміну документами та інформацією (у тому числі електронною) з іншими державними органами України, митними, правоохоронними та іншими органами іноземних держав;

16) впровадження, розвиток та технічне супроводження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій в державній митній справі, автоматизація митних процедур, надання підприємствам послуг електронного цифрового підпису;

17) здійснення міжнародного співробітництва у сфері державної митної справи, залучення зовнішніх ресурсів для забезпечення діяльності органів доходів і зборів;

18) кінологічне забезпечення діяльності органів доходів і зборів;

19) управління об'єктами інфраструктури органів доходів і зборів, розбудова митного кордону;

20) здійснення інших визначених законом повноважень, покладених на органи доходів і зборів [9].

Що стосується завдань органу доходів і зборів при здійсненні реалізації державної податкової політики, то на законодавчому рівні завдання податкових органів нашої держави були закріплені у статті 2 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», який втратив чинність у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні у 2012 році, проте в той же час існує велика кількість наукових праць, присвячених визначенню та дослідженню різних напрямків роботи податкових органів України.

В свою чергу, ми пропонуємо відокремити наступні найголовніші, на нашу думку, завдання органу доходів і зборів при реалізації державної податкової

політики та здійсненні державної податкової справи, розподіливши їх на такі три основні групи.

Так, до першої групи, на наш погляд, відноситься управління процесом наповнення державного бюджету. До складу цієї групи входять наступні завдання органу доходів і зборів при здійсненні державної податкової справи та реалізації державної податкової політики:

1) забезпечення контролю за правильністю, повнотою та своєчасністю обчислення та нарахування податків, зборів та інших платежів;

2) забезпечення контролю за правильністю, повнотою та своєчасністю виконання обов'язку по сплаті податків, зборів та інших соціальних платежів;

3) збір нарахованих податків, зборів та інших соціальних платежів, тобто контроль за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, та інших платежів;

4) контроль за погашенням податкових боргів та недоїмок платниками податків, зборів та інших платежів.

До другої групи ми відносимо забезпечення фіскальними органами підвищення рівня обізнаності населення при застосуванні ними норм законодавства у сфері оподаткування. В рамках вказаної групи вважаємо необхідним виділити такі завдання:

1) надання консультацій у сфері оподаткування;

2) здійснення якісного сервісного обслуговування платників податків під час виконання ними своїх обов'язків по сплаті податків, зборів та інших соціальних платежів, а також надання інших, установлених законом, послуг;

3) розроблення та прийняття відповідних нормативно-правових актів і методичних рекомендацій в порядку, передбаченому чинним законодавством України;

4) розроблення та внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства України.

А третю групу позначимо як забезпечення контролю за додержанням положень чинного податкового законодавства України, до якої відносимо

наступний перелік основних завдань органу доходів і зборів при здійсненні державної податкової справи та реалізації державної податкової політики:

1) попередження, виявлення та усунення правопорушень під час застосування норм чинного податкового законодавства України;

2) запобігання злочинам, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Як нам здається, таке згрупування завдань органу доходів і зборів при здійсненні державної податкової справи та реалізації державної податкової політики упорядковує розуміння та полегшує сприйняття основних напрямків впливу цього органу на відповідні сфери суспільних відносин.

Підсумовуючи вищевикладене, треба наголосити на тому, що самими пріоритетними завданнями для Державної фіскальної служби України, як органу, що створився на базі об'єднання податкових та митних органів, на наш погляд, мають стати перш за все ті завдання, які спрямовані на поліпшення інвестиційного клімату України в цілому з метою підвищення рівня економіки нашої країни.

У зв'язку з цим, вважаємо, що основними завданнями Державної фіскальної служби України, спрямованими на забезпечення поліпшення інвестиційного клімату в Україні, є наступні:

1) підвищення ефективності системи протидії тіньовому сектору економіки;

2) підвищення ефективності системи протидії корупції;

3) мінімізація людського фактору в процесі адміністрування податків, зборів, інших соціальних платежів;

4) наповнення державного бюджету шляхом консолідації всіх податків, зборів, платежів та забезпечення зростання надходжень до нього;

5) забезпечення оптимізації процедур сплати податків і скорочення часу, що на це витрачається;

6) посилення та зміцнення контролю над податковими платежами бізнесу;

7) підвищення ефективності боротьби з податковими ямами, контрабандою та порушеннями митних правил [21, с. 173].

З метою здійснення всебічного дослідження місця та ролі Державної фіскальної служби України у системі державного механізму слід врахувати сутність функціонування самого механізму сучасної Української держави.

У науковій літературі існують різні тлумачення державного механізму, різні погляди на його вузьке та широке розуміння, складові елементи тощо. Так, на думку Л. І. Спірідонова, державний механізм – це система органів держави, «за допомогою яких вона здійснює державну владу і реалізує свої функції» [22, с. 66]. Але, не можна не погодитися із В. Сухонос, який звертає увагу на те, що звуження поняття державного механізму лише до апарату держави не дає остаточної відповіді на запитання про зміст поняття державного механізму, оскільки науковці не мають єдиної думки щодо того, які саме органи державної влади утворюють її апарат. Разом із цим, автор наголошує на тому, що і державний механізм, і його складова – державний апарат можуть розглядатися як система функціонування органів, установ та організацій, практична реалізація ними функцій держави [23, с. 19].

У нашому же розумінні головною суттю механізму держави передусім є безперервна та тісна взаємодія державних органів і установ, що створені та функціонують задля досягнення завдань держави та виконання його функцій. Треба визнати, що дієвість державного механізму прямо залежить від безперебійного і правомірного функціонування системи державних органів та установ і злагодженості їх взаємодії між собою.

Визначаючи місце Державної фіскальної служби України у державному механізмі, необхідно відмітити те, що єдиний фіскальний орган доходів і зборів є дуже важливим органом в системі державного апарату та невід'ємним складовим елементом українського державного механізму, оскільки взаємодіє у ньому з іншими державними органами і установами, по-перше, як центральний орган виконавчої влади, який наділений владними повноваженнями та здійснює управління у державі та суспільстві, по-друге, як орган, що здійснює реалізацію

відповідної державної політики та вносить пропозиції щодо її формування; по-третє, як державний орган, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, по-четверте, як орган спеціальної галузевої компетенції, зокрема з питань податкової, митної політики та політики у сфері адміністрування єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

З приводу особливості місця органів виконавчої влади у системі суб'єктів адміністративного права ми повністю підтримуємо позицію А. С. Спаського. Адже згаданий автор говорить про те, що, по-перше, органи виконавчої влади є основними (після Президента України) функціонально-галузевими носіями виконавчої влади в державі і статус органу виконавчої влади закріплюється за ними в нормативному порядку; по-друге, є найважливішою складовою органів державного управління і державного апарату в цілому (як відомо, державний апарат, крім органів державного управління, поєднує управлінські структури законодавчої влади, органи правосуддя, прокуратури та інші державні органи); по-третє, вони об'єднані єдиним керівництвом і підпорядкуванням, внаслідок чого діють узгоджено і цілеспрямовано; по-четверте, кожен з органів даної системи наділений державою специфічною компетенцією у сфері державного управління і реалізації виконавчої влади; по-п'яте, система органів виконавчої влади справляє регулюючий вплив на всі сфери державного і суспільного життя; по-шосте, в рамках своєї компетенції органи виконавчої влади самостійні в організаційному та функціональному відношеннях; по-сьоме, здійснюється специфічний вид державної діяльності, яка за своїм юридичним змістом є виконавчо-розпорядчою [24, с. 135].

Звісно, в системі вітчизняного державного механізму Державна фіскальна служба України, як центральний орган виконавчої влади, активно та плідно взаємодіє з різними державними органами усіх гілок влади, проте найбільш тісний зв'язок єдиний фіскальний орган при здійсненні своєї виконавчо-розпорядчої діяльності має із Міністерством фінансів України, оскільки цей орган здійснює формування державної податкової політики та державної митної

політики, які реалізовує єдиний орган доходів і зборів та вносить пропозиції щодо їх формування. І саме тому, про що раніше вже йшлося, діяльність Державної фіскальної служби України з липня 2015 року спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів [7].

Важко переоцінити роль Державної фіскальної служби України в системі державного механізму, адже діяльність Державної фіскальної служби України спрямована на забезпечення та підтримання якісного та динамічного розвитку пріоритетних та стратегічних напрямків нашої держави, а саме консолідації фінансових ресурсів держави, підтримання її економічної стабільності, покращення інвестиційного клімату в країні з метою підвищення показників залучення іноземних інвестицій у вітчизняні галузі держави, а також забезпечення сприятливих умов для виконання платниками податків, зборів та інших платежів свого податкового обов'язку, підвищення обізнаності серед населення податкового і митного законодавства та законодавства у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також боротьба з порушеннями норм цих законодавств.

І наприкінці, варто погодитися із І. Санжаревською, за якою місія органу доходів і зборів полягає в тому, щоб адмініструвати податки, збори, митні платежі та єдиний соціальний внесок, надавати послуги громадянам і бізнесу та, як наслідок, забезпечувати наповнення дохідної частини бюджету, створювати умови для розвитку підприємництва й міжнародної торгівлі [25, с. 50]. При цьому, автор впевнена, що сучасні технології, наукові розробки та зарубіжний досвід є складовими функціонування єдиного фіскального та митного органу. Однак необхідно зауважити, що окреслені автором складові є невід'ємними та нероздільними складовими функціонування єдиного фіскального та митного органу та саме у безперервній та тісній взаємодії між собою вони призведуть до ефективного результату функціонування згаданого органу.

Поряд із цим, Р. Сазонов влучно, на наш погляд, акцентує увагу на тому, що європейський тренд, який активно реалізується в Україні силами єдиного фіскального органу – це орієнтація на сервіс, зменшення податкового тиску,

відмова від безпідставного втручання у діяльність підприємців, припинення шахрайських дій в оподаткуванні, лібералізація правил та умов ведення бізнесу в Україні [26, с. 56].

Таким чином, слід підкреслити, що в українських реаліях злиття податкової та митної служб в одне відомство, на яке покладене ще й адміністрування єдиного соціального внеску, створило Державну фіскальну службу України як дуже впливовий урядовий орган з широкими можливостями та повноваженнями в сфері податків і митного контролю, з правоохоронною функцією, а також функцією валютного контролю.

1.2. Інституалізація Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики

В останні роки особливий інтерес науковців щодо діяльності Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики привертає такий соціальний феномен, як її інституалізація.

Так, серед таких дослідників предметної інституалізації означених державних податкових та митних органів є, наприклад, О. В. Мажула з науковою розвідкою у 2014 році процесу інституціоналізації митної безпеки як важливої складової економічної безпеки держави [27], М. О. Сухорукова з дослідженням глобальної інституалізації як фактору формування національної фіскальної політики [28, 29], С. М. Юрій з аналізом становлення та розвитку податкової системи України [30], Н. А. Липовська з управління інституціональним розвитком Державної митної служби України та державної служби України [31, 32], В. А. Живицький з розвідкою інституціоналізації державної податкової служби України як процесу формування правового

інституту [33] та інші науковці. І, як видно, названі вчені особливе значення та перевагу в своїх наукових дослідженнях надають саме процесу інституалізації означених органів.

Разом із тим, серед науковців все ще існує певне термінологічне розходження щодо вживаних базових і супутніх понять. При цьому, Великий тлумачний словник сучасної української мови за редакцією В. Т. Бусел, надає тільки поняття інституціоналізації – як процесу «розвитку стійких і формальних зразків поведінки людини, які складають інститут» [34, с. 507]. Хоча, тут слід також зважити й на іншу синонімізацію досліджуваного поняття інституалізації – а саме, як на «процес визначення та закріплення соціальних норм, статусів і ролей, приведення їх у систему, яка здатна діяти в напрямку задоволення певної суспільної потреби» [35]. Останнє прямо дозволяє найбільш системоутворюючою ознакою вважати таку, як поява спеціальних закладів, у яких відбувається оформлення соціальної групи, для якої певна діяльність стає професійною, та зміна якості самої діяльності, яка стає ролевою, цілеспрямованою, ієрархічною.

Але, як на нас, також треба зважити на подане у Великому тлумачному словнику сучасної української мови визначення й іншого слова – інститут, під яким подається «сукупність правових норм у якій-небудь сфері суспільних відносин» [34, с. 507]. Його дещо конкретизує Ю. М. Клапків, зазначаючи, що «буття інституту включає в себе цілісність (єдність), загальну просторово-часову форму культури і інституалізації, тобто процеси, які безпосередньо забезпечують універсальність соціальних інститутів, в результаті чого інститут можна представити як функціональну організацію, яка забезпечує наявність конкретної системи однорідних інститутів як своєю змістовною основи» [36].

Зазначимо, що з огляду на значно більшу наукову змістовність, нам більше до вподоби поняття інституційного середовища, під яким, як зазначає О. О. Ляховець, розуміють «системи інститутів, які й визначають особливості або умови, в котрих функціонують ринкові агенти», і яке структурно може включати як обов'язкові формальні, так і неформальні інститути, без яких

реалізація будь-яких реформ неможлива, так і специфічні, що обумовлюються історичними, економічними та політичними особливостями розвитку кожної окремої економіки. Структура інституційного середовища має сприяти модернізаційним перетворенням [37, с. 114–115].

Щодо безпосередньо інституалізації, то як зазначають вчені, це «1) процес закріплення громадських (політичних, соціальних, економічних, духовних) відносин в нормах (правилах, санкції тощо) права і (або) моралі; 2) формалізація і впорядкування процесів виробництва, організації політичних відносин, що ведуть до відтворення політичної системи суспільства, відтворення сформованих суспільних (політичних, соціальних, економічних, духовних) відносин» (переклад на укр. мову наш. – Авт.) [38]. Сьогодні взагалі неважко поширення, як на нас, набувають такі штучні ознаки інституалізації, як конфліктна, корпоративна, подвійна, кінцева тощо. І навпаки, певний сенс можна углядіти в наукових дослідженнях М. О. Сухорукової щодо глобальної інституалізації у формуванні національної фіскальної політики [28, 29].

Тому певну спробу в порозуміння в досі існуюче довільне трактування термінів, що аналізуються, вносить раніше згаданий Ю. М. Клапків у дослідженні концептуалізації поняття інституту та інституалізації для ринку фінансових послуг [36]. Тим не менш, він принаймні двічі вживаючи поняття «інституалізація», до того ж, ще й винесене у назву дослідження, в самому ньому оперує виключно поняттям «інституціоналізація», що не є логічним. А в цілому, зважаючи на думки вчених, вважаємо за можливе в дослідженні інституалізації Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики прийняти обидва поняття за синонімічні, до того ж, й виходячи з ідентичності їх перекладу на англійську мову як «institutionalization».

Це можна вважати ключовим в розумінні важливості науково обґрунтованих підходів до розуміння інститутів та інституалізації саме органів державної влади – як зазначає Т. О. Кулішенко, в «основі механізму інституціоналізації влади лежить динаміка співвідношення ресурсного

забезпечення суб'єктів конкурентної боротьби за перерозподіл влади в суспільстві, а також закріплення асиметричності обміну ресурсами, в результаті чого більш висока цінність ресурсів домінуючого актора підтримується за допомогою влади і штучного обмеження цінності ресурсів підвладних». Вчена тут же пропонує визначати «інституціоналізацію влади» як безперервний процес адаптації комплексу форм організаційного та нормативного закріплення соціальних відносин, пов'язаних із здійсненням влади, до змін в розстановці сил ресурсозабезпечення суб'єктів [39].

Інший дослідник, І. Д. Хутінаєв, розкриває такі важливі елементи інституціоналізації органів державної влади: «1) одним з необхідних умов появи інститутів державної влади служить відповідна соціальна потреба; 2) державний інститут утворюється на основі державно-правових і адміністративних зв'язків, взаємодій і відносин конкретних осіб, індивідів, соціальних груп, органів державної влади. Державні інститути розглядаються як організовані соціальні системи, що характеризуються стійкістю структури, інтегрованість їх елементів і визначеною мінливістю їх функцій; 3) важливим елементом інституціоналізації є організаційне оформлення інституту. Державний інститут являє собою сукупність осіб, установ, забезпечених певними матеріальними засобами і виконують певну соціальну функцію» (переклад на укр. мову наш. – Авт.) [40, с. 13].

І трохи далі вчений зазначає, що тут мають вирішуватись такі головні завдання: «1) аналіз функціональних завдань органів державної влади, їх структурних підрозділів...; 2) перехід до сучасних методів фінансування та бюджетного менеджменту, орієнтованим... на виконання функцій і досягнення результатів...; 3) розвиток адміністративних регламентів...; 4) вдосконалення структур органів державної влади...; 5) вдосконалення функціонального розподілу органів державної влади; 6) розширення самостійності державних органів у використанні бюджетних асигнувань; 7) скорочення чисельності та залучення на Державну службу найбільш ефективних працівників...; 8) удосконалення системи документообігу на базі єдиних стандартів, розвиток

електронного документообігу; 9) раціоналізація і спрощення процедур взаємодії державного апарату...; 10) забезпечення інформаційної відкритості державних органів, прийняття нормативних актів...; 11) вдосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації кадрів державних службовців» (переклад на укр. мову наш. – Авт.) [40, с. 37–38].

На нашу думку, наданий І. Д. Хутінаєвим перелік елементів та головних завдань є обов'язковим у визначенні інституалізації будь-якого центрального органу виконавчої влади, в тому числі, й Державної фіскальної служби України.

Тому будемо дотримуватись такого визначення поняття «інституалізація» як похідного за сенсом поняття інституційного середовища – як передусім ускладнений, поетапний та, як правило, тривалий суспільний процес виникнення, формування, становлення та розвитку окремого соціального інституту (елементу) суспільства, а у питанні, що розглядається – процес виникнення, формування, становлення та розвитку конкретного єдиного державного органу з реалізації державної політики щодо податків і зборів, митних та інших платежів [41].

Такий підхід є цілком виправданим, оскільки Державна фіскальна служба України безпосередньо відноситься до категорії центральних органів виконавчої влади. І відповідно до цього розглянемо процес інституалізації сучасної Державної фіскальної служби України, до того ж, спираючись на теоретично визначені П. Толбертом (Tolbert P. S.) і Л. Зучкер (Zucker L. G.) етапи інституціоналізації – інновацію, призвичаєння, об'єктивізацію і седиментацію [42, с.182] та висунуті С. А. Романюк засади функціональної інституалізації [43].

Станом на сьогодні інституалізацію Державної фіскальної служби України пропонуємо розглядати в двох напрямках: структурно-функціональному – як появу, становлення та розвиток системної організації податкових та митних органів, та процесно-орієнтованому – як діяльність означених органів, орієнтовану на кінцевий результат. Наприклад, до

безумовних позитивів процесно-орієнтованого напрямку інституалізації ДФС можна віднести якісну зміну форм і методів її діяльності. Такий підхід у повній мірі відповідає принципам загальної теорії управління і вже отримав певну реалізацію в наукових працях ряду науковців. Так, М. О. Сухорукова зазначає, що «на початку трансформаційного періоду інституалізація процесу формування податкової системи України полягала в необхідності створення Державної фіскальної служби (ДФС) як організаційно-правового механізму. Її головною метою було забезпечення поступового переходу до ринкової економіки та ринкових методів адміністрування податків шляхом відмови від радянських зразків оподаткування громадян за місцем роботи. Відповідно до цих завдань визначалася організаційна структура органів ДФС, її повноваження, функції, організація та контроль за дотриманням визначеного законом порядку справляння податків, зборів» [28].

Вона ж, наприклад, разом із співавтором, вбачає інституалізацію в появі зовнішньої інтеграційної функції податків, спрямованої на регулювання зовнішньоекономічних та зовнішньоторговельних операцій; уніфікації прямого оподаткування, скорочення процесу податкового реформування тощо. До речі, саме М. О. Сухорукова та І. В. Педь активізують наукові дослідження проявів глобальної інституалізації фіскальної політики у світовій системі господарства [29], щодо чого глобалізацію раніше ми віднесли як поширювану ознаку інституалізації. В свою чергу, В. А. Живицький інституціоналізацію державної фіскальної служби України розглядає як правовий інструмент в гармонізації відносин держави і платників податків [44].

В цілому, аналіз рівня наукових досліджень та результатів практичної діяльності податкових і митних органів держави дозволяють висунути тезу про адекватність перебігу управління процесом інституалізації Державної фіскальної служби України базовим принципам механізму держави.

Як відомо, наповнення державного бюджету відбувається шляхом збору податків та інших соціальних платежів. Абсолютно зрозуміло, що цей процес завжди перебував і перебуває під постійним та щільним контролем держави,

оскільки від рівня наповненості державного бюджету залежить рівень матеріально-фінансового забезпечення органів державного апарату, соціальний рівень життя і розвитку держави в цілому, її економічна та фінансова стабільність.

Звичайно, що об'єднання митної і податкової служб України в єдиний фіскальний орган, який нестиме усю повноту відповідальності за процес адміністрування податків, зборів та інших соціальних платежів, було значущою інституційною зміною і свідчило про прагнення нашої держави удосконалити та встановити більш посиленій контроль за формуванням державного бюджету, слідуючи вже перевіреним і достатньо вдалим шляхом багатьох європейських країн.

З цього приводу безумовно слід погодитися з Н. Л. Тишковською, яка стверджує, що в сучасних умовах нестабільності та кризових явищ постає потреба у створенні ефективної системи оподаткування, що, в свою чергу, спонукає поглянути у минуле, щоб не допустити низки помилок сьогодні [45, с. 78].

Відомо, що сучасне реформування податкової та митної систем в Україні є однією із головних проблем функціонування державного механізму та інституту державного управління в цілому. Тому вирішення цієї проблеми сьогодні, безперечно, набуває нових ознак лише у разі детального дослідження еволюційних шляхів становлення і функціонування національних податкової та митної систем, аналіз переваг і недоліків цих шляхів, а також врахування їх при формуванні сучасних податкової і митної політик в державі.

Слід підкреслити, що податкові та митні органи України пройшли дуже довгий історичний шлях свого становлення і розвитку, починаючи від різноманітних теоретичних підходів, розроблених вченими-науковцями, й закінчуючи їх практичною реалізацією у житті. Враховуючи відомі історичні факти, треба визнати, що такі шляхи були зовсім не простими із досить різноманітними наслідками для держави. У зв'язку з цим, під час комплексного перетворення вітчизняних податкових та митних органів, зокрема, шляхом їх

інтеграції в єдине профільне відомство, необхідним, на наш погляд, є більш поглиблене вивчення та використання історичного досвіду еволюції податкових і митних органів України, а також дослідження і аналіз сучасної історії вже самого процесу поєднання окреслених органів.

Зокрема, історичний аспект становлення і розвитку національних податкових органів був предметом дослідження різних науковців, серед яких: Ф. О. Ярошенко, В. Вишнецького, В. Р. Жвалюк, В. А. Іващенко, Н. Л. Тишковська, І. І. Подік, В. Л. Павленко, А. В. Ткаченко, Є. А. Опря, О. О. Дячок, В. Андрущенко, К. Г. Синиченко та інші. Вивченням та висвітленням історії формування і розвитку національних митних органів займалися такі автори, як: В. К. Ковальський, А. В. Бредіхин, С. Я. Русенко, В. Т. Комзюк, В. В. Прокопенко, О. О. Дячок, Г. Л. Карпенко, Л. В. Деркач та інші. На деякі аспекти нещодавно розпочатого процесу трансформації українських податкових і митних органів та створення єдиного фіскального органу було приділено увагу такими вченими-правознавцями, як О. П. Федотовим, С. В. Ківаловим, В. В. Прокопенко тощо.

Так, податкова і митна системи, як правило, розпочинають своє існування поряд із виникненням самого інституту держави як необхідні її елементи. Відомо, що історичні еволюційні процеси податкових та митних органів, зокрема, нашої держави, відбувалися окремо одні від інших, однак, при цьому, ці процеси завжди були тісно взаємопов'язані між собою, адже основне призначення і податкових і митних органів ще з далеких часів полягає у захисті та підтриманні економічних інтересів держави. До цього ж характер податку та мита, їх роль та призначення певним чином завжди залежали від економічного і політичного устрою конкретної держави, що простежується і дотепер.

Такі українські вчені, як Ф. О. Ярошенко зі співавторами вважають, що етапами еволюційного шляху інтеграції, зокрема, податків до економіки нашої держави слід розглядати такі: 1) найдавніша система податків Київської Русі (IX–XIII ст.); 2) грошова, натуральна данина, панщина та інші податки Литовсько-Польської доби (поч. XIV ст.); 3) податкова система Козацької

держави (1648–1654 рр.); 4) московсько-російська податкова система (середина XVI-поч. XX ст.); 5) податкова система за часів радянської влади (1917–1991 рр.); 6) становлення і розвиток податкової системи України (1991–2001 рр.); 7) модернізація державної податкової служби України [46].

Що стосується еволюції становлення та інституційного розвитку українських митних органів, влучним слід вважати зауваження такого вченого, як С. В. Гріх, що митна справа в Україні має багатовікову історію, яка потребує спеціального дослідження [47, с. 3].

Так, А. В. Кольбенко розглядає класифікацію періодів розвитку митної справи відповідно до етапів розвитку самої української державності та виділяє п'ять періодів її розвитку: митна справа Київської Русі (VIII–XIII ст.); митна справа Козацької держави (1648–1778 роки); митна політика УНР та ЗУНР (1917–1919 роки); діяльність митних установ у структурі радянського державного апарату (відносна організаційна відокремленість митних установ України в 1917–1923 роки; поступова централізація митних органів у 1924–1963 роки; повна централізація радянських митних установ у 1964–1990 роки); митна справа незалежної України (16 липня 1990 р. – 12 грудня 1991 р. – пошук і формування організаційного і правового базису для функціонування митної системи в умовах незалежності, з 12 грудня 1991 р. – удосконалення митної системи України) [48, с. 6–7].

Поряд із цим, А. В. Мазур дослідив історичне становлення органів у сфері митної справи і функціонування митних установ у складі радянського державного апарату, коли територія України знаходилась у складі СРСР, та, в результаті, запропонував виділити наступні основні інституційні періоди: 1) 1917–1923 роки – пріоритетність охоронної функції над контрольною; 2) 1924–1927 роки – рецепція норм митних статутів, запровадження митного нагляду як основного суб'єкта контрольної діяльності; 3) 1928–1963 роки – поступове нівелювання контрольної функції митних установ, зведення її до контролю за дотриманням державної монополії у сфері зовнішньої торгівлі; 4) 1964-перша

половина 1991 р. – повна централізація радянських митних органів та формалізація їх контрольної функції [49, с. 40].

Таким чином, можна дійти до передбаченого висновку, що залежно від того чи іншого критерію, який покладений в основу дослідження, розроблено багато класифікацій етапів, періодів, стадій виникнення та розвитку українських податкових та митних органів, початок історії яких пов'язується з історією Київської Русі та які розвиваються у тісній взаємодії та паралельно розвитку української державності у часових рамках. Цікавою в цьому науковому розрізі є, наприклад, дисертаційне дослідження В. В. Утвенко щодо процесу формування української фіскальної системи в добу Гетьманщини у другій половині XVII – початку XVIII ст., де зазначалось, що «гетьманська адміністрація вживала ряд заходів, які були спрямовані на поліпшення матеріального становища населення, зменшення тягара фіскальної системи, чого не спостерігалось в Московській державі та Речі Посполитій» [50].

І знову повертаючись до базового змісту поняття інституційного середовища у сфері державної фіскальної та митної політики, то воно, на нашу думку, в цілому становить сукупність офіційних та неофіційних норм, законів, формальних і неформальних правил, обмежень, санкцій, засобів, установ, принципів, норм, а також мету діяльності тощо в зазначеній сфері. На жаль, В. А. Живицький в роботі [33] в збиток безпосередньому, більш предметному дослідженню інституціоналізації державної податкової служби України як процесу формування правового інституту, фактично обмежився переважно аналізом поняття, видів та загальних соціальних ознак інституту.

І, як складову ознаку інституційного середовища та інституалізації, раніше вже названий Ю. М. Клапків під інновацією подає технологічні або законодавчі зміни в оточенні організації; під призвичаєнням – передінституціоналізаційний етап утворення нових рішень як реакції на виникаючі зміни; під об'єктивізацією – є поліінституціоналізаційний етап поширення і закріплення нових структур; під седиментацією – повне поширення нових структур [36].

Розкриваючи перебіг інституалізації Державної фіскальної служби України, слід зазначити, що ним є не тільки процес створення, становлення, функціонування та розвитку єдиного фіскального органу, але ще й обов'язковий процес його нормативного закріплення та визнання державою з метою формування державного бюджету, забезпечення економічної стабільності та економічної безпеки нашої держави.

Тому, враховуючи ті обставини, що Державна фіскальна служба України виникла шляхом злиття Державної податкової служби України та Державної митної служби України, більш поглиблено дослідимо процес інституалізації єдиного органу доходів і зборів як інституційного середовища у сфері державної фіскальної та митної політики в історичних межах створення та розвитку податкової та митної служб, що об'єдналися. Тим більш, що застосування, на наш погляд, перспективних принципів функціональної інституалізації С. А. Романюка [43] в такому порівняльно-правовому дослідженні дозволяє оцінити недоліки організаційно-функціональної структури колишньої податкової та митної систем, а також сучасної Державної фіскальної служби України, та внести корективи в кінцеву модель регулювання сферою державної фіскальної та митної політики [51].

Слід зазначити, що з проголошенням Україною незалежності в 1991 році, в свою чергу, розпочалося формування та становлення українських національних податкової і митної служб. Вважаємо за можливе погодитись із А. В. Ткаченко, який наголошує на тому, що формування податкової системи збігається у часі зі становленням державності, що стало обмежувальним фактором, адже застосування «запозичених» форм оподаткування, які працюють лише в умовах сильної правової держави, можуть гальмувати процес становлення економіки. Також автор зазначає, що фактично розвиток вітчизняної податкової системи, як він вважає, умовно можна поділити на чотири етапи: 1 етап – 1991–1993 рр., 2 етап – 1994–1999 рр., 3 етап – 2000–2009 рр., 4 етап – 2010 – наш час [52, с. 128–129].

І, навпаки, С. М. Юрій вважає, що «цілеспрямоване формування власної податкової системи в Україні почалося з 1992 року. Умовно інституційний процес становлення податкової системи в Україні можна поділити на три етапи: I етап – 1991–1993 роки; II етап – 1994–1999 роки; III етап – 2000 р. – по сьогоднішній день» [30]. Але, як можна побачити, «етапізація» розвитку вітчизняної податкової системи за А. В. Ткаченко та С. М. Юрієм різниться його сприйняттям саме з початку 2000 року, що є дивним, зважаючи на те, що такі оцінки були надані вченими майже синхронно, відповідно, у 2013 та 2014 роках. Зважаючи на сьогоднішні реалії, ми більш схильні до проведення більш виваженого дослідження у визначенні етапів.

Слід зазначити, що зародження Державної податкової служби незалежної України відбулося з прийняттям Постанови Ради Міністрів УРСР від 12 квітня 1990 року № 74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» [53], відповідно до якої вказана служба створювалась як структурний підрозділ Міністерства фінансів та мала своєю основною метою забезпечення бюджетних надходжень до Державного бюджету та контроль за виконанням платниками податків свого податкового обов'язку.

Так, відповідно до згаданої Постанови, в системі Міністерства фінансів Української РСР створювалася державна податкова служба у вигляді Державної податкової інспекції Міністерства фінансів УРСР, державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах. При цьому, державні податкові інспекції підпорядковуються вищестоящим інспекціям.

Натомість правові основи, статус та функції державної податкової служби в Україні були врегульовані Законом Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР», що був ухвалений 4 грудня 1990 року № 509–XII [54], в силу якого державна податкова служба в Українській РСР створювалася вже при Раді Міністрів Української РСР у складі Головної державної податкової інспекції Української РСР і державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах.

Законом України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 07 липня 1992 року № 2555–XII [55], у назві та тексті Закону слово «Українській РСР» було замінено словом «Україні», а також в котрий раз внесені відповідні зміни до структури державної податкової служби в Україні, згідно яких остання знову повертається до сфери впливу Міністерства фінансів України у вигляді Головної державної податкової інспекції України та державних податкових інспекцій по Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

Таким чином, можна побачити, що на цій стадії еволюції українських податкових органів провідну роль в її системі займають державні податкові інспекції. Крім цього, незважаючи на те, що вперше за історію української незалежності вони були виділені у самостійну єдину структуру, проте ще продовжували знаходитися у складі та підпорядкуванні спочатку Міністерства фінансів Української РСР, згодом Ради Міністрів Української РСР, а потім знову Міністерства фінансів України.

Разом із тим, треба відмітити те, що у такому форматі державна податкова служба України пробула досить недовго. Адже, 22 серпня 1996 року, з метою посилення контролю за справлянням податків, зборів та інших платежів, Президентом України був підписаний Указ № 760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» [56], відповідно до якого державна податкова служба в Україні стала центральним органом виконавчої влади України із вертикальною структурою державного управління та вийшла зі сфери впливу Міністерства фінансів.

На цьому етапі розвитку українських податкових органів спостерігаємо таке явище, як ліквідація податкових інспекцій, на заміну яким утворюються Державна податкова адміністрація України та державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

Чергові зміни у структурі українських податкових органах відбулись з прийняттям Указу Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 «Про

оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади», за яким почався етап реорганізації Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України [57]. Крім цього, на виконання прийнятого Указу та відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.12.2010 р. № 2219 «Про утворення комісій з проведення реорганізації та ліквідації деяких центральних органів виконавчої влади» [58] була створена відповідна комісія з проведення реорганізації Державної податкової адміністрації України.

Так, в результаті такої реорганізації та в силу Положення про Державну податкову службу України, затвердженого Указом Президента України від 12 травня 2011 року № 584/2011 [59], українські податкові органи знову увійшли до сфери впливу Міністерства фінансів України, як на самому початку свого розвитку. Адже, з цього часу діяльність такого центрального органу виконавчої влади, як Державна податкова служба України, спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністерство фінансів України.

Крім цього, внаслідок такої інституційної реорганізації, відтепер до складу системи органів новоствореної служби входять центральний апарат та територіальні органи – державні податкові служби в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, округах (на два і більше регіони), державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонні, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції.

Проте, 21 вересня 2011 року в системі українських податкових органів відбулися суттєві зміни – з прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України № 981 «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» [60], в силу норм якої державні податкові адміністрації усіх рівнів, зокрема в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі, державні податкові інспекції у районах, містах, районах у містах, спеціалізовані державні податкові інспекції, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції, були реорганізовані шляхом злиття, перетворення і приєднання, та утворені

територіальні органи Державної податкової служби, як юридичні особи публічного права.

Таким чином, проаналізувавши хронологічний шлях трансформації структури вітчизняних податкових органів, можна дійти висновку про постійні майже протягом 23 років зміни у структурі органів української податкової системи, що є, на нашу думку, позитивом, оскільки дозволяє здійснювати постійний пошук найкращих професійних рішень у цій сфері. І, як зазначає В. А. Живицький, «інституціоналізація процесу формування податкової системи України полягала в необхідності створення ДПС як організаційно-правового механізму забезпечення поступового переходу до ринкової економіки шляхом відмови від радянських зразків оподаткування громадян за місцем роботи, до ринкових методів адміністрування податків шляхом добровільно-примусової сплати останніх різними групами платників – юридичними та фізичними особами» [33, с. 58].

Паралельно до становлення та розвитку національних податкових органів відбувалося не менш складне та поступове становлення та розвиток і митних органів української держави.

Цьому, наприклад, було присвячене одне з найбільш повних сучасних досліджень – дисертація Н. А. Липовської з управління інституціональним розвитком Державної митної служби України (ДМСУ), за якою розроблено модель управління інституціональним розвитком Державної митної служби України як інституту державної служби; результати – здійснено аналіз особливостей інституціонального розвитку митної служби протягом 1991–2006 рр. на основі інтерпретації митної служби як інституту державної служби; доведено, що митна служба – комплексний багаторівневий державний інститут; верифіковано методика, запропоновано програму діагностики соціального потенціалу митної служби, представлено результати моніторингу соціального потенціалу ДМСУ [61].

Вважаємо обґрунтованою та такою, що заслуговує на увагу, класифікацію головних періодів інституційного розвитку митних органів незалежної України

О. Л. Соколенко згідно структурних змін, що відбулися у цих органах, зокрема: 1 етап – становлення митних органів України (1991–1994 роки); 2 етап – створення та виконання управлінських функцій територіальними митними управліннями (1994–1996 роки); 3 етап – діяльність регіональних митниць під керівництвом Державної митної служби України (1996–2004 роки) [62, с. 195].

А. А. Дубініна зі співавторами історичний розвиток митної справи в Україні подають, починаючи з V ст. до н.е., і до 1991 року, що не має практичного значення для сучасності [63, с. 11]. Разом із тим, Указом Президента України «Про утворення Державного митного комітету України» від 11.12.1991 р. № 1 був утворений Державний митний комітет України [64], який Указом Президента України 29 листопада 1996 року № 1145/96 було ліквідовано, а на його базі створено ДМСУ як центральний орган виконавчої влади [65]. І вже наступним Указом Президента України «Про Положення про Державну митну службу України» від 08.02.1997 р. № 126/97 затверджувалось однойменне Положення [66], п. 1 якого Держмитслужба визначалась як «центральный орган виконавчої влади, який забезпечує проведення в життя державної митної політики, організовує функціонування митної системи, здійснює керівництво дорученою йому сферою управління, несе відповідальність за її стан і розвиток».

Подальшій інституалізації митних органів України характерні створення регіональних митниць, затвердження класифікатору митних органів України та їх структурних підрозділів. Далі, як зазначає В. Ченцов, з 2002 року Державна митна служба України була віднесена до центральних органів виконавчої влади в галузі митної справи, з 2003 року – стала належати до спеціалізованих видів державної служби. Він же подає такі етапи розвитку митної служби: 1991–1996 рр.) – створення власної системи митних органів; 1996–2003 рр. – створення Державної митної служби України на базі Державного митного комітету України та його органів та її реорганізація; 2004 – становлення нової нормативної бази (прийняття Митного кодексу України) [67].

Вже зовсім недавно була прийнята Стратегія розвитку митної служби України на 2010–2015 рр., але щодо неї дуже дивною є думка А. В. Тимошенко (а мова йде про що «стратегічне планування в митних органах, тим більше на кількарічну перспективу, себе не виправдало», хоча автор й зазначає, що «через два місяці після затвердження Стратегії було відсторонено з посад майже всіх керівників митного відомства. Одразу ж змінилися орієнтири та основні напрями діяльності Служби, а з ними й форми перспективного планування. Увага нового керівництва галузі зосередилася не на стратегічних аспектах діяльності відомства, а на повсякденному, повсякчасному нарощуванні митних платежів» [68, с. 228]. І це при тому, що Стратегія містила науково обґрунтовані напрями розвитку митних органів: економіко-регуляторний, правозахисний, нормативно-організаційний, інформаційно-комунікативний.

Зазначимо, що узагальнюючим, етапом у змінах не тільки української податкової, але й митної системи, була реорганізація Державної податкової служби України та Державної митної служби України й створення шляхом їх реорганізації Міністерства доходів і зборів України згідно з Указом Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18.03.2013 р. № 141/2013 [69]. При цьому, Міндоходів України створювався як головний орган у системі центральних органів виконавчої влади з питань: «забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок); забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (абз. 1-4 п. 1 Положення про Міністерство доходів і зборів України).

Відповідно, Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Питання Міністерства доходів і зборів» від 20 березня 2013 р. № 166-р були припинені

функції та повноваження Державної податкової служби та Державної митної служби [70], а вже наступною Постановою Кабінету Міністрів України від 20 березня 2013 р. № 229 були утворені територіальні органи Міністерства доходів і зборів [71]. В складі територіальних органів були позначені головні управління Міндоходів в Автономній Республіці Крим та областях, обласні митниці, Державні податкові інспекції в районах обласних міст та об'єднані податкові інспекції Головного управління Міндоходів в містах, та окремі аналогічні структурні підрозділи в містах Київ та Севастополь; Міжрегіональне головне управління та спеціалізовані державні податкові інспекції та Спеціалізовані департаменти та органи, до яких було віднесені: Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень Міндоходів, Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення Міндоходів та Інформаційно-довідковий департамент Міндоходів.

Слід зазначити, що свого часу ми достатньо детально дослідили як адміністративно-правові засади організації та діяльності Міністерства доходів і зборів України [4] в межах правового регулювання економічної безпеки України в умовах євроінтеграції, так і поняття, функції та основні завдання Міністерства доходів і зборів України [21]. Тому тут немає сенсу ще раз досліджувати означений орган центральної виконавчої влади, тим більш, зараз не існуючий. З огляду на те, що Міндоходів виявилось проміжною ланкою сучасної фіскальної системи держави, нагадаємо тільки основні нормативно-правові акти, що обумовили його організацію та діяльність.

Так, 23 жовтня 2013 р. Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки» за № 869-р було затверджено Стратегічний план розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки та План заходів щодо виконання Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки [72]. Зокрема, передбачалось «підвищення ефективності адміністрування податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, формування зручної та

комфортної для платника системи податкового та митного сервісу здійснюватиметься за такими напрямками: розвиток партнерських відносин з громадянами та бізнесом; надання високоякісних послуг громадянам та бізнесу, впровадження нових електронних сервісів та підвищення рівня надання послуг; сприяння розвитку міжнародної торгівлі, впровадження найкращих практик у сфері митного регулювання; здійснення контролю за повнотою сплати податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; оптимізація оперативно-слідчої діяльності у сфері оподаткування, митній та бюджетній сфері; впровадження ефективних методів протидії корупції; формування ефективної системи управління персоналом; стратегічне управління організацією, постійне та безперервне вдосконалення операційної діяльності».

І хоча поява самого Стратегічного плану розвитку Міндоходів й була безумовним позитивом, але перелік найменувань заходів (так званої «стратегічної ініціативи») не був належним чином опрацьований – наприклад, це стосувалось «розвитку системи управління стратегічними ініціативами Міндоходів» тощо. А вся оптимізація організаційної та функціональної структури Міндоходів (п. 24) звалась до «запровадження табелів територіальних органів Міністерства» – документів, за допомогою яких проводиться аналіз ефективності роботи; незрозумілої «реструктуризації територіальних органів Міндоходів на основі зазначених табелів»; «утворення загальних центрів обслуговування для реалізації допоміжних функцій на регіональному рівні» та «розроблення та впровадження нової моделі роботи департаменту доходів і зборів з фізичних осіб». На жаль, такий Стратегічний план розвитку Міндоходів не був спроможний суттєво вплинути на інституалізацію майбутньої Державної фіскальної служби України.

На нашу думку, край невдалою щодо застосованих заходів юридичної техніки та перспектив подальшої інституалізації органів доходів та зборів слід також визнати Постанову Кабінету Міністрів України «Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів» від 01.03.2014 р. № 67 [73], якою майже через 1,5

роки (sic!) було призупинено заходи з реорганізації Державної податкової служби та Державної митної служби та відновлялась їх діяльність, і які було позначено « правонаступниками прав та обов'язків ліквідованого Міністерства доходів і зборів у відповідних сферах діяльності». На жаль, ми не знайшли тогочасних пояснень таких заходів а ні щодо потреби організаційного роз'єднання єдиного органу – Міністерства доходів і зборів України (як на нас, реальна причина таких змін полягала в закріпленні раніше розглянутого Т. О. Кулішенко механізму інституціоналізації влади [39]) за основними функціями – податковою та митною, а ні тоді, через 1,5 місяці, у «паперовому» відтворенні вже не існуючого Міндоходів та повторній фактичній ліквідації щойно повернутих Державної податкової служби та Державної митної служби шляхом визнання не чинною Постанови [73], та подальшого утворення «Державної фіскальної служби як центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення» Постановою Кабінету Міністрів України № 160 від 21 травня 2014 «Про утворення Державної фіскальної служби» [2].

Подальший перебіг інституалізації Державної фіскальної служби України побічно розглянуто в розділах 2 і 3 роботи. Також слід зазначити, що такі реорганізаційно-інституалізаційні зміни у структурі системи центральних органів виконавчої влади України свідчать про спроби пошуку більш вдалих шляхів оптимізації державних органів у сфері фіскальної та митної політики і про відкритість та позитивну здатність держави та законодавця до виправлення власних помилок.

З огляду на раніше запропоновані науковцями етапи інституалізації сучасної Державної фіскальної служби України як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики, вважаємо за можливе, з врахуванням проаналізованих нами основних періодів створення та існування її різних структурно-функціональних форм, визначити такі узагальнюючі етапи інституалізації сучасної Державної фіскальної служби

України, як: 1 етап (1990–1996 рр.) – створення та функціонування окремого податкового органу в структурах Міністерства фінансів Української РСР, Ради Міністрів Української РСР, Міністерства фінансів України та становлення митних органів України; 2 етап (1996–2010 рр.) – подальше становлення та функціонування податкового та митного органів в якості центральних органів виконавчої влади України; 3 етап (2011–2013 рр.) – функціонування податкового органу в якості центрального органу виконавчої влади України під сферою впливу Міністерства фінансів України та координацією Кабінетом Міністрів України та реорганізація митного органу; 4 етап (2013–2014 рр.) – створення та функціонування об'єднаного податкового та митного органу в якості головного у системі центральних органів виконавчої влади України з визначених питань із координацією Кабінетом Міністрів України; 5 етап (2014–по т.ч.) – реорганізація та функціонування об'єднаного податкового та митного органу в якості центрального органу виконавчої влади з координацією Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів.

1.3. Державна фіскальна служба України як суб'єкт державного управління

Як ми вже зазначали в підрозділі 1.1, Державна фіскальна служба України первинно створена Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» від 21 травня 2014 р. № 160 [2], реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення, і фактично, означений організаційний захід вже можна розглядати як перший управлінський стосовно Служби з боку Кабінету Міністрів України.

Примітно, що Кабінет Міністрів України з усіх можливих шляхів створення нового органу виконавчої влади – Державної фіскальної служби України – обрав саме перетворення. Разом із тим, практика державного

управління свідчить, що застосування Кабінетом Міністрів України управлінського заходу саме «шляхом перетворення» є доволі поширеним конструктивним управлінським елементом, що унормований Порядком здійснення заходів, пов'язаних з утворенням, реорганізацією або ліквідацією міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за однойменною Постановою Кабінету Міністрів України від 20.10.2011 р. № 1074 [74].

По-перше, Державна фіскальна служба України в системі центральних органів виконавчої влади свого часу за статусом була віднесена до категорії центральних органів виконавчої влади зі спеціальним статусом [75] нарівні з іншими державними органами – станом на тоді, загальною кількістю 8 органів. До речі, окремим питанням, що підлягає більш поглибленому дослідженню, є принципи включення центральних органів виконавчої влади, включаючи й тогочасну Державну фіскальну службу України, до групи центральних органів виконавчої влади зі спеціальним статусом. Зокрема, до складу означеної групи ще зовсім недавно входили тільки Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та Державний комітет телебачення і радіомовлення України [76, с. 79; 77, с. 65], хоча ще у 2010 році, як за Н. Г. Шангіною, там перебували аж дванадцять органів. Безумовно, кількість центральних органів виконавчої влади зі спеціальним статусом має бути оптимізованою і законодавчо врегульованою, але, на нашу думку, пропозиції вченої щодо «скорочення чисельності ЦОВВ зі спеціальним статусом і перетворення їх у спеціальні органи виконавчої влади» [78, с. 7, 15] слід вважати недостатньо науково обґрунтованими.

Як відомо, спеціальний статус Державної фіскальної служби України (на той час ще не як конкретного за назвою державного органу, а як майбутнього органу в групі центральних органів виконавчої влади зі спеціальним статусом) було визначено Указом Президента України «Про систему центральних органів виконавчої влади» від 15.12.1999 р. № 1572/99 [79], за яким вона нарівні з міністерствами, державними комітетами (державними службами) та центральними органами виконавчої влади входила до системи центральних

органів виконавчої влади. І, як «центральный 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». Про те саме йдеться у Ю. П. Битяка [80, с. 85], Ю. В. Ващенко [81] та інших вчених, на що ми вказували раніше [82].

Але, здавалось би, як можна встановити зі змісту Конституції України [83], в силу специфічного предмету конституційно-правового регулювання вона безпосередньо не впливає на діяльність Державної фіскальної служби України, оскільки остання там взагалі не фігурує. З цього приводу, наприклад, маємо доктринальне зауваження В. Б. Авер'янова, що «у тексті Конституції України не міститься вичерпної класифікації видів органів виконавчої влади. Конституція чітко визначає: – лише основні види органів виконавчої влади; – у переліку органів кожного основного виду – назви лише найважливіших органів» [84, с. 210], яке також наводить і Ю. В. Ващенко.

Разом із тим, всупереч позначці вченої, «що Конституцією України зазначені органи не віднесено ні до центральних органів виконавчої влади, ні взагалі до органів виконавчої влади» [81, с. 125], на нашу думку, конституційно-правові засади організації державного механізму, що відображені в Основному Законі України, безумовно, все ж закладені в загальні принципи функціонування й означеної Служби. Це відбувається через загальноправовий та адміністративно-правовий статуси Державної фіскальної служби України в якості саме центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом, що має особливі завдання та повноваження; і щодо якого можуть встановлюватись спеціальні умови утворення, реорганізації та ліквідації, підконтрольності та підзвітності. І саме в якості органу виконавчої влади України відстежується конституційний механізм регулювання України Державною фіскальною службою. Це, зокрема, позначається ст. 6 Конституції, за якою «державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на

законодавчу, виконавчу та судову», а «органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України».

По-друге, саме спеціальний статус Державної фіскальної служби України й визначав її особливі адміністративно-правові засади організації та діяльності як суб'єкта державного управління. До того ж, як на нас, поняття «спеціальний» в сфері адміністративного права та державного управління з найбільшою ймовірною часткою припущення може асоціюватись з поняттям «цільовий», доповнюючи загальноприйняте роз'яснення терміну «спеціальний» у Великому тлумачному словнику сучасної української мови за ред. В. Т. Бусел – як «(1) Призначений виключно для кого-, чого-небудь; який має особливе призначення» [34, с. 1364]; та «цільовий» – як «(1) Спрямований на здійснення, досягнення якої-небудь мети; (2) Призначений для певної мети; який не може бути використаний для інших потреб» [34, с. 1588]. Тим більш, що таке сприйняття тогочасного спеціального статусу Державної фіскальної служби України, як на нас, повністю кореспондувалось з твердженням М. В. Чорної, що «програмно-цільові структури координаційного типу характеризуються введенням у структуру управління додаткових координаційних органів (територіальних органів ДФС. – Авт.), що узгоджують міжфункціональні взаємодії по горизонталі на основі інформаційно-регулюючої діяльності, спільного прийняття рішень щодо проекту і контролю за його виконанням» [85], а переваги таких програмно-цільових структур, як зазначають В. П. Рубцов і Н. І. Перинська, і до яких можна цілком логічно віднести й Державну фіскальну службу України, «визначаються комплексним підходом до об'єкта управління, який розглядається як єдина цілісна система з наголошенням на виявленні в ній взаємних зв'язків і залежностей, що спрямовані на досягнення кінцевої мети системи» [86, с. 140].

Разом із тим, на цьому етапі дослідження цілком достатнім є уточнення, що тодішній спеціальний статус Державної фіскальної служби України в якості саме центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом був

обумовлений особливими завданнями та повноваженнями, що розглядаються нами в підрозділі 2.1; встановлені щодо нього спеціальні умови утворення, реорганізації та ліквідації – в підрозділах 1.2 і 2.2; підконтрольності та підзвітності – в підрозділі 2.3.

Крім того, не слід забувати, що Державна фіскальна служба України є самостійним суб'єктом адміністративного права, що не тільки має право, але й зобов'язаний вступати в адміністративно-правові відносини, які, зокрема, О. І. Харитонова визначає як «урегульовані адміністративно-правовою нормою суспільні відносини, що складаються у галузі державного управління та адміністративної охорони публічного правопорядку, один з учасників (або всі учасники) яких є носіями владних повноважень, а також суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, які перебувають під охороною держави» [87, с. 21].

І, по-третє, це вже згадане «перетворення» як конструктивний управлінський елемент створення Державної фіскальної служби України. Так, вже названий Великий тлумачний словник сучасної української мови під перетворенням подає «(1) дію і стан за значенням перетворювати, перетворити...; (2) різку або несподівану зміну, що відбувається з ким-, чим-небудь» [34, с. 930]. Тому, можна вважати, що політико-економічна ситуація, яка склалася в державі на момент створення нового центрального органу виконавчої влади – Державної фіскальної служби України – була найбільш влучним побудником застосування Кабінетом Міністрів України саме такого організаційного заходу з усіх можливих. Більше того, можна казати про достатньо вдалу спробу здійснення державою еквівалентного перетворення – побудову за кращими заданими зразками міжнародних фіскальних органів (наприклад, Королівської податкової та митної служби Великої Британії, Агентства доходів Канади, Податково-митного департаменту Естонської Республіки, Управління державними доходами Ізраїлю [88] та ін.) еквівалентного вітчизняного об'єкта – Державної фіскальної служби України. Крім того, не слід забувати, що на той час виникла нагальна потреба різкої зміни засадничих принципів проведення спеціальної – навіть, цільової, про що

ми тільки що фактично висунули гіпотезу – державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державного соціального страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, що знайшло своє відображення у п. 1 Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 р. № 236 [6].

Характерним є те, що назване Положення суб'єктами державного управління та регулювання в сфері діяльності ДФС визначає тільки Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України. Разом із тим, з аналізу норм чинного законодавства можна встановити більш детальну класифікацію таких органів. Це: за Положенням «Про Державну фіскальну службу України» [6] – Кабінет Міністрів України; Міністерство фінансів України як центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики; за Податковим кодексом України [8] – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (Державна фіскальна служба України); орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (Державна казначейська служба України); центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного розвитку (Міністерство економічного розвитку і торгівлі України); центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин (Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру); контролюючі та уповноважені органи (фактично – усі перелічені раніше) та органи стягнення; за Митним кодексом України [9] – органи доходів і зборів (митні пости, митниці, спеціалізовані митні органи, митні організації); уповноважені державні органи.

При цьому, як на нас, прагнення законодавця до скритого універсалізму у тому же Податковому кодексі України шляхом завуалювання назв державних органів є абсолютно не доречним, оскільки чинна практика своєчасного внесення нормативних змін та узгодження назв Секретаріатом Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України є достатньо відпрацьованою. Тому задля запобігання термінологічної плутанини вважаємо за потрібне внесення у Податковий кодекс України актуальних (чинних на сьогодні) назв державних органів-суб'єктів державного управління та регулювання в сфері діяльності ДФС.

Разом із тим, з плином часу, станом на сьогодні, з Державної фіскальної служби України, особливо це не поширюючи, було знято статус «спеціальної», що, у певній мірі пояснюється орієнтирами майбутнього реформування системи органів виконавчої влади – зміною структури, функцій, підпорядкованості, громадського контролю тощо. Вважаємо, що правильність таких заходів буде з'ясована невдовзі, тим більш, що предмет спеціальної статусності окремих центральних органів виконавчої влади все ще зостається актуальним серед досліджень таких науковців, як Ю. В. Ващенко (2014 р.), І. В. Ковбас та Т. І. Друцул (2012 р.), О. Совгіря (2011 р.) та інших вчених і практиків.

Досліджуючи особливості Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління [89], поперед усього слід проаналізувати поняття суб'єкта державного управління, а також в цьому розрізі – її особливості адміністративно-правових відносин «суб'єкт-об'єкт». Ця потреба виникає через те, що Державна фіскальна служба України одночасно виступає в якості як суб'єкта, так і об'єкта управління. І з цього приводу Ю. П. Битяк зазначає, що «об'єктами галузевого управління (де щодо предмету нашого дослідження сферою управління є вказана раніше сфера діяльності ДФС. – Авт.) є певна сукупність суб'єктів господарської, соціально-культурної чи адміністративно-політичної діяльності, що виконують функції однорідного призначення»; що «зміст галузевого управління полягає в організації

ефективного функціонування підпорядкованих систем» [80, с. 290]. Він же, на прикладі колишньої Державної митної служби України, функції якої при виникненні «відносин з іншими центральними органами виконавчої влади, підприємствами, організаціями лише в зв'язку з переміщенням вантажів, товарів і предметів через митний кордон, оформленням документів, справлянням мита тощо» сьогодні виконує Державна фіскальна служба України, надає визначення міжгалузевого управління – як «виконавчу й розпорядчу діяльність, яку здійснюють органи державного управління, наділені надвідомчими повноваженнями, в тому числі щодо організаційно не підпорядкованих їм об'єктів, під час якої забезпечуються злагодженість і єдність дій при вирішенні загальнодержавних і міжгалузевих завдань» [80, с. 292].

Так, відповідно до вже згаданого п.1 Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України [6], «Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів». Тобто, прямим суб'єктом управління Державною фіскальною службою України є, по-перше, Кабінет Міністрів України і, по-друге, Міністр фінансів (при цьому, введення Міністра фінансів в якості об'єкта управління Державною фіскальною службою України відбулось зовсім недавно, за пп.1 п.4 Змін за Постановою Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України» від 22.07.2015 р. № 548 [7]). На нашу думку, останній захід Уряду стосовно посилення координації діяльності ДФС саме з боку Міністерства фінансів, можна віднести до таких управлінських заходів, що значно оптимізують чинну схему спрямування і координації діяльності центральних органів виконавчої влади Кабінетом Міністрів України через відповідних членів Кабінету Міністрів України [90]. В свою чергу, означена Постанова Кабінету Міністрів України [7] посилила також і відповідальність Міністерства фінансів України за діяльність Державної фіскальної служби. До того ж, задля більшої прозорості

вважаємо за доцільне внесення до вже названої схеми спрямування і координації діяльності центральних органів виконавчої влади Кабінетом Міністрів України через відповідних членів Кабінету Міністрів України [90] позначок про реальний статус центральних органів виконавчої влади безпосередньо до сайту Кабінету Міністрів України. Тобто, щодо чинної класифікації в розділі II Схеми біля назви кожного центрального органу виконавчої влади вказати його статус «спеціальний», принаймні, для групи саме таких центральних органів виконавчої влади, куди входила і Державна фіскальна служба України.

В розглянутому випадку ДФС виступає в якості об'єкта державного управління по відношенню до Кабінету Міністрів України та Міністра фінансів, який підпорядковується владній волі суб'єкта управління та виконує його рішення. Разом із тим, найбільший інтерес становить аналіз зовсім іншого випадку, коли Державна фіскальна служба України виступає в якості суб'єкта державного управління, що має певний предмет відання і компетенції та виконує владні повноваження й управлінські функції відносно поставлених завдань стосовно підпорядкованих їй органів. Треба підкреслити, що визначальною рисою суб'єкта державного управління є саме наявність у нього певної компетенції і владних повноважень.

Слід зазначити, що поняття «суб'єкт державного управління» та «суб'єкт-об'єктні відносини є засадничими в науці адміністративного права та державного управління.

Як видно на прикладі Державної фіскальної служби України, в суб'єкт-об'єктних відносинах суб'єктом виступає держава, або система органів державної влади, а об'єктом – певний державний орган, де держава – це, як зазначає О. Ф. Скакун, єдина політична організація, яка має спеціальний апарат управління – систему державних органів, що складаються з особливого розряду осіб, професіоналів з управління [91, с. 39]. Похідні від цього визначення держави надають інші вчені, наприклад, за В. Д. Бакуменко, держава – це «спеціальний апарат управління суспільством. У цьому випадку синонімом

поняття «держава» є поняття «державний апарат» як сукупність органів управління» [92, с. 9] тощо.

До того ж, на нашу думку, слід звернути особливу увагу і на розділ II «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина» Конституції України, ст. 67 якої побічно відображає право держави саме як суб'єкта державного управління на примусове стягнення податків і зборів, що здійснюється знов-таки, Державною фіскальною службою України: «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом».

Тому, відповідно, державний орган (орган держави), як вважає М. Ю. Волянський, провівши аналіз найбільш поширених теорій іноземних дослідників та синтез їх досягнень з висновками вітчизняних науковців, це «направлені на виконання специфічних державних функцій, врегульовані відповідними правовими нормами діяльність та взаємовідносини людини чи об'єднані спільною ідеєю групи людей, акти яких, сприймаються членами суспільства як державні» [93, с. 36]. Інший дослідник – С. В. Глущенко, узагальнюючи наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених А. І. Денисова, В. В. Копейчикова, М. І. Байтіна – визначає державний орган як «відокремлену і відносно самостійну складову механізму держави, наділену юридично встановленими владними повноваженнями для здійснення поставлених завдань, що безпосередньо пов'язані з виконанням певної функції держави» [94, с. 29]. До речі, як нагадує вчений, «на конституційному рівні терміни «орган державної влади» і «державний орган» (або «орган держави») є синонімами» [94, с. 28], до чого ми у повній мірі приєднуємось.

І, нарешті, суб'єкт, це, за Великим тлумачним словником сучасної української мови, «(2) Особа, група осіб, організація і т. ін., яким належить активна роль у певному процесі, акті; (3) Особа чи організація як носій певних прав та обов'язків» [34, с. 1408]; управління – це «(1) Дія за значенням

управляти; (2) Адміністративна установа або відділ якоїсь установи, організації, що відає певною галуззю господарської, наукової, військової і т. ін. діяльності» [34, с. 1511].

Узагальнюючи надане, Н. Р. Нижник зазначає, що «суб'єкт управління – це організації, установи та люди, що здійснюють управління, у той час, коли суб'єктом управлінських відносин може бути також той, хто незалежно від місця в управлінській структурі є співучасником управлінської праці і лише сприяє реалізації загального завдання, яке стоїть перед колективом або суспільством» [95, с. 26]. В цілому, досить розгорнутий, об'ємний аналіз підходів до визначення шуканих понять з посиланням на А. Петрова, А. Годунова, Ю. Тихомирова, В. Афанасьєва й В. Бакуменко надав В. Я. Малиновський, за яким: «суб'єкт (державного. – Авт.) управління – система, наділена певною компетенцією і державно-владними повноваженнями, що дозволяють їй втілювати свою волю у формі керівних команд чи рішень, обов'язкових для виконання, тобто, це система, що управляє»; «об'єкт управління – це система, яка підпорядковується владній волі суб'єкта управління і виконує його рішення, тобто, система, якою управляють». І, відповідно, «об'єктами державного управління є система, на яку спрямовується владний вплив суб'єктів управління» [96, с. 161]. На нашу думку, надані вченим визначення суб'єкта та об'єкта управління потребують уточнення, що управлінсько-владні відносини між ними з'являються тільки тоді, коли й суб'єкт, й об'єкт державного управління знаходяться виключно в єдиній, структурно об'єднаній, системі.

Така позиція узгоджується й певними особливостями адміністративно-правових (з синонімами: управлінських, державно-управлінських, владно-управлінських) суб'єкт-об'єктних відносин. До речі, Г. В. Михайленко зазначає, що «грунтовних досліджень, присвячених виявленню сутності та змісту суб'єктно-об'єктних (саме так у версії вченого. – Авт.) відносин, з'ясуванню їх характерних особливостей та форм реалізації, практично немає» [97, с. 4], хоча він же й посилається на наявні наукові праці В. Афанасьєва,

В. Бакуменка, Г. Одінцової, Н. Мельтюхової, Ю. Тихомирова, С. Хана та інших вчених. Тут треба уточнити, що предметом нашого дослідження є відносини, що складаються між елементами у внутрішньому замкнутому середовищі державного управління, визначеному сферою діяльності Державної фіскальної служби України.

Зокрема, той же Г. В. Михайленко за результатами узагальнюючого аналізу вказує, що «суб'єктно-об'єктні відносини можна розглядати як управлінські відносини, що ґрунтуються на субординації, тобто адмініструванні, розпорядництві з одного боку, і підпорядкуванні, виконавській діяльності, з іншого»; що це «формальні відносини, що характеризують вертикальний розподіл праці, реалізуються у формі прямих і зворотних зв'язків, забезпечують здійснення цілеспрямованого управлінського впливу, обмін адміністративною інформацією між учасниками управлінського процесу та узгодження їх інтересів» [97, с. 5, 12].

У свою чергу, О. Б. Росоляк зазначає, що державно-управлінські відносини «будуються на чіткій субординації, лише за принципом «влада-підпорядкування», з дотриманням закону... чи іншого нормативно-правового акта, оскільки ці відносини мають підзаконний характер», що «суб'єкт державного управління здійснює визначальний вплив на об'єкт» [98]. При цьому, як відомо, відносини субординації припускають пряме підпорядкування, непряме підпорядкування, подвійне підпорядкування, ієрархічне підпорядкування. Але не слід тут ігнорувати й наданий Ю. П. Битяком більш широкий перелік основоположних принципів державного управління – відповідальності органів виконавчої влади (посадових осіб) за доручену справу перед людиною і державою, верховенства права, законності, гласності [80, с. 14].

Стосовно зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом, то О. Б. Росоляк, з посиланням на В. Я. Малиновського, Г. Атаманчука та Ю. Тихомирова, вказує, «що об'єкт не тільки підпорядковується, а й відповідним чином впливає на органи влади, вимагає від них певних дій»; що наявним є «специфічний

характер їх (об'єктів. – Авт.) впливу на суб'єкти управління, які значно ширші впливу за принципом «зворотного зв'язку»; що визначальним є «вирішальний вплив об'єктів на побудову суб'єктів, визначення їх функцій, структури та системних зв'язків» [98]. Сьогодні можна навіть казати про «певний порядок функціонування суб'єкт-об'єктних складових процесу управління». Хоча, як відомо, державно-управлінські відносини можуть ґрунтуватись також і на принципах координації, що містять узгодження, предметно-технологічну та ієрархічну взаємодію. І, на нашу думку, всі названі ознаки у повній мірі властиві ДФС.

Таким чином, виходячи з наданого доктринального обґрунтування, можна встановити, що Державна фіскальна служба України є суб'єктом державного управління, яка наділена певними компетенціями, яких тільки за п. 4 Положення про Державну фіскальну службу України [6] визначено 92-ма підпунктами (а фактично, з врахуванням позначок «прим.», станом на сьогодні – 96), і державно-владними повноваженнями з реалізації державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, що визначені за п. 1 означеного Положення, і які дозволяють їй втілювати свою волю у формі керівних команд чи рішень, обов'язкових для виконання в підпорядкованих органах (підрозділах).

Такими підпорядкованими органами (підрозділами) за структурою Державної фіскальної служби України – об'єктом в системі адміністративно-правових відносин «суб'єкт-об'єкт» у сфері регулювання діяльності ДФС – є її апарат, територіальні органи, спеціалізовані департаменти та органи (саме в такій редакції позначено на веб-сайті ДФС [99]).

Так, апарат Державної фіскальної служби України станом на сьогодні включає в себе 21 департамент (наприклад, Департамент забезпечення

діяльності Служби, Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації тощо) та 7 головних управлінь (серед яких Головне оперативне управління, Головне управління власної безпеки та ін.). Територіальні органи – у кількості 26, серед яких 24 обласних, 1 у м. Київ та Міжрегіональне головне управління та спеціалізовані державні податкові інспекції (повний перелік територіальних органів ДФС, утворених як юридичні особи публічного права, визначений Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» від 06.08.2014 р. № 311 [100]). До спеціалізованих департаментів та органів ДФС відноситься Інформаційно-довідковий департамент ДФС, Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень, Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення.

В цілому, враховуючи певну структурну ієрархічність перебування Кабінету Міністрів України й Міністра фінансів над Державною фіскальною службою України, за п. 1 Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України [6], їх, по відношенню до Державної фіскальної служби України, та яку саму по відношенню до підпорядкованих ДФС органів (підрозділів) – об'єктів у вже згаданій системі адміністративно-правових відносин «суб'єкт-об'єкт» у сфері регулювання діяльності ДФС, можна вважати складною системою суб'єктів державного управління.

І, що характерно, при створенні Державної фіскальної служби України державно-управлінські відносини з боку Кабінету Міністрів України знайшли свій прояв в системній ознаці – первинній оптимізації суб'єктів державного управління шляхом зниження ресурсних витрат, оскільки, як відомо, реорганізація територіальних органів Міністерства доходів і зборів була зроблена саме шляхом їх приєднання до відповідних територіальних органів Державної фіскальної служби стосовно до вже названої Постанови Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 311 [100].

Предметом управлінської діяльності Державної фіскальної служби України, згідно з Положенням про Державну фіскальну службу України за відповідною Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236, є:

– аналіз та управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного та податкового контролю (пп. 29 п. 4);

– внутрішній аудит та контроль за дотриманням вимог законодавства і виконанням службових, посадових обов'язків у ДФС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління (пп. 83 п. 4);

– управління об'єктами державної власності (пп. 85 п. 4); організація своєї роботи і роботи територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління (пп. 6 п. 5);

– отримання безоплатно від органів державної влади, Національного банку, органів місцевого самоврядування, інших суб'єктів під час здійснення ними владних управлінських функцій відповідно до законодавства, зокрема на виконання делегованих повноважень, від юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців, самозайнятих осіб, податкових агентів, фізичних осіб інформацію, необхідну для забезпечення реєстрації та обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, для формування та ведення Єдиного банку даних про платників податків-юридичних осіб та інших реєстрів, Державного реєстру фізичних осіб-платників податків (пп. 22 п. 6);

– утворення, ліквідація, реорганізація підприємств, установи організацій, затвердження їх положень (статутів), в установленому порядку призначення на посаду та звільнення з посади їх керівників, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, інших функцій з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління ДФС (пп. 19 п. 11) [6]. При цьому, останній підпункт безпосередньо за Положенням про Державну фіскальну службу України віднесено до повноважень її Голови, але нами також віднесено до предмета управлінської діяльності Державної фіскальної служби, яке

доктринально не є органом виконавчої влади, а фактично виступає робочим апаратом її Голови як керівника ДФС, який сам є державним органом.

Разом із тим, на нашу думку, абстрагуючись від основних управлінських функцій ДФС за Положенням про Державну фіскальну службу України, предмет управлінської діяльності ДФС може бути визначений в більшому обсязі, ніж показано, що є абсолютно припустимим, виходячи зі значної кількості завдань цього центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом.

І, відповідно, об'єктом управлінської діяльності Державної фіскальної служби України є суспільні відносини, що виникають в процесі діяльності ДФС як суб'єкта державного управління.

Цілком очевидно, що Державна фіскальна служба України створена не заради самоіснування або виконання абстрактних управлінських функцій – завданням її діяльності є сприяння належній економічній складовій функціонування держави – зокрема, щодо наповнення бюджету та державних цільових фондів загальнодержавними та місцевими податками, загальнодержавними та місцевими зборами, митними та іншими платежами. Тому, фактично, розглядаючи ДФС як суб'єкт державного управління, можна погодитись з тим, що предметом управлінської діяльності її апарату є, в основному, унормування обігу означених ресурсів – їх отримання, розподілення, споживання та оцінка використання. В тому числі, й з використанням таких управлінських економічних важелів, як «податки, бюджет, державне замовлення, прямий або конкурсний розподіл державних капітальних вкладень, акціонування, приватизація або передача в оперативне управління майна, залучення до участі в реалізації державних економічних програм та вирішення соціальних завдань, адміністративний припис структури витрат, надання гарантій, видача пільгових кредитів тощо» [101].

Також слід зазначити, що Державна фіскальна служба України як суб'єкт державного управління в своїй діяльності використовує метод адміністративно-правового регулювання управлінських відносин, зокрема, адміністративну

нормотворчість і розпорядництво, а також адміністративні заходи правоохоронного характеру.

Так, адміністративна нормотворчість ДФС проявляється у встановленні Державною фіскальною службою України підзаконних обов'язкових правил поведінки у сфері виконавчої діяльності – шляхом видання відповідних наказів, розпоряджень тощо. Наприклад, це наказ ДФС України «Про внесення Змін до Класифікатора ДФС, митниць ДФС, їх структурних підрозділів, спеціалізованих департаментів і органів ДФС з питань державної митної справи» від 14.08.2015 р. № 608 [102], яким керівники структурних підрозділів ДФС, митниць ДФС, Департаменту спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення ДФС зобов'язуються використовувати у роботі коди, встановлені Класифікатором; наказ ДФС України «Про переміщення та закінчення простою» від 07.11.2014 р. № 256 [103], яким Функціональні обов'язки з обслуговування платників податків, які перебувають на обліку у територіальних органах, що переміщуються покласти у межах компетенції на територіальні органи тощо.

Розпорядництво ДФС проявляється у визначенні (підготовці) Державною фіскальною службою України особливих умов та порядку стосовно певних дій в сфері компетенції та відповідальності Служби. Наприклад, це Порядок складання та подання запитів на отримання публічної інформації, що знаходиться у володінні органів Державної фіскальної служби України за наказом Міністерства фінансів України від 10.03.2015 р. № 309 [104], яким встановлюється, що розпорядниками публічної інформації відповідно до Закону є Державна фіскальна служба України, головні управління ДФС в областях, м. Києві, Міжрегіональне головне управління ДФС, митниці ДФС, спеціалізовані державні податкові інспекції, державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах (крім м. Києва), об'єднані державні податкові інспекції тощо.

Адміністративні заходи правоохоронного характеру ДФС проявляються, наприклад, шляхом адміністративного затримання «з метою припинення

порушення митних правил, встановлення особи, яка вчинила порушення митних правил, а також для складення протоколу про порушення митних правил, якщо його неможливо скласти на місці вчинення правопорушення» (ч. 1 ст. 507 Митного кодексу України [9]).

Крім того, можна зазначити, що Державна фіскальна служба як суб'єкт державного управління здійснює також і державний контроль у сферах розслідування податкових та інших економічних злочинів, а також фіскального контролю.

Таким чином, підсумовуючи зазначимо, що Державна фіскальна служба України як суб'єкт державного управління здійснює державне управління як безпосередньо підпорядкованими органами його структурної системи, так і фізичними та юридичними особами, що підзвітні йому в фіскальній та митній сферах держави.

Висновки до розділу 1

1. Наголошено на важливості ролі Державної фіскальної служби України у державному механізмі та зауважено, що місце єдиного фіскального та митного органу характеризується визначенням Державної фіскальної служби як центрального органу виконавчої влади, що наділений владними повноваженнями та здійснює управління у державі та суспільстві й реалізацію відповідної державної політики та вносить пропозиції щодо її формування; та діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України; як органу спеціальної галузевої компетенції. У державному механізмі Державній фіскальній службі властивий тісний зв'язок із Міністерством фінансів.

2. Створення Державної фіскальної служби України як єдиного органу доходів і зборів, шляхом реорганізації Міністерства доходів і зборів України, стало дієвою спробою поліпшення рівня економічної стабільності нашої країни в межах державного механізму та взаємовідносин «держава – суспільство» як крок

України на шляху до європейської інтеграції. Відмінною особливістю діяльності Державної фіскальної служби України є її фіскальна спрямованість щодо ефективного формування фінансових ресурсів держави, а також обслуговуюча, контролююча і правоохоронна спрямованість. До пріоритетних завдань діяльності Державної фіскальної служби України віднесено поліпшення інвестиційного клімату в Україні, звернуто увагу на потребу врегулювання основних завдань Служби щодо підвищення ефективності державної митної та державної податкової справ.

3. Інституалізацією Державної фіскальної служби України є процес створення, становлення, функціонування та розвитку єдиного фіскального органу та його нормативного закріплення державою для формування державного бюджету, забезпечення економічної стабільності та безпеки держави. Інституалізація органів виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики базується на понятті «інституційне середовище» як сукупності офіційних та неофіційних норм, законів, формальних і неформальних правил, обмежень, санкцій, засобів, установ, принципів, норм та мети діяльності в зазначеній сфері. Наразі наявними є класифікації етапів, періодів, стадій виникнення та розвитку українських податкових та митних органів, початок яких пов'язують з історією Київської Русі, та які у певних часових рамках розвиваються у тісній взаємодії та паралельно розвитку української державності.

4. Сьогодні процес інституалізації Державної фіскальної служби України забезпечено законодавчою та нормативно-правовою базою, але сукупні реорганізаційно-інституалізаційні зміни у структурі системи центральних органів виконавчої влади України свідчать про спроби пошуку більш вдалих шляхів оптимізації державних органів у сфері фіскальної та митної політики й про відкритість та позитивну здатність держави та законодавця до виправлення власних помилок, серед яких рахується, призупинення реорганізації Державної податкової служби та Державної митної служби на 1,5 роки та відновлення їх діяльності як правонаступників ліквідованого Міністерства доходів і зборів за

Постановою Кабінету Міністрів України від 01.03.2014 р. № 67. Попри це, податкові та митні органи України пройшли довгий еволюційний шлях свого становлення, розвитку та комплексного перетворення шляхом їх інтеграції в єдине профільне відомство, найбільш поширеною ознакою інституалізації якого визнана глобалізація.

5. Державна фіскальна служба України є самостійним суб'єктом адміністративного права, що має не тільки право, але й обов'язок вступати в адміністративно-правові відносини, і в своїй діяльності використовує методи адміністративно-правового регулювання управлінських відносин. Вони посилені поняттям «суб'єкт державного управління» та «суб'єкт-об'єктні відносини» як засадничих в науці адміністративного права та державного управління. Управлінсько-владні відносини між суб'єктом та об'єктом управління з'являються, коли суб'єкт та об'єкт державного управління знаходяться виключно в єдиній, структурно об'єднаній, системі. Так само, й Державна фіскальна служба України одночасно виступає в якості як суб'єкта, так і об'єкта управління.

6. Державно-управлінські відносини з боку Кабінету Міністрів України при створенні Державної фіскальної служби України знайшли свій прояв в системній ознаці – первинній оптимізації суб'єктів державного управління шляхом зниження ресурсних витрат. Серед предметів управлінської діяльності Державної фіскальної служби України є аналіз та управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного та податкового контролю; внутрішній аудит та контроль за дотриманням вимог законодавства і виконанням службових, посадових обов'язків у ДФС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління та ін. Прикладом управління Державною фіскальною службою України як суб'єктом державного управління є Постанова Кабінету Міністрів України від 22.07.2015 р. № 548 про посилення координації діяльності Державної фіскальної служби з боку Міністерства фінансів України.

7. Запропонована авторська класифікація органів як суб'єктів державного управління та регулювання в сфері діяльності Державної фіскальної служби – Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру, контролюючі та уповноважені органи та органи стягнення, органи доходів і зборів, уповноважені державні органи. Запропоновано внесення до Схеми спрямування і координації діяльності центральних органів виконавчої влади Кабінетом Міністрів України через відповідних членів Кабінету Міністрів України за Постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2014 р. № 442 позначок про реальний статус центральних органів виконавчої влади безпосередньо до сайту Кабінету Міністрів України.

РОЗДІЛ 2. АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ СТАТУС ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

2.1. Функції та повноваження Державної фіскальної служби України

Функції та повноваження будь-якого органу виконавчої влади є не тільки важливими, але й головними ознаками, що характеризують загальну сферу його діяльності. В державно-владному механізмі, серед категорії інших центральних органів виконавчої влади, особливо це стосується Державної фіскальної служби України в силу специфіки виконуваних нею функцій.

Традиційно, говорячи про функції та повноваження, перш за все їх пов'язують зі статусом певного органу виконавчої влади. Тому, стосовно предмета нашого дослідження функції та повноваження Державної фіскальної служби України є сенс розглядати в рамках саме правових засад адміністративно-правового статусу Державної фіскальної служби України. Це питання до сьогодні науковцями не вирішено належним чином, до того ж, й практичні працівники нерідко припускають своєрідне «трактування» відомчих нормативно-правових актів, у тому числі, й перевищуючі свої професійні посадові повноваження.

Слід зазначити, що загальне поняття адміністративно-правового статусу в широкому сенсі було предметом дослідження багатьох науковців, серед яких, наприклад, В. Б. Авер'янов, О. О. Алексєєв, О. М. Бандурка, Р. А. Калюжний, А. Т. Комзюк, Д. В. Приймаченко, Ю. О. Тихомиров та інші вчені.

Сам по собі адміністративно-правовий статус становить доволі складну юридичну конструкцію і в певній мірі залежить від об'єкта, щодо якого він встановлюється або визначається. Так, наприклад, в роботі [105] розрізняється адміністративно-правовий статус центральних органів виконавчої влади та

адміністративно-правовий статус інших органів публічної адміністрації, включаючи органи місцевого самоврядування та Президента України.

Як відомо, Державна фіскальна служба України за статусом займає другий рівень в системі органів виконавчої влади. Стосовно цього рівня Державній фіскальній службі властиві відповідні завдання, функції та повноваження. З цього приводу найбільш влучним, на нашу думку, є класичне визначення, за яким «повноваження органу виконавчої влади – це закріплені за органом виконавчої влади права і обов'язки (в тому числі обов'язки нести відповідальність за наслідки виконання повноважень – так звані «юрисдикційні» обов'язки). Для визначення певного обсягу повноважень, закріпленого за кожним органом виконавчої влади відповідно до покладених на нього завдань і функцій, також застосовується поняття «компетенція». Центральне місце і переважну частину серед повноважень органу виконавчої влади складають державно-владні повноваження, тобто повноваження щодо прийняття обов'язкових до виконання рішень і забезпечення їх здійснення тими, кому вони адресовані» [106]. Крім того, саме обсяг владних повноважень впливає на віднесення органу до центральних або інших, а широта компетенції впливає на їхній розподіл на органи загальної та спеціальної компетенції.

Тому в науковому аналізі, як ми раніше зазначали, «треба виходити з того постулату, що форми діяльності ДФС фактично є формами реалізації її функцій і компетенцій» [107, с. 54], а для визначення правового статусу Державної фіскальної служби України необхідно проаналізувати правову базу, що визначає її функції та повноваження.

Як зазначають О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко, правовий статус, це система законодавчо встановлених та гарантованих державою прав, свобод, законних інтересів та обов'язків суб'єкта суспільних відносин [108, с. 366]. В свою чергу, адміністративно-правовий статус виражає стан суб'єкта (об'єкта) в сфері публічного управління.

Згідно з Великим тлумачним словником сучасної української мови за редакцією В. Т. Бусела, статус, це «правове становище громадян, державних і

громадських органів, міжнародних організацій тощо» [34, с. 1387], повноваження, це «право, надане кому-небудь для здійснення чогось» [34, с. 1000], під компетенцією розуміється «1. Добра обізнаність із чим-небудь. 2. Коло повноважень якої-небудь організації, установи або особи» [34, с. 560].

В свою чергу, за Новим тлумачним словником української мови, компетенція, це «коло повноважень якої-небудь організації, установи або особи» [109, с. 305].

Цілком слушним з цього приводу можна вважати уточнення В. Б. Авер'янова стосовно форми повноважень органів виконавчої влади та їх зв'язку з компетенцією – «правовою (точніше, адміністративно-правовою) формою цих прав і обов'язків виступає компетенція органів виконавчої влади». Він же вказує, що «за своєю природою компетенція органів виконавчої влади – це юридичне відображення (опосередкування) покладених на них функцій у спеціальних, так званих компетенційних (або статусних) нормативно-правових актах шляхом закріплення цілей, завдань і необхідного для їх реалізації комплексу прав і обов'язків, тобто державно-владних повноважень» [84, с. 262–264].

На думку, І. П. Голосніченко та Д. І. Голосніченко, повноваження є елементом характеристики органів влади і місцевого самоврядування їх посадових осіб. «Повноваження – це загальне для теорії права та держави поняття, змістом якого є система прав та обов'язків, набутих у легітимний спосіб державою, місцевим самоврядуванням, державними органами і органами місцевого самоврядування, їх посадовими особами, іншими суб'єктами правовідносин з метою забезпечення можливостей, потреб та інтересів людини і громадянина, окремих соціальних груп та суспільства в цілому» [110, с. 152].

Це знову акцентує увагу на засадничому значенні прав та обов'язків органу виконавчої влади в дослідженні його компетенції та повноважень, про що йшлося раніше. Крім того, В. Б. Авер'янов також звертає увагу на певний зв'язок прав та обов'язків із завданнями, функціями, зобов'язаннями та відповідальністю органу виконавчої влади.

Підтвердження цієї тези ми знаходимо у визначенні термінів у вже згаданому Великому тлумачному словнику сучасної української мови за редакцією В. Т. Бусела: завдання – це «1. Насамперед визначений, запланований для виконання обсяг роботи, справа і т. ін. 2. Мета, до якої прагнуть; те, що хочуть здійснити» [34, с. 378]; функція – це «2. Робота кого-, чого-небудь, обов'язок, коло діяльності когось, чогось» [34, с. 1552]; зобов'язання – це «1. Поставлене перед собою завдання, обіцянка, що неодмінно повинні бути виконані» [34, с. 474]; відповідальність – це «1. Покладений на когось або взятий на себе обов'язок відповідати за певну ділянку роботи, справу, за чиїсь дії, вчинки, слова» [34, с. 177].

Слід також погодитись з О.Ф. Скакун, що компетенція державного органу, це закріплена законом чи підзаконним актом сукупність владних повноважень такого органу (прав і обов'язків), юридичної відповідальності за неналежне їх виконання або їх перевищення та предмета відання (завдань і функцій) [111, с. 136], і будемо в подальшому дослідженні компетенції та повноважень Державної фіскальної служби України цього визначення дотримуватись. При цьому, на нашу думку, у такому, майже класичному визначенні компетенції треба акцентувати увагу на ознаці саме владності повноважень, що додатково детермінує приналежність досліджуваного органу до типу державних органів.

Таким чином, повне коло компетенцій та повноважень органу виконавчої влади може бути встановлено з аналізу юридично відображених його прав, обов'язків, цілей, завдань, функцій, зобов'язань, відповідальності. Саме останні стосовно Державної фіскальної служби України отримали юридичне відображення в базовому Положенні про Державну фіскальну службу України за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 [6], Конституції України та ряді інших супутніх нормативно-правових актів.

Особливо з цього приводу слід звернути увагу на засадничі положення Конституції України – «органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і

відповідно до законів України» (ч. 2 ст. 6); «органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» (ч. 2 ст. 19) [83].

До інших супутніх нормативно-правових актів, де додатково розкриваються завдання, функції, компетенції та повноваження ДФС або його територіальних органів, можна, наприклад, віднести Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI (зокрема, пп. 14.1.1-¹ п. 14.1 його ст. 14 щодо «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи») [8]; Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495–VI (зокрема, п. 2 ч. 1 його ст. 8 щодо «виключних повноважень органів доходів і зборів України щодо здійснення державної митної справи», або ч. 3 його ст. 180 щодо того, що «відповідні посадові особи органів доходів і зборів та інших державних органів, до повноважень яких належить контроль за переміщенням товарів, що знищуються, мають право бути присутніми під час здійснення операцій із знищення (руйнування) таких товарів») [9]; Закон України «Про банки і банківську діяльність» від 07.12.2000 № 2121–III (зокрема, п. 1 ч. 2 його ст. 30 щодо «відрахування до фондів мають здійснюватися з прибутку після оподаткування або з прибутку до оподаткування, скоригованого на всі потенційні податкові зобов'язання») [112]; Закон України «Про державну статистику» від 17.09.1992 № 2614–XII (зокрема, ч. 4 його ст. 6 щодо того, що «статистичною інформацією є також дані банківської, фінансової і митної статистики, статистики платіжного балансу тощо, які складаються на підставі адміністративних даних, отриманих Національним банком України та спеціально уповноваженими державними органами (крім органів державної статистики) відповідно до їх компетенції. Відповідні повноваження зазначених органів, а також засади щодо організації збирання, опрацювання, аналізу, поширення, збереження, захисту та

використання такої статистичної інформації визначаються окремими законами») [113] та ін.

На нашу думку, при розгляді завдань, компетенцій та повноважень будь-якого органу виконавчої влади поперед усього слід керуватись нормами Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166–VI [5], який, серед інших, найбільш сконцентровано визначає повноваження центральних органів виконавчої влади України. При цьому, звертається увага на риси, особливості, ознаки та принципи компетенцій та повноважень таких органів [114]. Зокрема, в цьому Законі позначено, що «повноваження міністерств, інших центральних органів виконавчої влади поширюються на всю територію держави» (абз. 1 п. 2 ст. 1); «організація, повноваження і порядок діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади визначаються Конституцією, цим та іншими законами України» (п. 2 ст. 3); «підприємства, установи та організації, що належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, не можуть здійснювати владні повноваження, крім випадків, визначених законом» (п. 3 ст. 2) тощо.

Ступінь відповідності норм Положення про Державну фіскальну службу України за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 [6] базовим засадам Закону [5] стосовно функцій, повноважень та компетенцій ДФС можна отримати з їх більш поглибленого аналізу. В цілому, на нашу думку, щодо частотності згадувань та значенню, яке їм надається законодавцем, перевага в Законі [5] та Положенні за Постановою Кабінету Міністрів України [6] надана скоріше повноваженням, ніж компетенціям.

Такий висновок впливає з того, що, по-перше, в переліку основних завдань ДФС тільки «здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів...» (пп. 1 п. 3) Положення [6] відповідає вже згаданій нормі «повноваження і порядок діяльності міністерств, інших центральних органів виконавчої влади визначаються Конституцією, цим та іншими законами України» (п. 2 ст. 3)

Закону [5]. За аналогією, в переліку з 98 інших завдань ДФС, станом на сьогодні, в Положенні [6] «в межах повноважень, передбачених законом» проводить «списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску» (пп. 13 п. 4); «здійснює контроль за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності» (пп. 19 п. 4); «формування та ведення реєстрів, банків та баз даних» (пп. 36 п. 4); «погашення заборгованості з інших платежів, що віднесені до компетенції ДФС» (пп. 69 п. 4); «укладає в установленому порядку міжвідомчі договори» (пп. 86 п. 4), а також «здійснює інші повноваження, визначені законом» (пп. 93 п. 4).

На нашу думку, така нормативна відособленість діяльності ДФС «в межах повноважень, передбачених законом» стосовно до строго обумовлених пп. 13, 19, 36, 69, 86 п. 4 Положення про Державну фіскальну службу України не тільки не відповідає, але й суперечить більш широкому за змістом п. 2 цього ж Положення, за яким «ДФС у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства».

Такі самі зауваження стосуються й пп. 1, 4, 5 п. 5; пп. 14 п. 6; п. 9; пп. 19 і 30 п. 11 Положення про Державну фіскальну службу України.

Тому пропонується, на вибір законодавця, або вилучення вказаного словосполучення в пп. 13, 19, 36, 69, 86 п. 4; пп. 1, 4, 5 п. 5; пп. 14 п. 6; п. 9; пп. 19 і 30 п. 11 Положення за Постановою Кабінету Міністрів України [6], що є, на нашу думку, більш логічним, або його дублювання у п. 3 і п. 4 означеного Положення у вигляді: «3. Основними завданнями ДФС в межах повноважень, передбачених законом є:» та «4. ДФС відповідно до покладених на неї завдань в межах повноважень, передбачених законом:». При цьому, без сумніву, пропонується звернути увагу й на пп. 93 п. 4 та пп. 30 п. 11 Положення, за яким ДФС (або, відповідно, голова ДФС) «здійснює інші повноваження, визначені законом», що є алогічним своєю необмеженістю.

По-друге, у частині 3 ст. 5 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166–VI [5] йдеться про вимогу з «...урахуванням необхідності забезпечення здійснення повноважень органів виконавчої влади і недопущення дублювання повноважень». Разом із тим, у Положенні про Державну фіскальну службу України відсутні означені норми, але слід зазначити, що сама ДФС в останні часи активно проводить роботу з викорінення дублювання в своїй діяльності. Так, наприклад, повідомлялось, що «державна фіскальна служба України припинила супроводження програмного забезпечення «Система формування та подання до органів ДФС засобами телекомунікаційного зв'язку податкової звітності, податкових накладних та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді» у зв'язку із дублюванням характеристик зі спеціалізованим клієнтським програмним забезпеченням для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності» [115].

Або, як зазначає А. Кривенко, «Національна поліція, Служба безпеки, Генпрокуратура, Міністерство юстиції та Державна фіскальна служба. Всі структури погоджуються з необхідністю створення єдиного нового органу, який ліквідує дублювання функцій. Але кожен намагається «перетягти ковдру» на себе в частині підпорядкування нової інституції і водночас розширити її підслідність» [116]. Тому усуненню внутрішніх бюрократичних перешкод для здійснення міжнародної діяльності та дублювання повноважень між структурними підрозділами всередині ДФС був присвячений й проект Постанови Верховної Ради України № 2134а від 19.06.2015 р. про вдосконалення діяльності органів Державної фіскальної служби [117].

По-третє, слід також вказати на повну відповідність нормам частин 7 та 8 ст. 5 Закону України [5] процесу утворення Державної фіскальної служби України стосовно переходу повноважень та функцій міністерства при його ліквідації. Можна нагадати, що Державна фіскальна служба України була створена 21.05.2014 року, і є наступником колишнього Міністерства доходів і зборів України, та об'єднала у своїй діяльності повноваження Державної

податкової та митної служби, а також податкової міліції. Саме це підтверджується пунктом 1 Положення про Державну фіскальну службу України за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 [6], яким надано визначення Державної фіскальної служби як центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, що 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. Відповідно, такі напрямки діяльності ДФС можна назвати основними та такими, що безпосередньо окреслюють її функції, компетенції та повноваження.

У певній мірі подібне правонаступництво ДФС стосовно функцій та повноважень колишнього Міністерства доходів і зборів України також вбачається як у змісті п. 7 Положення [6], за яким «ДФС здійснює повноваження безпосередньо та через утворені в установленому порядку територіальні органи. ДФС та її територіальні органи є органами доходів і зборів», так і у назві її територіальних органів саме як «органи доходів і зборів».

По-четверте, стосовно компетенції, що впливає з завдань, то в Законі [5] про неї йдеться виключно в сенсі компетенції міністра з організації та контролю «виконання міністерством Конституції України, законів України, актів Президента України, актів Кабінету Міністрів України» (п. 3 ч. 2 ст. 8) та скликання та проведення «наради з питань, що належать до його компетенції» (п. 26 ч. 2 ст. 8); а також – про «розгляд питань, що належать до компетенції міністерства» (п. 23 ч. 2 ст. 8). В свою чергу, це Положення про Державну фіскальну службу України за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 [6] та ін.

Сьогодні, на нашу думку, в науковій літературі недостатньо широко досліджені питання функцій та компетенції керівників першого та другого рівня в системі органів виконавчої влади, якими є міністр і голова органу центральної виконавчої влади. Тому щодо них найбільш узагальнюючі ознаки можуть бути перенесені з робіт [118, 119] як найбільш властиві керівникам такого рівня, і можуть бути застосовані до сфери діяльності Державної фіскальної служби України. Зокрема, це представницькі, зовнішньополітичні, правотворчі, координаційні, організаційні, кадрові повноваження.

Усі зазначені компетенції широко представлені в переліку компетенцій голови ДФС, куди в загальному вигляді входить організація та контроль виконання її територіальними органами Конституції України, законів України, актів та доручень Кабінету Міністрів України. Певна деталізація компетенцій та повноважень голови ДФС викладена у п. 11 Положення про Державну фіскальну службу України [6]. Зокрема, голова ДФС «вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у відповідній сфері, розроблені ДФС проекти законів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, а також визначає позицію щодо проектів, розробниками яких є інші міністерства» (пп. 2 п. 11); «вносить на розгляд Міністра фінансів проекти нормативно-правових актів Мінфіну з питань, що належать до компетенції ДФС» (пп. 3 п. 11); «подає Міністрові фінансів для затвердження плани роботи ДФС» (пп. 5 п. 11); «забезпечує виконання ДФС наказів Мінфіну та доручень Міністра фінансів з питань, що належать до компетенції ДФС» (пп. 7 п. 11) тощо.

Сьогодні, з більш поглибленого аналізу Положення про Державну фіскальну службу України [6] можна побачити, що напрямки діяльності Державної фіскальної служби України не завжди співвідносяться з її компетенцією, як частина та ціле, хоча й визначають юридичне вираження функцій органів держави. Це впливає з того, що компетенції державного органу, в тому числі ДФС, перед усім залежать від його місця в структурі

держави, напрямків реалізації функцій держави та обумовлюється виконуваними ним завданнями та функціями.

Так, відповідно до ч. 1 ст. 16 вже згаданого Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166–VI [5], вони утворюються для виконання окремих функцій з реалізації державної політики та виконують в межах їх повноважень згідно ч. 1 ст. 17 цього Закону такі основні завдання, як: надання адміністративних послуг; здійснення державного нагляду (контролю); управління об'єктами державної власності; внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики на розгляд міністрів, які спрямовують та координують їх діяльність; здійснення інших завдань, визначених законами України. Оскільки Державна фіскальна служба утворена саме як «служба», то, з огляду на положення п. 1 ч. 2 ст. 17 Закону [5] необхідно зазначити, що більшість функцій ДФС мають складати також функції з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам, що визначаються повноваженнями відповідних територіальних органів доходів та зборів.

Таким чином, місце органу в структурі держави, яке й обумовлює його компетенцію, перед усім, визначається завданнями та функціями держави, що ним виконуються. Так, компетенція ДФС залежить від виконуваних нею функцій. Через функціональну перевантаженість Державної фіскальної служби вважаємо спірною доцільність подальшого об'єднання окремих важливих функцій держави під одним керівництвом, як-то податкової, митної, адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також боротьби з правопорушеннями у цих сферах. Наразі не будемо вдаватися у подробиці проведеного у 2014 році реформування, яке, напевно, мало деяке політичне підґрунтя, однак реалізація Державною фіскальною службою України одночасно податкової та митної політики держави викликає необхідність більш точного законодавчого визначення їх компетенції, особливо через юридичне закріплення повноважень, що надає можливості здійснення постійного контролю за їх реалізацією, та притягнення

до відповідальності в разі недотримання або порушення. Більше того, означена пропозиція могла би слугувати й певним вирішенням досі спірного питання щодо правомочності ДФС або Мінфіну виконувати повноваження, передбачені ст. 545 Митного кодексу України, що також підтверджується й Б. Кормичем [120].

Особливими рисами повноважень центрального органу виконавчої влади, про що раніше майже не згадувалось, є обсяг повноважень та термін їх делегування, а також законодавче визначення їх перевірки. Щодо ДФС, то тільки єдиний раз у пп. 29 п. 4 чинного Положення про Державну фіскальну службу України за Постановою [6] йдеться про те, що ДФС «проводить аналіз та здійснює управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного та податкового контролю». При цьому, суттєвим недоліком згаданого Положення є, на нашу думку, майже постійна відсутність чіткої вказівки на конкретні часові обмеження про термін повноважень органів доходів і зборів, оскільки до таких аж ніяк не можна відносити, наприклад, тезу «боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску» (п. 3), або «державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства» (п. 4) та ін. – бо застосування норм означеного законодавства є превентивною функцією Державної фіскальної служби України. Майже поодиноким виключенням тут є вказівка на просторові ознаки – наприклад, у пп. 50 п. 4 Положення: ДФС «організовує роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійсненням контролю за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями і пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації».

В самому загальному виді щодо повноважень під час діяльності Державної фіскальної служби України мова може йти про їх визнання,

виконання, відкриття, перевищення, позбавлення, пред'явлення, призупинення та продовження.

Співвідношення нормативно зазначених напрямків та основних завдань діяльності Державної фіскальної служби України з її функціями, компетенціями та повноваженнями можна отримати з п. 3 Положення про Державну фіскальну службу України [6], де відзначені основні завдання, що повністю корелюють з основними напрямками її діяльності.

Так, реалізація державної податкової політики, як зазначає Ю. І. Турянський, «забезпечується через податковий механізм – сукупність прийомів, методів, прав організації податкових відносин, що охоплюють усі стадії податкового процесу і впливають на соціально-економічний розвиток країни, визначають баланс інтересів держави та суспільства», і врегульовується шляхом «визначення категорій платників податків, об'єкта і джерела податку, одиниці виміру об'єкта оподаткування, переліку пільг і ставок; встановлення штрафних санкцій за податкові правопорушення; інші процедури теорії та практики нарахування й утримання податків» [121, с. 298–299].

У цьому напрямку діяльності повноваження ДФС полягають у праві здійснення податкового регулювання та податкового контролю. Останній, наприклад, реалізується «дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і громадянами установленого законодавством порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України; застосуванням відповідно до закону заходів тарифного та нетарифного регулювання під час переміщення товарів через митний кордон України і після завершення операцій митного контролю та митного оформлення» (абз. 2, 3 пп. 16 п. 4) Положення про Державну фіскальну службу України [6]. При цьому, загальна кількість різновидів контролю в реалізації ДФС державної податкової політики обумовлена 57 процедурно-технологічними нормами. У зв'язку з цим, можна нагадати, що компетенція як «встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України,

Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами» була позначена одним із принципів побудови та призначення системи оподаткування у ст. 3 колишнього Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251–XII [122]. На жаль, сучасний Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI [8], який було введено на заміну цього Закону, не містить не тільки аналогічних принципів побудови та призначення системи оподаткування, але й не має відповідного термінологічного визначення. Це, на нашу думку, є суттєвим недоліком, і потребує відповідних змін у ст. 4 Податкового кодексу України.

Реалізація політики у сфері державної митної справи обумовлена визначенням державної митної політики в ст. 5 Митного кодексу України від 13.03.2012 № 4495–VI як «система принципів та напрямів діяльності держави у сфері захисту митних інтересів та забезпечення митної безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього ринку, розвитку економіки України та її інтеграції до світової економіки. Державна митна політика є складовою частиною державної економічної політики» [9], один з принципів якої, викладений у п. 2 ч. 1 його ст. 8 стосовно «виключних повноважень органів доходів і зборів України щодо здійснення державної митної справи» ми вже згадували раніше. До речі, розміщення у ст. 8 Митного кодексу принципів здійснення державної митної справи побічно підкреслює потребу заповнення цієї прогалини й у Податковому кодексі, про що вже йшлося. Крім того, на перелік повноважень ДФС може впливати й те, що ряд положень норм Митного кодексу не мають прямої дії.

Сьогодні найбільшими позитивними здобутками, що впливають з функцій та повноважень Державної фіскальної служби України, як зазначають О. О. Кахович та Ю. О. Кахович, є «взаємодія митних органів із суб'єктами господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність...; налагодження ефективної взаємодії з митними службами інших держав найбільших торговельних партнерів України...; запровадження системи електронного декларування...» [123, с. 79].

Також, до раніше наданого переліку повноважень під час діяльності Державної фіскальної служби України можна додати перерозподіл, оскільки зміна повноважень в діяльності Державної фіскальної служби України може викликати перерозподіл повноважень, наприклад, щодо встановлення тарифних ставок.

Реалізація державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, як зазначає Г. В. Рибницький, особливості повноважень ДФС за цим напрямком послідовно пов'язані з цілим комплексом завдань: нормотворчими функціями щодо врегулювання підприємницької діяльності; а також включають – адміністративне управління підприємницькою діяльністю в питаннях; оподаткування суб'єктів господарювання та податкового і митного аудиту; митного контролю та оформлення; в питанні ліцензування спеціальних суб'єктів господарської діяльності; в питаннях адміністрування митних платежів та митно-тарифного регулювання; шляхом здійснення контролю; щодо запобігання та виявлення кримінальних та інших правопорушень у сферах оподаткування, митній та бюджетній сферах, провадження досудового розслідування та оперативно-розшукової діяльності. Зокрема, «ДФС, серед іншого, отримує і реєструє заяви, повідомлення та іншу інформацію про кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері, приймає щодо них передбачені законом рішення; виявляє кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, а також встановлює місцезнаходження платників податків, опитує їх засновників, посадових осіб, провадить відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудове розслідування, а також вживає заходів до відшкодування завданих державі збитків...» [124, с. 182–183] та інші заходи, обумовлені нормативно підкріпленими повноваженнями.

Інші основні завдання, що обумовлюють повноваження ДФС за п. 3 Положення про Державну фіскальну службу України [6], змістовно збігаються з такими основними напрямками її діяльності: «здійснення в межах

повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; реалізація державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; реалізація державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; реалізація державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк; дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

Крім того, як раніше ми вже зазначали, Положення про Державну фіскальну службу України саме в такому формулюванні виділяє не всі компетенції Служби (у класичному розумінні компетенції як «кола повноважень якої-небудь організації, установи або особи»..., хоча стосовно її діяльності в Положенні близько двадцяти разів і використана фраза «в межах повноважень, передбачених законом», що, на нашу думку, через таку її бланкетну невизначеність також є неприйнятним» [107, с. 57]. Те саме стосується й компетенції ДФС щодо делегування власних повноважень та ін.

Сьогодні заслуговує на увагу цілком слушна пропозиція О. Тимченко та Ю. Сибірянської щодо зміни статусу і розподілу повноважень працівників фіскальних органів всіх рівнів, що «має забезпечувати контроль за дотриманням платниками податкового законодавства, відтак повноту і своєчасність надходжень до бюджету» [125, с. 70]. Тим більш, що є суттєві зауваження М. К. Золотарьової стосовно особливостей застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів Державної фіскальної служби України у сфері податкового контролю, необхідності шляхом законодавчих змін обмежень свободи розсуду посадової особи фіскального органу при прийнятті нею рішення за результатами податкової перевірки [126].

Так само, й пропозиції О. П. Федотова щодо завдань з удосконалення діяльності територіальних органів митного спрямування ДФС України, що забезпечують реалізацію повноважень Державної фіскальної служби України у зоні своєї діяльності. Серед них, зазначається, що «основними завданнями митниці ДФС України є забезпечення реалізації державної митної політики у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства, здійснення в межах своїх повноважень контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів» [127].

Таким чином, зазначимо, що з огляду на поставлені перед ДФС завдання, належні їй функції, компетенції та повноваження отримали належне нормативно-правове підґрунтя в чинному законодавстві як важливі складові адміністративно-правового статусу Державної фіскальної служби України.

2.2. Особливості організаційної структури Державної фіскальної служби України

Станом на сьогодні Державна фіскальна служба України зазнає певних організаційних, структурних та функціональних змін. Зокрема, за словами Голови ДФС, йдеться про «про глобальні податкові виклики, ...темпи податкової та митної реформ в Україні, провідну роль автоматичного обміну інформацією та обмін найкращими практиками на міжнародному рівні»; що «Державна фіскальна служба готова до реорганізації структури та скорочення штату відповідно до затвердженого Міністерством фінансів України штатного розпису» [128, 129]. У зв'язку з цим цілком очевидною є нагальна потреба аналізу стану та особливостей структурної організації Державної фіскальної служби України та висунення певних пропозицій щодо доцільності її

реорганізації, тим більш, як основи її подальшого нормативно-правового унормування.

Слід зазначити, що цей напрямок дослідження не отримав належної уваги науковців – сьогодні маємо переважно наукові публікації з питань діяльності ДФС, хоча зрозуміло, що діяльність будь-якого органу є наслідком його структурної організації. Так, наприклад, Л. М. Попова стосовно повноважень органів ДФС, А. М. Луцика щодо внутрішньо організаційних адміністративних процедур, А. А. Галюти стосовно інституційного забезпечення проведення державної фіскальної політики та ін. Це підтверджує актуальність напрямку дослідження, тому його метою є аналіз особливостей структурної організації Державної фіскальної служби України.

Зазначимо, що за Великим тлумачним словником сучасної української мови, структура – це «1. Взаєморозміщення та взаємозв'язок складових частин цілого; будова. 2. Устрій, організація чого-небудь»; структурний – це прикметник до структура; структурно-організаційний – це «стосовно до структури чого-небудь і організаційної діяльності» [34, с.1405]. В свою чергу, організація – це (з переліку наданих визначень) «4. Особливість будови чого-небудь; структура... 6. Комплекс заходів, зміст яких полягає в координації дій окремих елементів системи»; організаційний – це «пов'язаний з організацією чого-небудь. Який здійснює організацію чого-небудь» [34, с.853]. Виходячи з цього, під структурною організацією чого-небудь слід розуміти його структурний устрій, пов'язаний з особливостями його внутрішньої організації (побудови). Таке визначення у повній мірі відповідає поняттю структурної організації Державної фіскальної служби України.

Як йшлося раніше [82, с. 204, 206], Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, що має широко розвинену та територіально розгалужену структуру. Успішність функціонування ДФС, про що свідчать її річні звіти про податки, збори та платежі, була би неможливою, якби Державна фіскальна служба України не становила би з себе певну самодостатню організаційну систему. Це однозначно свідчить про її

утвореність за певними системними принципами, наприклад, такими, як упорядкована цілісність, стабілізація, самоорганізація, ієрархічність, які І. Каганець відносить до групи системно-філософських [130, с. 138]. Є й інше розуміння подібних системних принципів – самоорганізація соціальних систем, необхідна різноманітність, раціональність структури управління, підпорядкованість структури функціям, оптимальна децентралізація, обмеження цілей тощо [131, с. 3].

Взагалі, слід зазначити, що принцип системності ДФС є базовим за визначенням, і в доктрині адміністрування його можна вважати своєрідним «технологічним» принципом, який, як визначає М. С. Демкова, «передбачає встановлення між структурними елементами інформаційної системи зв'язків, які забезпечують цілісність функціонування публічної адміністрації» [132]. Ми тут не ставимо за мету поглиблене дослідження механізму перетинання властивого Державній фіскальній службі України принципу системності, щодо чого видимих заперечень не може бути взагалі, з методологічними принципами системного аналізу, але саме останні дозволяють не тільки дослідити, але й суттєво оптимізувати структурну організацію ДФС у майбутньому.

До того ж, системні принципи вже достатньо широко використовуються при вирішенні загально-правових і спеціальних адміністративних задач в забезпеченні діяльності цілого ряду органів виконавчої влади – наприклад, при розгляді інститутів фінансового права [133] тощо. При цьому, системні принципи можна ототожнити з системними основами побудови органа виконавчої влади як суб'єкта (або об'єкта) управління – такій підхід навіть суттєво спрощує та водночас поширює функціональність переходу від суцільно спрощених системотехнічних до правових засад предмету дослідження.

Стосовно Державної фіскальної служби України, то мова може йти поперед усього про системні основи закріплення адміністративно-правового статусу ДФС як системи визначених у нормативно-правових актах повноважень, компетенцій, обов'язків тощо, про що йшлося в підрозділах 1.3 та 2.1, а вже потім про системні основи структурної організації Державної

фіскальної служби України. Більше того, щодо досліджуваної загальної теми – адміністративно-правових засад організації та діяльності Державної фіскальної служби України – то доцільним може бути проведення поглибленого аналізу залежності системних основ фінансової безпеки держави від структурної організації ДФС, як центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом, що її забезпечує. А вже потім – про системні основи сталого функціонування, адміністрування та реструктуризації Служби. Такий підхід цілком обґрунтовано ставить в основу аналізу певну «системоцентричність» Державної фіскальної служби України і закладає основу її подальшого нормативно-правового унормування, наприклад, при оптимізації структурної організації за штатними посадами та кількістю органів.

Так, наприклад, Г. В. Дворецька у стислому вигляді надає пояснення деяких базових визначень щодо організацій та їх внутрішньої структури. На наш погляд, стосовно напряму дослідження Державної фіскальної служби з усього наявного переліку можна залучити наступне. По-перше, організація як устрій – це «атрибут якого-небудь об'єкта, його властивість мати впорядковану структурну організованість, узгодженість взаємодії окремих частин елементів системи відповідно до структури цілого», По-друге, з посиланням на О. Пригожина, в адміністративних організаціях «жорстко задано структуру, наявний високий рівень формалізації відносин, директивно встановлено цілі й обмежено можливості працівників впливати на них» [134, с.191–200].

Важливим вбачається й дослідження визначення або самовизначення структурної організації Державної фіскальної служби України в базових нормативно-правових актах щодо її організації та засад діяльності.

Достатньо показовим в цьому сенсі є те, що вирішення ряду організаційно-структурних питань в ДФС віднесено до повноважень Голови Державної фіскальної служби, який, зокрема: затверджує положення про самостійні структурні підрозділи апарату ДФС, призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників, заступників керівників (пп. 11 п. 11 Постанови Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 р.

№ 236 [6]), а також затверджує структуру апарату ДФС за погодженням з Міністром фінансів (абз. 2 п. 14 Постанови). Крім того, Голова ДФС: утворює, ліквідує, реорганізовує підприємства, установи, організації, затверджує їх положення (статути), в установленому порядку призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, інші функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління ДФС (пп. 19 п. 11 Постанови); вносить Міністру фінансів пропозиції щодо утворення територіальних органів ДФС (пп. 24 п. 11 Постанови).

Прикладом реалізації повноважень Голови ДФС відповідно до пп. 19 п. 11 Постанови Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» є хоча би виданий ним наказ «Про створення окремих митних постів Київської митниці ДФС» від 26.10.2015 р. № 813 [135], за яким в структурі Державної фіскальної служби України створюються названі в наказі органи Служби та вирішуються зв'язані з цим організаційні питання тощо.

Разом із тим, треба зазначити, що 22.07.2015 р. той самий пп. 19 п. 11 Постанови [6] стосовно повноважень Голови Державної фіскальної служби з організаційно-структурних питань було піддано змінам – його первинно було викладено в дещо іншій редакції: «призначає на посаду за поданням першого заступника Голови ДФС перших заступників керівників територіальних органів, відповідальних за діяльність підрозділів боротьби з кримінальними правопорушеннями у митній сфері, кримінальними та іншими правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, та звільняє їх з посади». До речі, одночасно було виключено з Положення «Про Державну фіскальну службу України» й пп. 20–22, за якими раніше конкретизувався перелік аналогічних повноважень стосовно деяких структурних підрозділів Служби, що було абсолютною прерогативою організаційно-структурних ініціатив Голови Державної фіскальної служби.

При цьому, викликає певне застереження новела пп. 30 п. 11 Положення, за якою Голова Державної фіскальної служби «здійснює інші повноваження, визначені законом». По-перше, така нормативна невизначеність, на нашу думку, не може мати місце в Положенні «Про Державну фіскальну службу України»; по-друге, вона надмірно розширює умовні межі повноважень Голови Служби; по-третє, який саме закон мається на увазі? – принаймні замість цього прийнятною була би більш влучна редакція «здійснює інші повноваження, визначені законодавством України».

Хоча, при означених зауваженнях, як на нас, Голова Державної фіскальної служби України з огляду на його функціональні обов'язки все ж таки потребує певного розширення повноважень організаційно-структурного спрямування принаймні централізованого характеру саме стосовно апарату Служби та її територіальних органів.

Актуальною є й перевірка відповідності побудови структурної організації Державної фіскальної служби України науково обґрунтованим адміністративно-менеджерським нормам структурної організації будь-якого органу виконавчої влади. Поперед усього, Н. М. Бондар зазначає, що «організаційна структура регулює: розподіл завдань по відділам і підрозділам підприємства; компетентність відділів та підрозділів у вирішенні певних проблем; загальну взаємодію відділів та підрозділів. Організаційна структура має безпосередній вплив на реалізацію стратегії підприємства, його взаємодію із зовнішнім середовищем та ефективне вирішення поставлених завдань» [136].

Станом на сьогодні, Державна фіскальна служба України, як і будь-який інший орган центральної виконавчої влади, має надзвичайно розгалужену структуру, що обумовлено її функціями та завданнями.

Згідно з веб-сайтом Державної фіскальної служби України [99], ДФС за структурою складається з апарату, територіальних органів, спеціалізованих департаментів та органу (останній саме в такій редакції – Авт.). В свою чергу, на тому ж самому веб-сайті ДФС станом на 18.09.2015 р. надано її розгорнуту організаційну структуру, що містить такі структурні підрозділи: Департамент

забезпечення діяльності, Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації, Департамент інфраструктури, Департамент персоналу, Департамент фінансово-економічної роботи та бухгалтерського обліку, Департамент внутрішнього аудиту та контролю, Координаційно-моніторинговий департамент, Департамент електронних сервісів, Департамент ІТ забезпечення, Департамент правової роботи, Департамент по роботі з ВПП, Департамент оподаткування юридичних осіб, Департамент оподаткування фізичних осіб, Департамент податкового та митного аудиту, Департамент забезпечення розвитку та вдосконалення податкової системи, Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, Департамент управління боргом, Департамент організації митного контролю та оформлення, Департамент митного адміністрування, Департамент протидії митним правопорушенням, Головне оперативне управління, Головне управління власної безпеки, Головне міжрегіональне управління оперативного забезпечення зони проведення АТО (м. Київ, м. Краматорськ, м. Слов'янськ), Головне слідче управління фінансових розслідувань [137].

Разом із тим, означений перелік організаційної структури суттєво відрізняється від фактично тієї ж структури Служби [138] не тільки за назвою деяких департаментів, а фактично й за їх кількістю. Так, в апараті ДФС додатково позначено Департамент комунікації, Департамент реєстрації платників та електронних сервісів, Організаційно-розпорядчий департамент, Департамент методологічної роботи з питань оподаткування, Департамент контролю за обігом та оподаткуванням підакцизних товарів. Такі розбіжності шкодять іміджу Державній фіскальній службі і, без сумніву, потребують негайного виправлення відповідно до останніх нормативно-правових актів відомства та Уряду.

Слід також зазначити, що первинно структура та штатний розпис Державної фіскальної служби України були введені наказом ДФС України «Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної

служби України» від 09.07.2014 р. № 1 [139]. Треба вказати, що цей наказ станом на сьогодні було доповнено та змінено 12 разів: від 02.09.2014 р. № 101 (нова редакція); 14.10.2014 р. № 189; від 05.12.2014 р. № 350; від 16.12.2014 р. № 373; від 30.01.2015 р. № 48; від 10.03.2015 р. № 151; від 13.03.2015 р. № 168; від 23.03.2015 р. № 195; від 02.04.2015 р. № 233; від 22.04.2015 р. № 290; від 19.06.2015 р. № 440; від 03.07.2015 р. № 463. Така значна кількість змін і доповнень до наказу менше, ніж за рік, доктринально є неприйнятною для одного й того самого нормативно-правового акту, оскільки свідчить, по-перше, про непродуманість організаційної структури Державної фіскальної служби України, по-друге, її завдань в реалізації належного забезпечення функціонування державного владного та економічного механізму; по-третє, має бути виправленою виданням нового самостійного наказу з аналогічних організаційно-структурних питань.

Таким чином, орієнтуючись саме на вказаний наказ ДФС України «Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України» від 09.07.2014 р. № 1 з усіма наступними змінами [139], розглянемо деякі особливості структурної організації Державної фіскальної служби України як аналога її функціональної організаційної моделі.

Слід зазначити, що в структурній організації ДФС є типові для такого рівня державного призначення Служби органи, що безпосередньо забезпечують організацію її діяльності, а також органи функціональних груп, що характерні тільки для Державної фіскальної служби та відрізняють її від інших державних органів.

До переліку стандартних за функціональним призначенням та завданням саме організаційного забезпечення діяльності органів Державної фіскальної служби України можна віднести, наприклад, Департамент забезпечення діяльності Служби, що складається з відділів організаційного, радників, протоколу, а також документального забезпечення та планування заходів, який виконує організаційне забезпечення діяльності Міністра (заступників Міністра) та забезпечення оперативної взаємодії Міністра (заступників Міністра) із

структурними підрозділами та територіальними органами Міндоходів та органами державної влади; консультативно-аналітичне забезпечення діяльності Міністра; протокольне забезпечення заходів за участю Міністра (заступників Міністра). Разом із тим, більш коректним, на нашу думку, було би визначення того, що Департамент забезпечення діяльності Служби забезпечує виконання завдань і функцій, покладених на Міністра, організовує та здійснює заходи, спрямовані на вдосконалення інформаційно-аналітичного та експертно-консультативного забезпечення процесу управління діяльністю ДФС та ін. Так, щодо результатів функціонування Департаменту забезпечення діяльності Служби за «Звітом про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 року» [140] позначені цілком очевидні заходи, що можуть там не змінюватись роками – «Забезпечено взаємодію Голови ДФС з Адміністрацією Президента України, Кабінетом Міністрів України, Верховною Радою України, іншими органами державної влади та міжнародними організаціями» (п. 7.4); «Забезпечено проведення зустрічей Голови ДФС з керівниками органів державної влади, міжнародними та громадськими організаціями» (п. 7.5); «Забезпечено підготовку аналітичної інформації для Голови ДФС на апаратні наради, засідання Колегій ДФС тощо» (п. 7.6); «Забезпечено щотижневу розробку планів роботи Голови ДФС, щоденну координацію участі Голови у нарадах, семінарах, форумах тощо» (п. 7.7). На нашу думку, подібні тривіальні заходи взагалі не повинні не тільки звітуватись, але й анонсуватись, оскільки не несуть щонайменшої інформативності.

Як на нас, функціонально близьким до Департаменту забезпечення діяльності Служби (23 штатні посади) є Управління організаційно-аналітичного забезпечення (15 посад), яке в структурі ДФС чомусь входить до Головного управління власної безпеки (при цьому, як бачимо, «підготовку аналітичної інформації» за п. 7.6 Звіту виконує вже названий Департамент забезпечення діяльності Служби; «підготовку відповідних аналітичних матеріалів» за пп. 1.2 і 1.26 – Координаційно-моніторинговий департамент із 178 штатними

посадами), а також Організаційно-розпорядчий департамент (71 посада). Саме останнім Департаментом, як за Звітом, опрацьована не тільки специфічна «розробка методичних та організаційно-розпорядчих документів щодо порядку застосування норм Податкового та Митного кодексів України» (п. 7.1), але й здійснюється тривіальне «організаційне забезпечення проведення апаратних нарад ДФС, нарад (заслуховувань) за участі керівників структурних підрозділів ДФС та керівників територіальних органів ДФС, засідань Колегії ДФС, підготовка відповідних матеріалів. Підготовка проектів відповідних розпорядчих документів ДФС щодо їх проведення, складання протоколів, доведення до виконавців прийнятих рішень та здійснення контролю за їх виконанням» (п. 7.9), загальною кількістю 18 заходів за звітний період. Знов таки, «організація та координація роботи структурних підрозділів ДФС з розробки заходів у рамках стратегії розвитку ДФС» (п. 7.15) «організація та координація роботи територіальних органів ДФС щодо розробки та затвердження в установленому порядку планів роботи територіальних органів ДФС...» (п. 7.24) та ін. також покладена на цей Департамент.

Виходячи з цього, певним резервом оптимізації структурної організації за штатними посадами та кількістю органів Державної фіскальної служби України вважаємо уніфікацію діяльності перелічених Департаментів та Управління організаційно-аналітичного забезпечення стосовно організаційно-аналітичних завдань і функцій.

Щодо територіальних органів ДФС та їх структурної організації, то це, як згадується у підрозділі 3.1, 24 обласних управління (головні управління), Головне управління м. Києва, а також Міжрегіональне головне управління, Енергетична митниця та спеціалізовані державні податкові інспекції. І якщо в якості прикладу дослідити як типову, наприклад, Харківську область, то структурна організація цього територіального органу ДФС містить Головне управління ДФС у Харківській області, Харківську митницю, Державну податкову інспекцію у Шевченківському, Київському, Московському, Балаклійському та Зміївському районах м. Харкова Головного управління ДФС,

13 районних об'єднаних державних податкових інспекцій Головного управління ДФС [141].

Означену сьогоднішню структурну організацію територіальних органів ДФС можна порівняти з первинною структурною організацією територіальних органів колишнього Міністерства доходів і зборів, яка містила територіальні органи в Автономній Республіці Крим, 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. Тобто, в самому загальному вигляді структурні організації співпадають, хоча зважуючи на сучасний політико-економічний та адміністративно-територіальний стан в Україні, і враховуючи тимчасово окуповані території, до структурної організації територіальних органів сучасної ДФС не включені відповідні територіальні органи в Автономній Республіці Крим та м. Севастополі, щодо яких процес реорганізації фактично було розпочато тільки у березні 2015 року. Разом із тим, враховуючи політичний момент, ми би рекомендували все ж таки залишити ці органи в структурній організації територіальних органів Державної фіскальної служби України, але функціонально призупинивши їх діяльність до звільнення відповідної території.

Також зазначимо, що поглиблений аналіз загальної структурної організації Державної фіскальної служби України змушує нас вважати, що в ній з усіх можливих використана дивізійна організаційна структура управління, яка при тому всьому має певні переваги перед так звичними стосовно побудови центральних органів виконавчої влади лінійною та функціональною організаційними структурами управління. Такий висновок підтверджується не тільки позитивними більшою гнучкістю та делегуванням повноважень на нижчі рівні управлінської ієрархії, але й виявленим нами раніше в якості недоліку дублюванням функціональних служб. При цьому слід

попередити керівництво ДФС, що така організаційна структура управління, про що йдеться також і у вже згаданій Н. М. Бондар, особливо небезпечна послабленням контролю за діяльністю відділень, відсутністю єдиної політики між підрозділами та несумісності між ними, труднощами у розподілі ресурсів [136].

Така наша позиція реально знаходить своє практичне підтвердження – так, у Державній фіскальній службі України у вересні 2015 р. за результатами перевірки 8 митниць ДФС «значні недоліки та порушення при організації митного контролю й митного оформлення товарів, транспортних засобів, боротьби з контрабандою та протидії митним правопорушенням були викриті майже на кожній митниці. Численні випадки ввезення транспортних засобів на митну територію в режимі «транзит» з метою уникнення сплати митних платежів та користування ними на території України» [142]. Більше того, ще у червні 2015 р. в роботі ДФС констатувалась відсутність «позитивної динаміки налагодження обміну інформацією як на міжнародному рівні з митними органами інших країн та міжнародними, так і на національному рівні з перевізниками та іншими органами та установами, діяльність яких безпосередньо пов'язана із здійсненням операцій з товарами, що перебувають під митним контролем. Відсутній системний підхід до використання технічних засобів митного контролю як одного із дієвих інструментів мінімізації впливу людського фактору на результати митного контролю» [143].

Хоча, при будь-якому поглибленому аналізі загальної структурної організації Державної фіскальної служби України перед усього слід зважити на думку В. В. Кирильчук, за яким «ефективність діяльності того чи іншого органу залежить не від його структури та підпорядкованості, а від кадрового та матеріально-технічного забезпечення, а також компетентності осіб, які працюють в органі» [144]. Такий висновок вченого вважаємо цілком обґрунтованим і таким, що обов'язково має бути покладений в основу подальших досліджень напрямків розвитку адміністративно-правового регулювання організації та діяльності Державної фіскальної служби України.

Разом із тим, С. Я. Онуфрик, розглядаючи зарубіжний досвід реформування органів державного управління у сфері доходів і зборів, зазначає, що «організаційна структура багатьох органів доходів стала суб'єктом більшості реформ щодо вдосконалення операційної ефективності та результативності й надання сервісних послуг платникам податків». І при цьому подає такі типи організаційних структур органів доходів, як: організаційна модель за типом податку; функціональна організаційна модель; організаційна модель за групою платника податків [145, с. 42–43]. Він же зазначив, що «Державна фіскальна служба України має інституційний тип органу доходів – уніфікований напіваавтономний орган, за функціональним критерієм поєднує в собі два типи доходів (податкові збори і мито) з адмініструванням єдиного соціального внеску, за організаційною структурою має змішану форму (поєднання функціональної та за типом платника податків) [145, с. 44].

Щодо визначення можна погодитись з визнанням ДФС як «інституційного типу органу» – іншого просто не може бути за визначенням. Є сенс, як підтвердження цієї тези, наприклад, звернутись до О. Гордєєва, за яким інститут – це «система усталених відносин, взаємозв'язків між різними акторами з приводу узгодження їх взаємодії на основі формально встановлених чи неформально існуючих норм та правил, має особливий механізм реалізації цих норм в процесі здійснення діяльності. Такий механізм виступає як цілісна система упорядкування ролей і взаємовідносин суб'єктів у відповідності із традиціями та новими встановленими інститутами суспільства» [146, с. 37]. Тобто, ДФС, як центральний орган виконавчої влади за визначенням є органом інституційного типу. Більше того, можна вважати, що станом на сьогодні процес інституалізації ДФС майже завершився, і нині мова може йти про її подальший розвиток, про що більш докладно розглядається в підрозділі 3.2. Щодо ж уніфікації, то свого часу ми вже пов'язували уніфікацію діяльності підрозділів Державної фіскальної служби України з оптимізацією її структурної організації [147].

Стосовно доктринального визначення «напівавтономний орган», то, як відомо, у системі державного управління з чотирьох типів податкових органів два з них «можуть функціонувати у вигляді: 1) єдиного напівавтономного органу; 2) єдиного напівавтономного органу, що звітує перед радою керуючих (спостережною радою)» [148]. Тому, до якого з них відносить С. Я. Онуфрик сучасну Державну фіскальну службу України, можна тільки здогадуватись. При цьому, що є таке визначення єдиного напівавтономного органу (залежного від будь-якої з гілок влади, що, до речі, на нашу думку, в значній мірі характеризує правовий статус самої ДФС у державі) – «являє собою таку організацію податкових органів, при якій всі функції, в тому числі організаційні (управління персоналом, інформаційні технології, бухгалтерський облік тощо), зосереджені в цьому єдиному органі. Його керівник (у разі відсутності ради керуючих) звітує перед міністром відповідного відомства (як правило, Міністерства фінансів)» [148].

Щодо функціонального критерію «поєднання в собі двох типів доходів (податкові збори і мито) з адмініструванням єдиного соціального внеску», то, по-перше, організаційна структура Державної фіскальної служби України превентивно визначена її основними завданнями за п. 3 Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 р. № 236 [6]; по-друге, С. Я. Онуфрик чомусь «упустив» ще один функціональний критерій ДФС, визначений в п.3 Положення – «боротьбу з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску». При цьому, зрозуміло, що просте ігнорування в організаційній структурі ДФС цього функціонального критерію може звести нанівець результативність усієї діяльності Служби. Тому, на наш погляд, стосовно до України можна казати також і про організаційну модель Державної фіскальної служби за видом боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Принаймні, сьогодні в абз. 2 п. 7 Положення «Про Державну фіскальну службу України» все ще закладена норма: «у складі ДФС та її територіальних органах діють підрозділи податкової міліції» [6]. Крім того, реалізація означеної моделі організаційної структури ДФС покладена на Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, до складу якого входять відділи: організації роботи боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом; аналітичної роботи та ведення баз даних; перевірок сумнівних операцій; фінансових розслідувань. Основними завданнями Департаменту є «участь у вдосконаленні та реалізації комплексної системи боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, через виконання законів, указів та доручень Президента України, постанов Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України та нормативно-правових актів ДФС; організація роботи із запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, у органах ДФС»; основною функцією – «вжиття заходів щодо виявлення, аналізу, організації та проведення перевірок осіб, які здійснюють фінансові операції, що можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або з фінансуванням тероризму» [149]. До речі, означеним Департаментом за вже згаданим «Звітом про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 року» [140] «з метою виявлення та відпрацювання фактів порушення вимог чинного законодавства, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та іншими правопорушеннями, посадовими особами органів ДФС прийнято участь у 276 перевірках суб'єктів господарювання, у т.ч. у 44 позапланових перевірках (п. 3.13). Складено 810 матеріалів з ознаками злочинів, розпочато 380 кримінальних проваджень; за кримінальними справами, у яких використовувались матеріали підрозділів боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом: відшкодовано збитків на суму 155,4 млн. грн.; накладено арешт на майно на суму 26,0 млн. грн.; вилучено майна на суму 12,2 млн. гривень (п. 5.8). За результатами проведення заходів щодо встановлення

схем та механізмів легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, виявлено 10 фактів застосування нових технологій для легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (п.5.9). У рамках взаємодії та обміну інформацією направлено 6 листів до компетентних органів іноземних держав щодо проведених операцій з нерезидентами» (п.9.19). Слід зазначити, що принаймні за Звітом діяльність Департаменту боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом Державної фіскальної служби України відповідає його організаційній структурі.

При цьому, вважаємо за доцільне внести корекцію в поняття «комплексна система боротьби з відмиванням доходів...», що первинно прозвучала в Указі Президента України «Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом» від 19.07.2001 р. № 531/2001 [150], та набула помилкового тиражування в подальших нормативно-правових актах і деяких наукових статтях О. Києвець, В. Т. Маляренко, Н. А. Литвина, а також знайшла своє відображення й у названому Звіті [140]. Зокрема, за Етимологічним словником української мови, «комплекс – сукупність об'єктів, що становлять єдине ціле» [151, с. 542]; за Великим тлумачним словником сучасної української мови: комплексний – «який охоплює групу предметів, явищ, дій, властивостей; який становить комплекс чого-небудь»; система – «1. Порядок, зумовлений правильним, планомірним розташуванням і взаємним зв'язком частин чого-небудь. 2. Класифікація. 3. Форма організації, будова чого-небудь (державних... установ). 4. Сукупність яких-небудь елементів, одиниць, частин, об'єднаних за спільною ознакою, призначенням»; боротьба – «3. Діяльність, що має на меті подолати або знищити кого-, що-небудь. 4. Діяльність, скерована на створення, досягнення чого-небудь» [34, с. 561, 1320]. Звідси, у виразі «комплексна система боротьби з відмиванням доходів...» тавтологічними є поняття «комплексна» та «система», а «система боротьби» має розумітись як «сукупність діяльності, що має на меті подолати відмивання доходів...», що не відповідає язиковим нормам. Тому, більш коректним щодо застосування був би вираз «комплекс системних заходів боротьби з

відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом». Це зауваження стосується також і Комплексної системи запобігання та протидії тінізації економіки, запропонованої свого часу ще колишньою Державною податковою адміністрацією України [152], та восьми інших нормативно-правових документів Кабінету Міністрів України та Центрвиборчкому за 2008–2012 роки у базі «Законодавство України» на веб-сайті Верховної Ради України.

Продовжуючи аналіз структурної організації Державної фіскальної служби України за наказом ДФС України «Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України» від 09.07.2014 р. № 1 з усіма наступними змінами [139], виділимо з нього вже згруповані за певною ознакою так звані функціональні групи органів Державної фіскальної служби, кожна з яких являє аналог відповідної організаційної моделі.

Зокрема, до таких функціональних груп можна віднести наступні органи: органи функціональної групи організації роботи ДФС та її територіальних органів щодо забезпечення виконання завдань із надходження податків, зборів, митних та інших платежів, а також єдиного внеску до бюджетів та державних цільових фондів, здійснення контролю за їх надходженням; органи функціональної групи організації роботи ДФС та її територіальних органів щодо здійснення митного контролю та митного оформлення товарів; органи функціональної групи організації проведення контрольно-перевірочної роботи; органи функціональної групи організації роботи ДФС та її територіальних органів щодо контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; органи функціональної групи організації роботи ДФС та її територіальних органів щодо запобігання та виявлення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, правопорушень, пов'язаних з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, провадження досудового розслідування та оперативно-розшукової діяльності, протидії порушенням митних правил, упередження незаконного переміщення товарів через митний кордон України; органи функціональної групи розробки проектів законів України, актів Президента

України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну, що належать до сфери діяльності ДФС, а також наказів ДФС; органи функціональної групи координації роботи ДФС та її територіальних органів з питань основної діяльності. Забезпечення виконання доручень Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України, звернень і запитів народних депутатів України та завдань, визначених наказами та розпорядженнями ДФС; органи функціональної групи забезпечення взаємозв'язків з органами державної влади. Організація міжвідомчої взаємодії із суб'єктами інформаційних відносин; органи функціональної групи забезпечення міжнародного співробітництва та реалізація зовнішньої політики; органи функціональної групи організації правової роботи; органи функціональної групи організації роботи з платниками податків, громадськістю та засобами масової інформації. Забезпечення прав і законних інтересів платників податків; органи функціональної групи інформаційно-технічного забезпечення діяльності ДФС та її територіальних органів. Розвиток електронних сервісів для суб'єктів господарювання; органи функціональної групи здійснення внутрішнього аудиту та контролю в ДФС, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління; органи функціональної групи організації роботи з персоналом ДФС та її територіальних органів. Запобігання і протидія корупції, забезпечення безпеки діяльності ДФС та її територіальних органів, захист державних службовців і працівників; органи функціональної групи організації роботи ДФС щодо наукової, науково-технічної, інвестиційної, інформаційної діяльності; органи функціональної групи організації фінансової діяльності ДФС, її територіальних органів та їх матеріально-технічного розвитку; органи функціональної групи забезпечення охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації в ДФС та її територіальних органів.

При цьому, особливістю наведеної класифікації за функціональними групами органів Державної фіскальної служби України є те, що в них включається більшість з Департаментів, що становить позитивний приклад та

посилює взаємодію усіх підрозділів Служби з вирішення професійних завдань функціональної групи. Так, наприклад, Департамент адміністрування митних платежів та митно-тарифного регулювання залучено в діяльності таких функціональних груп, як: органи функціональної групи організації роботи ДФС та її територіальних органів щодо забезпечення виконання завдань із надходження податків, зборів, митних та інших платежів, а також єдиного внеску до бюджетів та державних цільових фондів, здійснення контролю за їх надходженням; органи функціональної групи організації роботи ДФС та її територіальних органів щодо здійснення митного контролю та митного оформлення товарів. Департамент доходів і зборів з фізичних осіб – в діяльності таких функціональних груп, як: органи функціональної групи організації роботи ДФС та її територіальних органів щодо забезпечення виконання завдань із надходження податків, зборів, митних та інших платежів, а також єдиного внеску до бюджетів та державних цільових фондів, здійснення контролю за їх надходженням; органи функціональної групи організації проведення контрольно-перевірочної роботи; органи функціональної групи забезпечення взаємозв'язків з органами державної влади. Організація міжвідомчої взаємодії із суб'єктами інформаційних відносин; органи функціональної групи організації роботи з платниками податків, громадськістю та засобами масової інформації. Забезпечення прав і законних інтересів платників податків [153].

Наприкінці зазначимо, що більш поглиблене дослідження організаційної структури Державної фіскальної служби України дозволить виокремити дублювання функцій окремих органів, відділів та підрозділів, і становитиме основу її подальшого нормативно-правового унормування, наприклад, при оптимізації структурної організації за штатними посадами та кількістю органів.

2.3. Форми діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України

Сьогодні, в світлі прийдешньої реорганізації системи органів виконавчої влади постає актуальним питання підвищення ефективної діяльності та взаємодії органів Державної фіскальної служби України, у тому числі, шляхом аналізу прогалин в її діяльності та висунення пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правової бази.

Слід зазначити, що питання діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України досліджувались свого часу в роботах С. Г. Стеценка, В. К. Колпакова, Д. В. Приймаченка, В. І. Теремецького та інших вітчизняних вчених. Разом із тим, Н. С. Погребняк зазначає, що «у науковій літературі не існує єдиної думки щодо класифікації форм діяльності органів публічної влади» [154, с. 44], тому це викликає певні проблеми в організації таких досліджень, до того ж, стосовно Державної фіскальної служби України, як одного з центральних органів виконавчої влади. Відповідно, метою наукової розвідки є аналіз форм діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України та удосконалення нормативно-правової бази, що її регламентують [107, 155].

Перш за все, слід зауважити, що згідно п. 1 Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 [6], перелік основних завдань діяльності Державної фіскальної служби України, як вже частково згадувалось, містить засади реалізації нею державної політики фактично в наступних чотирьох найважливіших напрямках державної діяльності:

- у податковій сфері;
- у сфері державної митної справи;
- з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

– у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

При цьому, завдання з реалізації означених напрямків внесені до п. 3 Положення, а більш поглиблена деталізація щодо дій за напрямками – до 93-х підпунктів його п. 4. Відповідно до них, враховуючи додатково й п. 5 Положення, ДФС: «узагальнює», «розробляє», «здійснює», «контролює», «забезпечує», «вирішує», «організовує», «ініціює», «готує», «вживає», «впроваджує», «проводить», «застосовує», «надає», «взаємодіє», «бере», «звертається», «подає», «запобігає», «протидіє», «виявляє», «збирає», «аналізує», «узагальнює», «складає», «отримує», «реєструє», «провадить», «проводить», «застосовує», «формує», «оприлюднює», «виступає», «укладає», «підтверджує», «співпрацює», «координує» тощо ті чи інші заходи, які узагальнено, як її різновиди, підпадають під поняття діяльності. Тим більш, що згідно з Великим тлумачним словником сучасної української мови, діяльність – це «робота, функціонування якоїсь організації, установи, машини і т. ін.» [34, с. 306]. Тобто, в нашому випадку, діяльність Державної фіскальної служби, це її робота, функціонування.

Синонімічними до слова «діяльність» (у сенсі застосування своєї праці, своїх зусиль до чого-небудь, у якійсь галузі), є «дія», «праця», «операція», «дійство», «практика», «рух», «робота», «заняття», «активність», «акція» та ін. Цілком очевидно, що за винятком слова «робота», вживання перелічених синонімів стосовно до ДФС України як центрального органа виконавчої влади відповідно до його статусу є неприйнятним.

Як відомо, діяльність Державної фіскальної служби України спрямована виключно в державних інтересах і обумовлена важливістю завдань, що перед нею поставлені. Зокрема, безпосередньо перелік напрямів діяльності ДФС України позначено на веб-сайті Служби. Це (надано у власній редакції ДФС. – Авт.): законодавство про діяльність, плани та звіти роботи, показники роботи (станом на певну дату), результати діяльності, відшкодування ПДВ,

трансфертне ціноутворення, міжнародне співробітництво, запобігання проявам корупції, боротьба з економічною злочинністю та контрабандою, виконання планів заходів КМУ, взаємодія з Верховною Радою України, регуляторна політика, державні закупівлі, адміністративні послуги, інформація про сплату податків, електронні сервіси, митне оформлення [156]. Такий стан речей в певній мірі, на нашу думку, дисонує з Положенням «Про Державну фіскальну службу України» [6], в якому серед завдань ДФС (наприклад, у п. 4 Положення), на жаль, немає згадок саме в такій, найбільш зручній, як на нас, редакції про «виконання планів заходів КМУ», «взаємодію з Верховною Радою України», «регуляторну політику», «державні закупівлі» та «адміністративні послуги». Хоча, саме остання, як зазначає Р.В. Миронюк, і є однією з провідних форм діяльності ДФС, до якої, зокрема, відноситься надання громадянам карток платників податків, свідоцтв платників єдиного податку, реєстрація книг обліку розрахункових операцій тощо [157, с. 43]. Та підвищена увага, що надається ДФС такій формі діяльності, у повній мірі підтверджується наказом Державної фіскальної служби України «Про звітування у сфері надання адміністративних послуг» від 19.12.2014 р. № 381 [158].

До того ж, і «митне оформлення» на веб-сайті ДФС слід розглядати тільки у ланцюжку з «митним контролем» тощо. Разом із тим, на нашу думку, «плани та звіти роботи», «показники роботи (станом на певну дату)» та «результати діяльності» є важливими тільки для поточної оцінки, оскільки носять внутрішньо-службовий характер, але в цілому не є репрезентативними для зовнішньої характеристики діяльності, тим більш, взаємодії, Державної фіскальної служби України, що розглядається.

Крім того, не слід забувати, що діяльність ДФС щодо Положення [6] отримує більш повну конкретизацію у кожному з раніше названих найважливіших напрямків державної діяльності – наприклад, у сфері державної митної справи ДФС як орган доходів і зборів, відповідно до ч. 1 ст. 404 Митного кодексу України від 13.03.2012 р. № 4495–VI, здійснює контроль за провадженням таких видів діяльності, як «1) митна брокерська діяльність; 2)

відкриття та експлуатація магазину безмитної торгівлі; 3) відкриття та експлуатація митного складу; 4) відкриття та експлуатація вільної митної зони комерційного або сервісного типу; 5) відкриття та експлуатація складу тимчасового зберігання; 6) відкриття та експлуатація вантажного митного комплексу» [9].

Представляє певний науковий сенс і характеристика діяльності ДФС як бюджетного та одночасно державного органу. За рядом ознак, по-перше, Державна фіскальна служба відноситься до сфери державного управління; по-друге, за ієрархічною системою вертикальних зв'язків вона належить до розпорядників бюджетних коштів; по-третє, за функціональною ознакою – до органів державної виконавчої влади; по-четверте, за джерелом фінансування – існує на кошти державного бюджету. І тому з певними застереженнями відповідає наданому М. С. Федорець та Ю. О. Усовою визначенню діяльності бюджетної установи як «сукупність дій системи управління бюджетної установи, спрямованих на використання економічних ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей, визначених суспільством» [159]. Разом із тим, розглянуті внутрішньо-функціональні, як і раніше згадані внутрішньо-службові (вочевидь, синонімічні за назвою та змістом. – Авт.) види діяльності ДФС як бюджетного органу, нарівні з її фінансовою та інвестиційною діяльністю також відносяться до типових операційних видів діяльності будь-якої бюджетної установи, і через це для мети нашого дослідження становлять другорядний інтерес. Побічно це пояснює й А. М. Луцик, за яким «внутрішньоорганізаційні адміністративні процедури реалізуються ДФС України без участі приватних (фізичних і юридичних) осіб у межах системи органів публічної влади, охоплюючи питання управлінського характеру» [160, с. 58]. До їхнього переліку, наприклад, не входять організаційні, нормотворчі, адміністративні, інформаційні, контрольні-наглядові, адміністративно-управлінські та інші процедури.

І, навпаки – «зовнішньоорганізаційні адміністративні процедури передбачають наявність двох суб'єктів – ДФС України та приватних (фізичних

і юридичних) осіб, і спрямовані на забезпечення реалізації та захисту прав і законних інтересів фізичних і юридичних осіб, та виконання ними визначених законом обов'язків у сфері оподаткування, митної справи тощо» [160, с. 58–59]. Фактично, саме така їх ознака, як «зовнішньоорганізаційність» і впливає реально на виникнення та становлення різних форм взаємодії Державної фіскальної служби як центрального органу виконавчої влади. До речі, вже у наступній роботі, присвяченій подальшому висвітленню саме деяких аспектів здійснення зовнішньоорганізаційних адміністративних процедур Державною фіскальною службою України [161], А. М. Луцик перелік таких процедур обмежив тільки заявними та втручальними процедурами.

Тому тут можна казати про особливий різновид специфічної діяльності Державної фіскальної служби України, що містить її сутність і відрізняє від інших центральних органів виконавчої влади. Специфіка такої діяльності, як відомо, визначається статутом органу (установи) – в нашому випадку – чинним Положенням «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 [6]. До того ж, ДФС за адміністративно-правовим статусом є державним органом і «утворюється компетентним органом державної влади (Кабінетом Міністрів України. – Авт.) в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління» – в інтерпретації п. 3.4.4 Державного класифікатора [162]. До речі, стосовно управлінської діяльності центрального органу виконавчої влади України, то Д. Журавльов визначає, що її формою є «зовнішнє оформлення такої діяльності (організаційної чи правової)» [163, с. 86].

Щодо інших рис, що характеризують діяльність та взаємодію Державної фіскальної служби України, таких як професійна, аудиторська, науково-інформаційна та інші; базового поняття, що за структурою будь-яка діяльність містить поняття суб'єкта, об'єкта, мети, засобів її досягнення та результатів; визначення форми як «4. Тип, будова, спосіб організації чого-небудь; зовнішній вияв якого-небудь явища, пов'язаний з його сутністю, змістом. 5. Спосіб

існування змісту, його внутрішня структура, організація і зовнішній вираз. 8. Спосіб здійснення, виявлення будь-якої дії» [34, с. 1543] та взаємодії як «взаємний зв'язок між предметами у дії, а також погоджена дія між ким-, чим-небудь» [34, с. 125]; розуміння, що взаємодія ДФС може бути зовнішньою та внутрішньою, то їх сукупність у повній мірі є достатньою для подальшого розкриття форм діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України. І в цьому аналізі треба виходити з того постулату, що форми діяльності ДФС фактично є формами реалізації її функцій і компетенцій.

Таким чином, щодо форм діяльності, то як зазначає Ю. А. Шпак, «цікавим є визначення форми як: – зовнішнього вияву якого-небудь явища, пов'язаного з його сутністю, змістом; – способу існування змісту, його внутрішньої структури, організації і зовнішнього виразу» [164, с. 58]. Так, наприклад, стосовно раніше згаданої такої дії ДФС за напрямками з п. 4 Положення [6], як «узагальнює» – як форми її діяльності, то узагальнення вживається стосовно до підсумків, результатів роботи, що дозволяє своєчасно планувати та здійснювати заходи щодо усунення певних недоліків. І дійсно, Державна фіскальна служба України «узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС...» (пп. 1 п. 4 Положення); «проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, затверджує узагальнюючі податкові консультації» (пп. 34 п. 4); «збирає, аналізує, узагальнює інформацію про порушення законодавства у сфері митної справи, за результатами вживає заходів, спрямованих на запобігання таким порушенням» (пп. 45 п. 4).

Або, стосовно такої наступної, також раніше позначеної дії ДФС, як «розробляє» – як форми її діяльності, то безпосередньо розробка певних заходів відноситься до сфери напрацювання та реалізації управлінських рішень, проектів, програм, планів або організаційних стратегій тощо, і дозволяє напрацьовувати певний набір правил прийняття рішень з питань професійної діяльності Державної фіскальної служби. Відповідно, за Положенням [6] ДФС «розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів

Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів» (пп. 1 п. 4); «розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності ДФС» (пп. 2 п. 4); «розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів» (пп. 3 п. 4); «розробляє пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету» (пп. 41 п. 4 Положення).

I, нарешті, для завершального підтвердження тези наявності зв'язку форми діяльності з її сутністю, наведемо ще одну, раніше також позначену дію ДФС, як «контролює» – як форму її діяльності, за якою вона застосовується в якості характеристики управління, що дозволяє виявити певні проблеми та відкоригувати діяльність установи. Щодо безпосередньо Державної фіскальної служби України, то за Положенням [6] вона «контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності...» (пп. 5 п. 4); «застосовує та контролює процедури використання гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодіє з гарантами» (пп. 31 п. 4); «координує та контролює діяльність своїх територіальних органів та організовує їх взаємодію з державними органами та органами місцевого самоврядування» (пп. 8 п. 4); «видає накази організаційно-розпорядчого характеру, організовує і контролює їх виконання» (п. 9 Положення).

Взагалі, слід зазначити, що така дія (або функція), як контроль, має, на нашу думку, домінуюче значення, оскільки за її допомогою орган (установа) забезпечує абсолютно усі форми діяльності та взаємин між елементами як власної структури, так і зовнішніх зв'язків. Означене домінування стосовно діяльності Державної фіскальної служби України вбачається, наприклад, у проявах її складних форм, таких, як «забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів» (пп. 4 п. 4); «здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства...» (пп. 6 п. 4); «вживає заходів контролю за ціноутворенням під час операцій між пов'язаними особами та

зовнішньоекономічних операцій з резидентами країн із низьким рівнем оподаткування» (пп. 61 п. 4); «координує та контролює діяльність своїх територіальних органів...» (пп. 8 п.5 Положення).

Виходячи з цього, можна висунути тезу, що на прикладі Державної фіскальної служби України будь-яка з форм діяльності органу (установи, організації, закладу) є вихідною його взаємодії.

Щодо загального підходу до класифікації форм діяльності державних органів, то, наприклад, К. Є. Соляник наводить правову форму діяльності органу публічної влади, обґрунтовуючи її тим, що «прийняття нормативно-правових актів державною інституцією є її обов'язком, й саме через правову форму діяльності органу реалізується відповідна форма діяльності держави. Приймаючи будь-який нормативний документ, орган законодавчої, виконавчої та судової влади реалізує повноваження, що надані йому державою; діяльність у цьому випадку державного органу збігається як за формою, так і за змістом як правова» [165, с. 94]. На важливість правових форм діяльності центральних органів виконавчої влади в Україні звертає особливу увагу й Д. Журавльов, за яким «під правовими формами діяльності центральних органів виконавчої влади України (а Державна фіскальна служба України, нагадаємо, відноситься саме до переліку таких органів. – Авт.) слід розуміти сукупність зовнішньо виражених юридично значущих дій, спрямованих на забезпечення законності правових приписів, їх відповідності змісту управлінської політики, а також сприяння досягненню цілей управлінського впливу» [163, с. 89]. Цей же вчений, цитуючи В. К. Колпакова, форми діяльності поділяє виходячи із реалізації методів управління на такі, як: «1) видання нормативних актів управління (встановлення норм права, адміністративна правотворчість); 2) видання ненормативних актів управління (застосування норм права, видання індивідуальних актів управління, актів застосування норм права, адміністративне розпорядництво); 3) укладання адміністративних договорів; 4) здійснення реєстраційних, інших юридично значущих дій; 5) провадження організаційних дій; 6) виконання матеріально-технічних операцій». І зазначає,

що «до неправових належать форми, які безпосередньо юридичного значення не мають і не спричиняють виникнення адміністративно-правових відносин. Такі форми або передують правовим (проведення ревізії, за результатами якої видається юридичний акт), або настають за ними (нарада з приводу реалізації правового акта)» [163, с. 86].

До речі, різновидом правової форми діяльності органу публічної влади (а, відповідно, й ДФС. – Авт.), як зазначає Г. Бистрик, є така форма, як установча діяльність, що «спрямована на забезпечення формування і діяльності системи державного управління, що включає в себе не тільки регулятивно-розпорядчі органи, а й процеси, завдяки яким відтворюється й розвивається дана система управління, спричиняється об'єктивними потребами в забезпеченні державного регулювання суспільних відносин, або визначених законом обов'язком вчинення юридичних дій установчого характеру» [166, с. 27].

Таким чином, за характером дій до форм діяльності державних органів (центральної виконавчої влади) відносять правові (нормотворчу, правотворчу, установчу, контрольну, інтерпретаційну) та неправові (матеріальні (наприклад, складання звітів) й нематеріальні (реалізуються в порядку організаційної діяльності). Це у певній мірі і є одним із варіантів класифікації форм діяльності органів публічної влади, як відповіді на раніше наведене зауваження Н. С. Погребняка. До речі, до інтерпретаційної форми діяльності той же вчений «включає сукупність дій і процедур з роз'яснення змісту рішень, що були прийняті структурними підрозділами... (Органу, в нашому випадку. – Авт.) чи його посадовими особами» [154, с. 50].

Тому, стосовно, наприклад, інтерпретаційної форми діяльності Державної фіскальної служби України, то вона реалізується в переліку дій ДФС за напрямками з п. 4 Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 [6] у вигляді «роз'яснює» – як форми її діяльності, за якою надаються пояснення практичних питань реалізації сучасного законодавства та підзаконних актів у сфері діяльності ДФС. Це у повній мірі відповідає пп. 92-5 п. 4 Положення [6], за

яким ДФС відповідно до покладених на неї завдань «організовує у засобах масової інформації роз'яснювальну роботу, пов'язану з практикою застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС». Одними з останніх прикладів реалізації Державною фіскальною службою України такої інтерпретаційної форми діяльності є надані нею «комплексні роз'яснення щодо звітування неприбуткових установ та організацій, відповідно до Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 17.06.2016 р. № 553, який набрав чинності 02.08.2016 р.» [167], або «роз'яснення щодо нарахування та сплати ЄСВ фізособами – підприємцями, у тому числі тими, які обрали спрощену систему оподаткування, та особами, які провадять незалежну професійну діяльність» [168] та інші.

Такий підхід до аналізу форм діяльності Державної фіскальної служби України у повній мірі відповідає раніше проголошеній тезі, що «форми діяльності ДФС фактично є формами реалізації її функцій і компетенцій». Можна нагадати, що за Великим тлумачним словником сучасної української мови, відповідно тематики дослідження, під функцією розуміється «2. Робота кого-, чого-небудь, обов'язок, коло діяльності когось, чогось» [34, с. 1552]). Тому, щодо реалізації функцій як форми діяльності ДФС, то у Положенні [6] така форма вжита тільки двічі – «вчиняти правочини, спрямовані на забезпечення виконання функцій, передбачених законодавством» (пп. 26 п. 6) та «...здійснює в межах повноважень, передбачених законом, інші функції з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління ДФС» (пп. 19 п. 11). Але, через невизначеність, розмитість та фактичну бланкетність вказаних норм, на нашу думку, їх використання в такому вигляді може спричинити будь-які правопорушення, і тому підлягає подальшому редагуванню. Ну, а стосовно слова «робота» як одного з синонімічних значень до «функції» та «діяльності», то воно понад двадцять раз вживається в Положенні – наприклад, «проводить роботу, пов'язану з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв

та тютюнових виробів» (пп. 64 п. 4); «проводить роботу із стягнення заборгованості із суб'єктів господарювання за кредитами та позиками, залученими державою або під державні гарантії» (пп. 67 п.4) тощо.

Слід також зазначити, що Положення «Про Державну фіскальну службу України» [6] саме в такому формулюванні не виділяє компетенції Служби (у класичному розумінні компетенції як «кола повноважень якої-небудь організації, установи або особи» [34, с. 560]), хоча стосовно її діяльності в Положенні близько двадцяти разів і використана фраза «в межах повноважень, передбачених законом», що, на нашу думку, через таку її бланкетну невизначеність також є неприйнятним. Це стосується, наприклад, «контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів...» (пп. 1 п. 3); «списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску» (пп. 13 п. 4); «товарів військового призначення та подвійного використання» (пп. 19 п. 4); «формування та ведення реєстрів, банків та баз даних...» (пп. 36 п. 4 Положення) тощо. Більше того, до такої незвичної діяльності-компетенції ДФС, як фактичне делегування власних повноважень, належить такий вид її діяльності, як «надає повноваження на провадження діяльності з надання митним органам фінансових гарантій забезпечення сплати митних платежів» (пп. 23 п. 4). Крім того, увагу слід звернути також і на таку компетенцію тепер вже Голови ДФС України, як «здійснює інші повноваження, визначені законом» (пп. 30 п. 11) та аналогічну, дублюючу її компетенцію ДФС, як «здійснює інші повноваження, визначені законом» (пп. 93 п. 4 Положення), що, як на нас, також є неприйнятним в обох випадках.

Стосовно реалізації компетенції як форми діяльності ДФС, то в Положенні [6] чотирнадцять разів використовується словосполучення «з питань [платежів], що належать [віднесені] до компетенції ДФС» (пп. 1, 69, 78, 79, 86, 87, 92-4, 92-5 п. 4; пп. 3 п. 6; абз. 1 п. 13 Положення та ін.), що без належної деталізації зі збоку законодавця можна визнати невдалою його спробою щодо «підсилення» так і не невизначених у кожному конкретному випадку компетенцій ДФС, до яких кожен з названих підпунктів Положення «апелює».

Виходячи з цього, стосовно форм діяльності ДФС пропонуємо нову редакцію ряду пунктів чинного Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 [6]:

- вчиняти правочини, передбачені законодавством (пп. 26 п. 6);
- утворює, ліквідує, реорганізовує підприємства, установи, організації, затверджує їх положення (статути), в установленому порядку призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників (пп. 19 п. 11);
- реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів (пп. 1 п. 3);
- організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску; приймає рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу та повідомляє Мінфіну про прийняті рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду та/або більше бюджетних років; організовує списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску (пп. 13 п. 4);

– здійснює контроль за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства з питань державного контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання (пп. 19 п. 4);

– здійснює формування та ведення реєстрів, банків та баз даних, а також забезпечує ведення реєстру страхувальників єдиного внеску (пп. 36 п. 4);

– підпункт 30 пункту 11 виключити;

– підпункт 93 пункту 4 виключити (див. авторський проект Постанови Кабінету Міністрів України надано в Додатку 1).

Переходячи від форм діяльності ДФС до форм її взаємодії, зазначимо, що за Положенням «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 [6], взаємодія (а взаємодія є, як раніше йшлося, одним із різновидів дій ДФС) відбувається за таких умов та порядку, коли ДФС, як нормативно визначено: «застосовує та контролює процедури використання гарантій забезпечення сплати митних платежів, взаємодіє з гарантами» (пп. 31 п. 4); «взаємодіє та здійснює обмін інформацією з органами державної влади, державними органами іноземних держав, міжнародними організаціями» (пп. 37 п. 4); «проводити, зокрема у взаємодії з іншими правоохоронними органами, спеціальні заходи, у тому числі контрольовані поставки щодо виявлення, попередження, припинення контрабанди наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів, а також заходи з переміщення товарів під негласним контролем» (пп. 16 п. 6); «організовувати взаємодію і обмін інформацією з митними, правоохоронними органами та іншими органами іноземних держав з питань протидії незаконному переміщенню наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів» (пп. 17 п. 6); «під час виконання покладених на неї завдань взаємодіє в установленому порядку з іншими державними органами, допоміжними органами і службами, утвореними Президентом України, тимчасовими консультативними, дорадчими та іншими допоміжними органами, утвореними Кабінетом Міністрів України, органами

місцевого самоврядування, об'єднаннями громадян, громадськими спілками, відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій, профспілками та організаціями роботодавців, а також підприємствами, установами та організаціями» (п. 8); «забезпечує взаємодію ДФС із структурним підрозділом Мінфіну, визначеним Міністром фінансів, відповідальним за взаємодію з ДФС» (пп. 8 п. 11).

Відповідно до Положення, можна визнати системоутворюючим порядок, затверджений наказом ДФС від 31.07.2014 р. № 22 [169], щодо внутрішньої взаємодії між підрозділами органів Державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків. Зокрема, вказаний Порядок визначає засади організації та проведення перевірок платників податків і взаємодію між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків. Наприклад, певне значення в наказі надавалось інформації щодо взаємовідносин з будь-якими контрагентами; взаємовідносин платника податку із суб'єктами господарювання, які мають (можуть мати) ознаки фіктивності тощо. На жаль, з наказу [169] не можна виокремити більш-менш повний перелік підрозділів органів ДФС, задіяних в означеній взаємодії.

Більшої конкретики подібний перелік отримав у наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження Типового порядку організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів Державної фіскальної служби при розгляді запитів на отримання публічної інформації» від 20.11.2014 р. № 1154 [170], в якому з мотивацією налагодження більш дієвих і відкритих взаємин ДФС із суспільством і роз'яснення широкому загалу засад її діяльності, перелічені структурні підрозділи Державної фіскальної служби України, що можуть бути задіяні для приймання, опрацювання, реєстрації, розгляду та контролю за виконанням запитів на отримання публічної інформації. Зокрема, це: Інформаційно-довідковий департамент ДФС, Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення ДФС, Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень ДФС як структурні підрозділи ДФС України,

структурні підрозділи головних управлінь ДФС в областях, місті Києві, Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників, митниці ДФС, спеціалізовані державні податкові інспекції, державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах (крім міста Києва), об'єднані державні податкові інспекції (територіальні органи ДФС України) щодо забезпечення доступу до публічної інформації.

Дещо підсумовуючи аналіз нормативно-правової бази з цього приводу, можна зазначити, що питання взаємодії ДФС у тій чи іншій формах із іншими органами визначались й іншими наказами Міністерства фінансів України, наприклад, «Про затвердження Порядку взаємодії територіальних органів Державної фіскальної служби України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань» від 15.12.2015 р. № 1146 [171]. Такими іншими органами були визначені місцеві фінансові органи та територіальні органи Державної казначейської служби України.

При цьому, взаємовідносини органів доходів і зборів з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами підприємницької діяльності також унормовані у гл. 77 Митного кодексу України [9], де розкриті засади, перелік та форми взаємодії органів Державної фіскальної служби України, та серед яких, зокрема, у взаємодії переважають форми інформування, повідомлення, контроль, консультація та участь:

– з правоохоронними органами (ч. 1 ст. 558), коли органи доходів і зборів під час здійснення митного контролю та інших заходів, ознак правопорушень, розслідування яких не належить до повноважень органів доходів і зборів, органи доходів і зборів повідомляють про це відповідні правоохоронні органи (ч. 2 ст. 558);

– з Національним банком України, Рахунковою палатою, центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну

політику у сфері фінансів, державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів та у сфері фінансового контролю (ст. 559);

– з місцевими державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування (ст. 560);

– з іншими органами виконавчої влади (ст. 561). До речі, виходячи зі змісту ч. 1 ст. 561, вважаємо за необхідне конкретизувати назву ст. 561 Митного кодексу України в редакції «Стаття 561. Взаємодія органів доходів і зборів з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади»;

– з суб'єктами господарювання (ст. 562).

Слід визнати, що особливе місце під координацією Президента України, Кабінету Міністрів України та Міністерства закордонних справ України займають й взаємовідносини у формах формування, перемовин, консультацій, узгоджень та реалізації в діяльності Державної фіскальної служби України з Всесвітньою митною організацією та іншими міжнародними організаціями (ст.ст. 563–567 Митного кодексу України).

Рекомендуємо з цього приводу прийняти пропозиції О. М. Сущенко та А. В. Пислиці щодо не тільки можливості, але й потреби перейняття зарубіжного досвіду такої взаємодії. Наприклад, стосовно взаємодії фіскальних органів Австрії з великими платниками податків щодо поділу великих платників податків не тільки за галузевою ознакою, але й за їх величиною; розвивати інститут податкових радників (податкових консультантів); звернути увагу на захист персональних даних учасників податкових відносин [172, с. 154] тощо. Ще один науковець, О. Є. Деменко, аналізуючи зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні, вважає, що для Державної фіскальної служби України «корисним для вивчення є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, зокрема щодо організації податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного і приватного секторів із питань оподаткування», або врахування «позиції платників податків... під час розробки або внесення змін до податкової політики держави, податкових

процедур тощо... шляхом проведення опитувань, анкетування, а також за допомогою взаємодії з представниками платників податків – саморегулюючими професійними об'єднаннями» [173, с. 190, 191].

Стосовно ще однієї практичної складової налагодження Державною фіскальною службою України дієвої взаємодії з міжнародними організаціями та митними органами іноземних держав, то вагомими результатами взаємодії ДФС з міжнародними організаціями та за рахунок міжнародної технічної допомоги, як за Пояснювальною запискою до проекту Постанови Верховної Ради України «Про вдосконалення діяльності органів Державної фіскальної служби України» від 19.06.2015 р. реєстр. № 2134а [174], полягають, наприклад, у тому, що: «у 2012 році підвищили кваліфікацію 7001 посадових осіб митних органів, у тому числі 1123 осіб підвищили свій професійний рівень на міжнародних навчальних заходах (в Україні – 1014 осіб, за кордоном – 109 осіб)»; «значиму роль у виявленні митних правопорушень відіграла міжнародна взаємодія у ході якої Департамент аналізу ризиків та протидії митним правопорушенням взаємодіє з 65 митними адміністраціями держав-членів Всесвітньої митної організації»; «за 4 місяці 2015 року за матеріалами, отриманими у ході взаємодії з митними органами іноземних держав, виявлено незаконне ввезення товарів на суму 168 млн. грн. що більш як на 88 % більше у порівнянні з аналогічним періодом 2014 року».

Щодо подальшого теоретичного обґрунтування форм взаємодії, то стосовно такої важливої форми взаємодії ДФС, як інформування, Д. В. Приймаченко вважає, що вона є пріоритетною у проведенні планових перевірок, застосуванні спеціальних санкцій, процедурної автоматизації податкової та митної сфер, «формуванні єдиного інформаційно-комунікаційного простору» [175, с. 29] тощо.

Разом із тим, будь-яка форма взаємодії органів Державної фіскальної служби України стикається з проявами і так званої форми конфліктної взаємодії публічного управління, щодо якої Т. В. Карлов для працівників ДФС зазначає, що їх професійна діяльність «має ознаки конфліктної взаємодії (владність

повноважень, якими наділено працівників державної фіскальної служби..., необхідність застосування заходів примусу з метою ефективної протидії злочинності тощо), тобто природно характеризується конфліктністю та проблемністю, що і зобов'язує працівників ДФС професійно розбиратися з проблемними ситуаціями та конфліктами». Він же зауважує на помилках «в державній політиці стосовно реалізації фіскальної функції – відсутність органічної єдності державних, групових та індивідуальних інтересів (хибне розуміння державного інтересу породжує недбале ставлення до особистих або групових інтересів: завищення або заниження норм навантаження, необґрунтований перегляд їх, однобічна орієнтація на ті або інші окремі показники господарської діяльності, приниження ролі «неголовних» підрозділів служби, порушення принципів внутрішньовиробничої кооперації)» [176, с. 105, 109].

Слід також зважити, на нашу думку, на таку найбільш важливу, фактично інституційну, форму діяльності Державної фіскальної служби України у будь-якому з раніше позначених напрямків її державної діяльності, як взаємодія з Міністерством фінансів України. По-перше, за п. 1 Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 [6] її діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів; по-друге, питання з формування Службою державної політики за сферою її діяльності, ДФС вносить відповідні пропозиції на розгляд Міністра фінансів (пп. 2 п. 3); по-третє, ДФС «розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів» (пп. 1 п. 4) та ін.

З цього приводу А. А. Галюта визначає «взаємодію центрального апарату Мінфіну з ДПС (ДФС, у сучасній трактовці. – Авт.) як один із напрямів санкціонованої державою і регламентованої нормами права діяльності органів стосовно забезпечення належного виконання чітко визначених завдань як у межах своєї функціональної сфери, так і за її межами для реалізації спільних

цілей у напрямі соціального та економічного розвитку держави» за такими формами взаємовідносин, як координація та співробітництво [177, с. 69]. При цьому, означені форми взаємодії реалізуються за методичним, інституційно-правовим та операційним етапами. Разом із тим, вчений звертає увагу на зворотній зв'язок взаємин ДФС і Міністерства фінансів на внутрішньосистемному, внутрішньодержавному та міжнародному рівнях, що нами вже розглядалось. До того ж, на нашу думку, надане А. А. Галютою визначення взаємодії центрального апарату Мінфіну з ДФС потребує більшої конкретизації щодо вказівки так званих «функціональних сфер», які, власне, вже визначені в п. 1 Положення [6]. Безумовно, це податкова сфера, сфера державної митної справи, сфера адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та сфера боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Ще одну з вагомих форм взаємодії ДФС пов'язують із законопроектною роботою Верховної Ради України. Її особливості полягають у розгляді відповідними підрозділами ДФС законопроектів, погодженні щорічних планів законопроектної роботи з комітетами Верховної Ради України, участі керівництва в обговореннях законопроектів та ін. [178, с. 6].

Таким чином, наведений аналіз форм діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України та удосконалення нормативно-правової бази, що її регламентує, й висунуті пропозиції, дозволяють сподіватись на вагомість нашого вкладу в майбутню реорганізацію системи органів виконавчої влади.

Висновки до розділу 2

1. Базовими категоріями у визначенні функцій, компетенцій та повноважень Державної фіскальної служби України, що характеризують її

адміністративно-правовий статус і загальну сферу діяльності, є юридично відображені в Положенні про Державну фіскальну службу України за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 права, обов'язки, цілі, завдання, функції, зобов'язання, відповідальність. Напрямки діяльності Державної фіскальної служби України не завжди співвідносяться з її компетенцією, як частина та ціле, хоча й визначають юридичне вираження завдань і функцій органів держави. Особливими рисами повноважень Державної фіскальної служби України є їх обсяг повноважень та термін делегування, а також законодавче визначення їх перевірки. Юридичний сенс повноваженням надають такі їх ознаки, як визнання, виконання, відкликання, перевищення, позбавлення, пред'явлення, призупинення та продовження. Потребує більш точного законодавчого визначення компетенцій Державної фіскальної служби України через юридичне закріплення повноважень задля здійснення контролю за їх реалізацією та притягнення до відповідальності в разі недотримання або порушення. Неприйнятною через невизначеність її невідповідність класичному розумінню компетенції як «кола повноважень якої-небудь організації, установи або особи», є бланкетна невизначеність словосполучення «в межах повноважень, передбачених законом» компетенції Державної фіскальної служби України.

2. Встановлено, що за частотністю згадувань та значенням, яке їм надається законодавцем, у Законі України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166–VI та Положенні «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 перевага надана скоріше повноваженням, а ніж компетенціям. Нормативна відособленість діяльності ДФС «в межах повноважень, передбачених законом» стосовно до строго обумовлених пп. 13, 19, 36, 69, 86 п. 4 Положення про Державну фіскальну службу України суперечить більш широкому за змістом п. 2 цього ж Положення. Такі самі зауваження стосуються й пп. 1, 4, 5 п. 5; пп. 14 п. 6; п. 9; пп. 19 і 30 п. 11 Положення про Державну фіскальну службу України.

3. Алогічним своєю необмеженістю, і потребує виправлення, є пп. 93 п. 4 та пп. 30 п. 11 Положення Державну фіскальну службу України, за яким ДФС (або, відповідно, голова ДФС) «здійснює інші повноваження, визначені законом». З огляду на частину 3 ст. 5 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166–VI, де йдеться про вимогу з «...урахуванням необхідності забезпечення здійснення повноважень органів виконавчої влади і недопущення дублювання повноважень», у Положенні про Державну фіскальну службу України відсутні означені норми, що потребує на виправлення.

4. Організаційна структура Державної фіскальної служби України превентивно визначена її основними завданнями за п. 3 Положення **Про** Державну фіскальну службу України за Постановою Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 р. № 236, де виділені типові органи, що безпосередньо забезпечують організацію її діяльності, а також органи функціональних груп, що характерні тільки для Державної фіскальної служби. Принцип її системності є базовим за визначенням, і в доктрині адміністрування є «технологічним» принципом побудови, що забезпечує стале функціонування, адміністрування та реструктуризацію Служби.

5. Наведена класифікація функціональних груп органів Державної фіскальної служби України за наказом ДФС України «Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України» від 09.07.2014 р. № 1, але значна кількість змін і доповнень до цього наказу свідчить про непродуманість організаційної структури ДФС та її завдань в реалізації функціонування державного владного та економічного механізму.

6. Перелік основних форм діяльності та взаємодії Державної фіскальної служби України обумовлений засадами реалізації нею державної політики у чотирьох базових напрямках діяльності за чинним Положенням «Про Державну фіскальну службу України». Бланкетна невизначеність ряду норм у Положенні «Про Державну фіскальну службу України» із застосуванням понять «функції»,

«компетенції» та «повноваження» як форм діяльності ДФС, підлягає подальшому редагуванню. Особливою вважається інтерпретаційна форма діяльності Державної фіскальної служби України, що реалізується в переліку її дій за напрямками з п. 4 Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236.

7. Контроль як функція або дія Державної фіскальної служби України, має домінуюче значення, оскільки за його допомогою забезпечуються абсолютно усі форми діяльності та взаємин між елементами як власної структури, так і зовнішніх зв'язків, і вбачається у проявах її складних форм. Викладені на веб-сайті Державної фіскальної служби України такі напрямки її діяльності, як «плани та звіти роботи», «показники роботи (станом на певну дату)» та «результати діяльності» носять внутрішньо-службовий характер і не є репрезентативними для зовнішньої характеристики діяльності та взаємодії ДФС. Щодо організації взаємодії органів Державної фіскальної служби системоутворюючими слід визнати низку її наказів: від 31.07.2014 р. № 22; від 20.11.2014 р. № 1154 та від 15.12.2015 р. № 1146.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИХ ЗАСАД ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

3.1. Зарубіжний досвід організації діяльності центрального органу виконавчої влади з питань фіскальної та митної політики

Більшість країн світу вивчають зарубіжний досвід і запозичують його позитивні сторони для вдосконалення свого державного управління. Не винятком в цьому стала і Україна. Адже, зрозуміло, що перед проведенням будь-яких суттєвих змін у структурі державного апарату потрібно врахувати не тільки норми міжнародного права, теоретичні положення окремих доктрин, а й позитивний практичний досвід зарубіжних держав.

Відомо, що розвинуті держави мають більший, ніж Україна, досвід регулювання податкових та митних відносин при ринковій економіці та поступово виробили індивідуальні моделі побудови податкової та митної систем.

Необхідно звернути увагу, що трансформація податкової та митної служб в єдиний центральний орган виконавчої влади є суто новим явищем для нашої держави, тому, при створенні єдиного державного органу з питань фіскальної та митної політики Україна ретельно дослідила відповідні положення міжнародного законодавства і використала найвдаліший досвід деяких передових країн світу, в державній структурі яких вже існує та успішно діє подібний орган.

Так, характеризуючи основні риси сучасних податкових систем розвинених країн, А. П. Гаврилишин влучно зазначив, що вдосконалювати податкову систему України потрібно з урахуванням позитивного досвіду розвинених зарубіжних країн, податкові системи яких мають багатолітню

історію, та, при цьому, необхідно виходити з конкретних історичних та економічних особливостей України [179, с. 152]. З такою думкою неможливо не погодитися, бо дійсно, кожна без винятку країна має свої визначені історичні, економічні закономірності, причини виникнення та еволюцію податкової та митної систем, які необхідно враховувати в процесі подальшого розвитку та функціонування останніх. Тому, можна стверджувати, що адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу у галузі адміністрування податків та зборів повинна проводитися з урахуванням певних особливостей української національної правової системи, економічних, соціальних та політичних умов українського суспільства.

Подібної думки дотримувався і Ю. В. Гладун, заступник начальника у державній податковій інспекції у Подільському районі Головного управління колишнього Міністерства доходів і зборів України у місті Києві. Він вказував, що кожна держава має свої особливості адміністрування платежів, застосування тих чи інших підходів до регулювання податкових відносин, тому сприяння обміну досвідом між Державною податковою службою України і податковими органами країн світу, міжнародними організаціями, до компетенції або сфери інтересів яких належать питання оподаткування, повинно реалізовуватися на засадах компетентності, прозорості, комплексності та системності та, при цьому, лише кращий досвід, запозичений у колег з інших країн, має набувати практичного застосування в Україні [180, с. 5–7].

Не можна не помітити те, що наразі об'єднання податкової та митної служб України в одне відомство – Державну фіскальну службу України, перебуває у центрі уваги вітчизняного та світового товариства. Поряд із цим, слід відмітити, що активне вивчення та запозичення зарубіжного досвіду Україною ще досі триває. Ця обставина, на нашу думку, очевидно свідчить про те, що Україна встала на європейський шлях та дійсно прагне до вдосконалення податково-митної «перебудови» з урахуванням кращого та сталого світового досвіду у цій сфері. Так, раніше зазначалось, що створення Міністерства, що є однією з ключових реформ за останній час, – важлива складова гармонізації

вітчизняної фіскальної політики і стандартів обслуговування платників податковою та митною службами, а також завдання щодо переходу на якісно новий рівень адміністрування податків і зборів і забезпечення умов для покращення бізнес-клімату в державі неможливо повноцінно виконати без використання провідного європейського досвіду й адаптації його до українських реалій [181, с. 6]. Наразі можна казати вже про створення Державної фіскальної служби України як сталу подію.

Слід підкреслити, що станом на теперішній час існує вже багато зарубіжних прикладів об'єднання функцій митної і податкової структур. Отже, звернемося до зарубіжного досвіду спільної діяльності податкових та митних органів, що утворені в різних країнах світу.

Так, однією із країн, яка, як на нашу думку, змогла вдало поєднати податкову та митну сфери є Великобританія. У 2003–2005 роках у цій передовій європейській державі внаслідок повного злиття податкових і митних функцій утворилося Управління по податковим та митним зборам Її Величності (Her Majesty's Revenue and Customs), або, як ще по-іншому перекладається у деяких джерелах – Королівська податкова та митна служба Великої Британії – орієнтована, зокрема, на платника податків.

Як відомо, податкова система Великобританії вважається однією з найдавніших систем Європи, яка формувалася протягом багатьох століть. Якщо вдається до історії розвитку податкової системи Великої Британії, то можливо побачити, що не зважаючи на успішність податково-митної системи цієї країни, вона також переживала і часи, коли платники податків мали слабе уявлення про механізм збору податків, про структуру апарату податкової системи, чим були досить невдоволені [182, с. 174]. Не виключаємо, що на той час можливо це був один із факторів, які підштовхнули Велику Британію на проведення реформування податкової та митної систем, запровадження до них істотних змін, які сьогодні зробили систему оподаткування більш прозорою та сприятливою.

Нині, Міністерство фінансів у Великобританії історично носить назву Казначейства, функції якого полягають в управлінні системою державних

фінансів, розробці фінансово-економічної політики. Формально Казначейство очолює прем'єр-міністр, що має титул першого лорда Казначейства. Фактично фінансовим відомством управляє канцлер Казначейства (міністр фінансів) – посада, яка в уряді вважається ключовою. Крім канцлера Казначейства, до вищого керівництва належать генеральний скарбник (член Кабінету Міністрів), фінансовий секретар (перший заступник міністра, член кабінету), парламентський секретар і 5 лордів-уповноважених [183].

Таким чином, загальне регулювання податкової системи у Великій Британії здійснює Казначейство, яке розробляє стратегію податкової політики в цілому. Однак, безпосередньо розроблення методології та організація оподаткування та митної сфери покладено, зокрема, на підрозділ Казначейства – Королівську податкову та митну службу Великої Британії [184].

Варто зазначити, що найголовнішими функціями Королівської податкової та митної служби Великої Британії є справляння податків з прибутків, доходів і капіталів, здійснення збору та систематичний облік митних платежів, податків, що пов'язані з імпортом товарів, а також контролювання імпортних та експортних потоків товарів тощо.

Зауважимо, що до складу Управління по податковим та митним зборам Її Величності входять чотири структурні підрозділи, а саме: підрозділ з оподаткування фізичних осіб, підрозділ податкових пільг, підрозділ корпоративного оподаткування і підрозділ забезпечення сплати податків. При цьому, спеціалізований митний відділ є тільки всередині структурного підрозділу з корпоративного оподаткування, а відділи фінансів, управління персоналом та змін наявні в кожному з окреслених підрозділів.

Звісно, ми переконані, що такий структурний поділ названого податково-митного органу Великої Британії спрямований на підвищення дієвості, прозорості та справедливості податкової та митної систем, покращення якісного рівня обслуговування платників податків. Проте, як на нашу думку, більш ефективнішим був би поділ податково-митного органу Великої Британії на підрозділи в залежності не від категорії платника податків, а від самого виду

податку, який має контролюватися. Саме такий структурний поділ, як ми вважаємо, забезпечить чіткий та зрозумілий розподіл функцій та відповідальності за виконання цих функцій у внутрішній діяльності податково-митного органу, зокрема, серед його підрозділами, а також надасть можливість робітникам підрозділів більш компетентно здійснювати свої повноваження.

Так, особливістю фіскальної сторони Великобританії є поділ цієї країни на 15 податкових округів, яким підпорядковані 600 дільниць і 135 центрів збирання податків. Центральними фігурами податкової служби є збирачі обов'язкових платежів і податкові інспектори, які підпорядковані окружним контролерам. Збирачі забезпечують надходження податків, у тому числі й стягнення їх у примусовому порядку, контроль за правильністю нарахування зобов'язань здійснюють інспектори.

Слід відмітити, що посадові обов'язки інспектора на його дільниці полягають у розсиланні платникам нагадувань і бланків декларацій, у перевірці та податковій звітності, у нарахуванні зобов'язань у випадках неподання належної декларації або неточності даних. У підпорядкуванні податкового інспектора перебувають помічники і клерки.

Також існують: загальні уповноважені – авторитетні особи, які на громадських засадах захищають права платників податків, у тому числі й у судах. Спеціальні уповноважені – оплачувані державою фахівці, які вирішують конфлікти між податковою службою та платниками обов'язкових платежів [185, с. 82–83].

Таким чином, процес поєднання податкової та митної служби Великої Британії тривав два роки, однак, при цьому, найбільшою перешкодою, як зазначив радник ТОВ «Price water house Coopers» Кріс Вейлс, була кадрова, масштаби якою полягали у скороченні штату на 15 %, але, як свідчить практика, тільки за рахунок подолання цієї перешкоди Податкове і митне управління Великої Британії економить 500 мільйонів доларів на рік [186, с. 8–9], що на наш погляд, є в цілому суттєвою перевагою перш за все для економіки всієї країни на фоні такої перешкоди.

Однак, як пояснив радник ТОВ «Price water house Coopers» Кріс Вейлс, обговорюючи питання працевлаштування працівників, скорочених в процесі реорганізації, перехід фахівців із державного сектора до приватного не становив особливих труднощів. Люди, які працювали в податковій, були дуже затребувані, тому що добре обізнані у фінансових питаннях, оподаткуванні, митній справі.

На жаль, така доля торкнулася і України. Відомо, що при злитті податкової та митниці в нашій державі чисельність штату службовців суттєво скоротилася, проте ми свідомо розуміємо, що оминати це негативне явище при об'єднанні цих двох відомств було б просто неможливо. На нашу думку, в такій ситуації потрібно ставити інтереси держави та всього українського суспільства вище, ніж інтереси конкретної кількості осіб. Оскільки, відомо, для того, щоб дістатися кращого життя, необхідно подолати певні перепони на цьому шляху.

Проаналізувавши процес податково-митної трансформації Великої Британії та структуру податково-митної системи, якою вона є на цей час, можна чітко стверджувати, що в цілому це є досить вдалий досвід у світовій практиці, який в певній мірі може бути використаний і в нашій державі, адже, підґрунтям окресленого досвіду є індивідуально-визначений підхід британської влади до системи справляння і обліку податків, зборів та платежів, що полягає у співпраці та взаєморозумінні між адміністрацією та платником податків цієї європейської країни.

Надалі, хотілось би відзначити таку країну як Канада, адже, на нашу точку зору, вона має дуже цікавий та успішний досвід побудови податково-митної системи, вивчення якого буде вкрай важливим та корисним для України, яка розпочала «перебудову» своєї податково-митної системи нещодавно. Слід зауважити, що канадський досвід діяльності податково-митного органу є дещо схожим із вищенаведеним досвідом Великобританії.

Як відомо, Канада є тією країною, яка має найвищий у світі життєвий рівень населення. Але, щоб досягти такого результату Канада пройшла довгий та непростий шлях, переживаючи і безробіття, і профіцит бюджету до 2009 року протягом 11 років, і зниження реального ВВП тощо. Однак, завдяки

запровадженню урядом обґрунтованого Економічного плану дій у Канаді почався економічний підйом.

Що стосується початку трансформації податково-митної системи, то у Канаді злиттю фіскальних відомств передував трирічний період аналізу, але розпочалося воно в 1992 році, коли високі технології, які пришвидшують обмін інформацією, були ще в зародковому стані [186, с. 8].

Так, 29 квітня 1999 року Парламентом Канади було прийнято Закон «Про Агентство митниці та доходів Канади», відповідно до якого було засновано Канадське Агентство митниці та доходів. Прийняття цього закону запровадило зміну статусу з раніш існуючого департаменту на новостворене агентство, що, зокрема, відбулося 01 листопада 1999 року. Варто наголосити, що нововведення сприяли побудові відомства з сучасною організацією як клієнтської служби, яка, в свою чергу, дотримується принципу лідерства та інновацій [187].

Цікавим є те, що 12 грудня 2003 року Урядом Канади було оголошено про створення так званого Канадського агентства прикордонних служб (CBSA), який має відповідати у тому числі й за митні операції Канади [188].

Наступна подія у «перебудові» канадського податково-митного органу відбулася 12 грудня 2005 року, коли в дію вступив Закон, згідно якого назва Агентства митниці та доходів Канади змінилась на Агентство доходів Канади (CRA).

На сьогодні до компетенції Агентства доходів Канади належить адміністрування податків та податкових програм, а також надання економічних та соціальних пільг. Крім цього, Агентство також займається адмініструванням певних місцевих та територіальних податкових програм. До того ж, Агентство доходів Канади має повноваження вступати в партнерські відносини з провінціями, територіями та іншими урядовими органами з метою адміністрування не гармонізованих податків та надання інших послуг за їхнім проханням та на компенсаційній основі. Так, в основі діяльності Агентства доходів Канади, передусім, лежить принцип обслуговування платників податків відповідними його підрозділами – податковими службами Канади, які об'єднані

у агентство Міністерства податків і зборів Канади [185, с. 148]. Зокрема, 45 тисяч співробітників у 43 територіальних підрозділах Агентства доходів Канади контролюють своєчасність і повноту сплати федеральних і провінційних податків по всій країні [187].

Слід підкреслити, що у діяльність Агентства доходів Канади державою покладені наступні цінності: «1) чесність, що є основою нашої адміністрації, та означає лікування людей чесно, застосовуючи закон справедливо; 2) професіоналізм, що є ключем до успіху в досягненні нашої місії, та означає виконання своєї роботи за найвищими стандартами досягнення; 3) повага, що є основою у наших ділових відносинах із співробітниками, колегами та клієнтами, та означає бути чуйними до прав осіб; 4) співпраця, що є основою для вирішення завдань майбутнього, та означає налагодження партнерських відносин і спільної роботи задля досягнення загальних цілей» [189].

Далі, досить актуальним для України, як на нашу думку, буде дослідження ролі Міністра національних доходів у діяльності Агентства доходів Канади. Розпочнемо з того, що Міністр національних доходів підзвітний Парламенту Канади стосовно всієї діяльності, що здійснюється Агентством доходів Канади, у тому числі й стосовно адміністрування та забезпечення виконання податкового законодавства. Міністр національних доходів повинен забезпечувати функціонування Агентства доходів Канади в межах загальної урядової програми та постійно контролювати обслуговування Агентством своїх клієнтів за принципом справедливості та порядності.

В деякій мірі незвичайним, вважаємо, наявність у складі канадського податково-митного органу такої посади як Комісар, який вважається Головою Агентства доходів Канади. На відміну від Міністра національних доходів, Комісар, як Голова Агентства доходів Канади, відповідає за питання щоденного адміністрування та забезпечення виконання програмного законодавства. При цьому, треба зазначити, що ці повноваження йому делеговані від Міністра національних доходів. Комісар, в свою чергу, підзвітний Раді Правління Агентства доходів Канади, про роль якого у складі останнього буде йтися далі, а

саме підзвітний у питаннях щоденного управління Агентством доходів Канади, нагляду за роботою працівників, а також реалізації політик та виконання бюджетів. Окрім цього, Комісар повинен надавати допомогу та консультативну підтримку Міністру національних доходів стосовно передбачених законом повноважень, обов'язків, функцій та сфер відповідальності останнього.

Зауважимо, що при податкових відомствах країни функціонують Консультативні ради, які виступають свого роду проміжною ланкою між самим податковим органом та його керівником (Міністром національних доходів), який входить до складу Ради. До речі, такі Ради були створені у Канаді у 1998 році. Як правило, Консультативні ради у своєму складі мають 15 членів, які призначаються їх керівником, при цьому, 11 членів – з числа кандидатів, запропоновані адміністративними одиницями країни. Поряд з цим, слід помітити, що у структурі Консультативних рад організовано спеціальні комітети з таких питань: персоналу, інформаційних технологій, внутрішнього аудиту. При цьому, Голова Консультативної ради здійснює управління справами та функціонування Ради, а також координує діяльність Ради з метою забезпечення виконання своїх обов'язків.

Що стосується Ради Правління Агентства доходів Канади, то її стратегічна роль полягає у виконанні функції нагляду за організацією та управлінням Агентства доходів Канади, зокрема і за процесом розробки Плану для корпоративного бізнесу, а також за процесом управління політикою у сфері ресурсів, послуг, майна та персоналу. Однак, Рада Правління Агентства доходів Канади не долучається до бізнес-процесів Агентства доходів Канади. Також, вона не має повноважень з адміністрування та забезпечення виконання законодавства чи отримання доступу до конфіденційної інформації клієнта. Як і Консультативні Ради при податкових відомствах Агентства доходів Канади, Рада Правління Агентства доходів Канади складається з 15 членів, кандидатури одинадцяти з яких пропонуються провінціями та територіями [187].

Так, «Білль про права платника податків» являє собою набір з п'ятнадцяти пунктів, який підтверджує, що Агентство доходів Канади служитиме суб'єктам

обов'язкових платежів з високим рівнем професіоналізму, чемністю і справедливістю.

Агентство доходів Канади працює на фундаментальне переконання, що платники податків, найімовірніше, дотримуватимуться закону, якщо вони мають інформацію та інші послуги, необхідні для виконання своїх зобов'язань. Агентство доходів Канади має поважати ваші права. Якщо ви не задоволені обслуговуванням, яке ви отримуєте від Агентства доходів Канади, ви можете подати скаргу у відділ оскарження і вам буде надано роз'яснення зроблених стосовно вас висновків. Якщо ви не задоволені результатами огляду, ви можете подати скаргу до Омбудсмена платника податків [185, с. 147].

Оцінюючи податково-митну систему Канади, окремий інтерес викликала наявність у системі оподаткування такої державної посади, як Омбудсмен платника податків (Taxpayers' Ombudsman).

Так, місія Омбудсмена платників податків полягає у забезпеченні прозорості, підзвітності та справедливого відношення Агентства доходів Канади до платників податків і пільговиків за допомогою незалежних та неупереджених оглядів та розгляду скарг, які надходять від платників податків та пільговиків.

Що стосується принципів діяльності Омбудсмена платників податків, то ними є, по-перше, незалежність, яка проявляється у тому, що Омбудсмен платників податків є незалежним у своїй діяльності від Агентства доходів Канади, по-друге, неупередженість, яка полягає у тому, що Омбудсмен не є ані прибічником платника податків, ані захисником Агентства доходів Канади, по-третє, справедливість та, по-четверте, конфіденційність, тобто всі повідомлення та звернення платників податків зберігаються у суворій таємниці, якщо дозвіл на їх розголошення від них не отримано [190].

Таким чином, доходимо висновку, що посада Омбудсмена платників податків створена та діє у Канаді задля підвищення якості та ефективності роботи Агентства доходів Канади, а також з метою підтримки і захисту платників податків та пільговиків у відносинах із податково-митним органом. Враховуючи це, вважаємо, що наявність посади Омбудсмена платників податків

у податково-митній системі країни є доцільним, обґрунтованим та містить ознаки демократичності. Так, запровадження подібної посади в українській податково-митній системі, як на наш погляд, є доречним та призведе до позитивних результатів, адже буде сприятиме підвищенню прозорості та справедливості роботи Міністерства доходів і зборів України, а також надасть українським платникам податків, зборів та обов'язкових платежів почуття впевненості та захищеності з боку держави.

Надалі, вважаємо за доцільне приділення уваги Департаменту фінансів Канади (Department of Finance Canada), його ролі та взаємодії з Агентством доходів Канади.

Так, до складу Департаменту фінансів Канади входять наступні філії: філія економічного розвитку і корпоративних фінансів, філія економічної та фінансової політики, філія федерально-провінційних відносин і відділення соціальної політики, філія політики у фінансовому секторі, міжнародна філія торгівлі та фінансів, філія з права, філія податкової політики, філія консультацій та комунікацій, філія корпоративних послуг та філія внутрішнього аудиту та оцінки [191]. Таким чином, оцінивши організаційну структуру Департаменту фінансів Канади, можна зробити висновок про те, що Агентство доходів Канади не входить до складу Департаменту фінансів Канади, тобто не є його структурним підрозділом. Департамент фінансів Канади та Агентство доходів Канади є окремими державними органами Канади, які мають самостійні статуси.

Якщо в основі діяльності Агентства доходів Канади лежить функція адміністрування податків та податкових програм, економічних та соціальних пільг, то Департамент фінансів Канади же визначає засади економічної та податкової політики країни, забезпечує їх розвиток та несе відповідальність за належне проведення фіскальної політики в державі, у тому числі розробляє проекти податкових законів, допомагає Уряду Канади розробити та впровадити високі та стійкі темпи оподаткування, соціальної безпеки, міжнародної політики і програм фінансового сектору. Поряд з цим, Департамент фінансів Канади здійснює підготовку федерального бюджету, складає економічні та податкові

прогнози, здійснює нагляд, контроль з усіх питань, що стосуються фінансових справ Канади, а також здійснює представництво Канади в різних міжнародних фінансових інститутах і групах [191].

Наприкінці, треба зазначити, що наразі оподаткування Канади в значній мірі централізоване, зокрема, за федеральними й провінційними податками заповнюється одна декларація, проте виключенням є лише провінція Квебек, де платники податків подають дві декларації. Так, збір податків для федерального уряду знаходиться у компетенції Агентства доходів Канади, а збір податків до уряду провінції знаходиться у компетенції Міністерства фінансових надходжень Квебеку [192].

Звідси можна констатувати, що податково-митний устрій Канади є досить сприятливим і стабільним, заснованим на врахуванні інтересів платників податків, та, як на нашу думку, українському законодавцеві слід звернути увагу на досвід Канади у податково-митній сфері та запозичити деякі її аспекти у процесі вдосконалення та розвитку своєї податково-митної політики.

Розглядаючи світовий досвід об'єднання податкової та митної служб в єдиний орган, необхідно також зупинитися ще й на такій європейській державі, як Естонська Республіка.

Як відомо, Естонія є демократичною парламентською республікою, яка серед колишніх республік Радянського Союзу має найвищий валовий внутрішній продукт на одну особу, а серед нових країн-членів Європейського Союзу має одну з найміцніших економік, а також потужний сектор інформаційних технологій.

Так, податкова і митна служби Естонії об'єднані в єдиний орган – Податково-митний департамент, адміністративно-правові засади організації та діяльності якого закріплені у Положенні про Податково-митний департамент, який був прийнятий постановою міністра фінансів № 29 від 06 жовтня 2008 року, яка вступила в силу 01 грудня 2008 року.

Отже, статус Податково-митного департаменту Естонії закріплений статтею 1 Положення про Податково-митний департамент, відповідно до якої

Податково-митний департамент є урядовою установою, що належить до сфери управління Міністерства фінансів, та володіє управлінською функцією та здійснює державний нагляд, а також застосовує державний примус на передбачених законом підставах і масштабі.

При цьому, як вказано у статті 3 вищезазначеного Положення, Податково-митний департамент Естонії є підзвітним Міністру фінансів, який спрямовує та координує його діяльність, а також здійснює по відношенню до нього службовий нагляд [193].

Таким чином, бачимо, що Податково-митний департамент Естонії хоча і є окремою державною установою, але при цьому він у своїй діяльності підконтрольний та підзвітний Міністерству фінансів Естонії.

Якщо говорити про сферу діяльності Податково-митного департаменту Естонської Республіки, так би мовити її призначення, то, спираючись на статтю 6 Положення про нього, можна стверджувати, що ним є управління державними доходами, проведення в життя податкової та митної політики, а також захист суспільства і законної економічної діяльності.

Наразі, досить актуальним для України є аналіз організаційної структури та складу Податково-митного департаменту Естонської Республіки. У зв'язку з цим, необхідно зазначити, що структурними підрозділами департаменту є відділи департаменту, завдання і компетенція яких відображаються у положеннях про них, які, в свою чергу, затверджуються Генеральним директором Податково-митного департаменту Естонії.

Що ж стосується відділів Податково-митного департаменту, то їх вичерпний перелік наводиться у статті 10 Положення про Податково-митний департамент, дослідивши яку можна говорити про те, що існують наступні відділи Податково-митного департаменту Естонії: 1) відділ розвитку; 2) адміністративний відділ; 3) юридичний відділ; 4) відділ контролю; 5) податковий відділ; 6) відділ кадрів; 7) відділ внутрішнього контролю; 8) інформаційно-аналітичний відділ; 9) відділ організації обслуговування; 10) відділ

обслуговування; 11) відділ митного управління; 12) відділ доходів; 13) слідчий відділ.

При цьому, слід вказати, що до складу структурних одиниць окресленого департаменту можуть входити ще й служби та митні пункти, якщо їх наявність у структурі департаменту передбачена Міністерством фінансів Естонії, яке затверджує цю структуру. Завдання і компетенція таких структурних одиниць підрозділу департаменту встановлюються положенням про структурний підрозділ, до складу яких вони входять.

Разом із цим, до структури Податково-митного департаменту Естонії можуть входити і ті службові посади, які знаходяться у підпорядкуванні Генерального директора, проте не є структурними одиницями естонського Податково-митного департаменту. Завдання, права та відповідальність таких службовців встановлюються наказом генерального директора згідно із затвердженою службовою інструкцією.

Не можна не приділити окремої уваги і такій провідній, на наш погляд, посаді у складі Податково-митного департаменту Естонії, як його Генеральний директор. Адже, саме Генеральний директор здійснює загальне управління Податково-митним департаментом Естонії, який, зокрема, призначається та звільняється з посади Міністром фінансів за представленням Канцлера.

Так, повноваження Генерального директора Податково-митного департаменту Естонії полягають у керівництві роботою департаменту та через заступників Генерального директора і керівників структурних підрозділів вказаного департаменту Генеральний директор Податково-митного департаменту організовує виконання завдань, що відносяться до компетенції цього департаменту. Крім цього, Генеральний директор у передбаченому законом порядку здійснює службовий нагляд за структурними підрозділами департаменту і за діяльністю їх службовців. Однак, цю функцію Генеральний директор може перекласти на свого заступника чи на керівника відповідного структурного підрозділу Податково-митного департаменту [193].

На додаток відзначимо й про цінності, які закладені державою в основу діяльності Податково-митного департаменту Естонії. Ними, зокрема, є, по-перше, чесність, яка полягає у неупередженості, справедливості, надійності, прозорості та етичності, по-друге, співпраця з клієнтами, по-третє, компетентність, що означає усвідомленість та знання своєї робочої сфери, внутрішньої організації та прагнення до постійного розвитку, по-четверте, взаємна повага, а саме погана до себе, до клієнтів та партнерів [194].

Оцінивши податково-митну систему Естонської Республіки, доходимо до висновку, що єдиний податково-митний орган Естонії займається передусім забезпеченням надходжень доходів до державного бюджету в частині державних податків і митних доходів, захистом суспільства та законної економічної діяльності, проведенням в життя податкової та митної політики, контролем за виконанням податкового законодавства, митних правил й інших правових актів, а також обслуговуванням клієнтів при виконанні ними своїх податкових зобов'язань та митних формальностей.

Однак, якщо провести порівняльний аналіз вже описаних вище країн, то можливо побачити певні відмінності організаційної побудови їх податково-митних органів. Так, у Великій Британії її Королівська податкова та митна служба входить до складу Казначейства, тобто є його структурним підрозділом, однак, при цьому їх функції є різними та чітко визначеними. Зовсім іншу побудову має канадський податково-митний устрій, адже Агентство доходів Канади навпаки не входить до складу Департаменту фінансів Канади, тобто не є його структурним підрозділом. Департамент фінансів Канади та Агентство доходів Канади є окремими державними органами Канади, які мають самостійні статуси та здійснюють свою діяльність паралельно, тому вони не підконтрольні та не підзвітні один одному. В свою чергу, Податково-митний департамент Естонської Республіки хоча і є окремим державним органом, проте знаходиться під чітким управлінням Міністерства фінансів Естонії, підконтрольний та підзвітний йому у своїй діяльності.

Надалі, розглянемо податково-митну політику Ізраїлю, адже ця країна також має досить вдалий досвід об'єднання функцій по стягненню прямих і непрямих податків в одному державному органі. Більш того, податково-митна система Ізраїлю є дещо схожою із податково-митною системою Великобританії, яка, як вже було зазначено, також пішла шляхом формування єдиного органу з питань фіскальної та митної політики.

Так, Міністерство фінансів Ізраїлю вважають головним державним органом з усіх економічних питань держави, адже цей орган відповідає за планування та здійснення загальної економічної політики ізраїльського уряду. До відання Міністерства фінансів Ізраїлю відноситься підготовка державного бюджету, управління державними доходами, збирання як прямих, так і непрямих податків, сприяння іноземним інвестиціям, підтримання економічних відносин з урядами інших держав, регулювання ринку цінних паперів тощо.

Особливістю структурної організації Міністерства фінансів Ізраїлю є те, що воно складається з різних департаментів та відділів, що надають послуги, які можна класифікувати за трьома видами: по-перше, організаційні, управлінські та контролюючі, по-друге, усі основні економічні послуги, по-третє, допоміжні послуги, у тому числі інформаційні [195].

Однією із структурних одиниць Міністерства фінансів Ізраїлю є Управління державними доходами, до складу якого входять два великих підрозділи, які, в свою чергу, і займаються стягненням податків на території Ізраїлю, а саме це Управління прибутковими податками та нерухомого майна, що стягує прямі податки, та Управління мита та податку на додану вартість, що адмініструє непрямі податки [196].

Таким чином, оцінивши податково-митну політику Ізраїлю, маємо вже відому ситуацію, за якою податково-митне відомство входить до структури Міністерства фінансів, яке здійснює управління над ним.

Отже, не можливо не погодитися із висловленням О.В. Панченко, що нині реформи у багатьох країнах світу мають кілька спільних головних цілей: підвищення якості бюджетних послуг, а також якості діяльності і системи

управління державних органів виконавчої влади. При цьому, держави, незалежно від рівня їх економічного розвитку, зацікавлені у пошуку найефективніших інструментів реалізації цих цілей [197, с. 185].

Слід зазначити, що не винятком у цьому стала і Латвійська Республіка. Адже, згідно із законом Латвійської республіки «Про службу державних доходів» від 28.10.1993 з метою покращення інкасації доходів та економії адміністративних витрат було утворено Службу державних доходів, що дало змогу поєднати функцію податкового адміністрування і реалізацію митної політики в одній структурі. Така служба була створена у результаті об'єднання Митного департаменту Міністерства фінансів та Державної фінансової інспекції, при цьому знаходиться Служба державних доходів у прямому підпорядкуванні Міністерства фінансів Латвійської Республіки.

Так, з метою більш ефективного забезпечення державних доходів та концентрованого виконання завдань з 01.01.2011 Податкова і фінансова адміністрація та Митна служба і фінансова інспекція були об'єднані на основі Закону Угорщини СХХІІ 2010 року «Про Національну Податкову і Митну Адміністрацію», основною метою якої було забезпечення бюджетних інтересів та надання послуг. Водночас, при здійсненні угорської податково-митної перебудови, в одну функціональну структурну одиницю об'єднали відділ юридичної координації та відділ інформаційних технологій, в інший – відділи стратегії, нагляду, управління ресурсами тощо. Натомість, на регіональному рівні країни структурні підрозділи працюють звичайно, як податкові служби.

В свою чергу, Міністерство державних доходів Республіки Казахстан було приєднано до Міністерства фінансів, яке діє на підставі Положення про Міністерство фінансів Республіки Казахстан від 24.04.2008 № 387, відповідно до п. 2 якого до складу Міністерства входять такі відомства: Комітет казначейства, Комітет митного контролю, Податковий комітет, Комітет фінансового контролю, Комітет по роботі з неплатоспроможними боржниками, Комітет державного майна та приватизації, Комітет з фінансового моніторингу [198, с. 66].

Тобто, бачимо, що податкова та митна служби Республіки Казахстан є структурними підрозділами Міністерства державних доходів Республіки Казахстан, яке, в свою чергу, знаходиться у складі Міністерства фінансів Республіки Казахстан. Однак, слід зазначити, що при цьому, загальне управління податковими та митними підрозділами здійснює Міністр державних доходів Республіки Казахстан.

Далі, треба вказати, що на територіальному рівні Республіки Казахстан діяльність податкових та митних підрозділів спрямована на виконання таких завдань: забезпечення повноти збору податків і інших обов'язкових платежів у бюджеті всіх рівнів на основі податкового, митного законодавства й інших законодавчих актів, що передбачають надходження платежів у державний бюджет, і інших фінансових зобов'язань перед державою; участь у підготовці проектів законів, договорів з питань оподаткування та співпраці з іншими державами; роз'яснення платникам податків і інших обов'язкових платежів їхніх прав і обов'язків, своєчасне інформування платників податків про зміни податкового, митного законодавства й інших нормативних правових актів з оподаткування [199].

Що стосується Австрії, то в цій європейській країні поєднання податкової та митної функцій відбулося раніше, ніж, наприклад, в Угорщині. Так, в системі Федерального міністерства фінансів існує декілька функцій, які виконують різні підрозділи, але на спільних засадах як єдине ціле: це забезпечення діяльності, бюджет і державні фінанси, економічна політика тощо. До того ж є підрозділ з економічної політики, що досить цікаво щодо того, який інтерфейс використовує податково-митне відомство для взаємодії з частиною уряду, відповідальною за економічну політику. Адже в багатьох податкових та митних адміністраціях влада працює на мікроекономічному рівні, а на більш високому – макроекономічному – вона відповідає радше за прогнозування та результат [186, с. 7].

Отже, в Австрії податкові органи, як такі, відсутні, тому збір податків покладений на фінансові служби та дирекції, які, в свою чергу, є структурними одиницями Федерального міністерства фінансів Австрії.

Протягом останніх років уряд Чеської Республіки, як і багатьох інших країн, шукає шляхи вдосконалення системи стягнення податків та зборів, яка б сприяла добровільній сплаті податків та зборів. Тому, у 2008 році Міністр фінансів Чехії звернувся до Світового банку з проханням про допомогу у створенні інтегрованого (комплексного) відомства державних доходів, який би займався питаннями стягнення податків, митних зборів, а також внесків у систему соціального забезпечення та охорони здоров'я на платній основі. Відповідно, 10 жовтня 2008 року було підписано Угоду про надання консультативних послуг між Чеською Республікою та Світовим банком.

Вже у листопаді 2008 року уряд Чеської Республіки прийняв Резолюцію № 1336 щодо створення нового Управління об'єднаних державних доходів. При цьому, найважливішою метою модернізації системи стягнення податків і зборів та інтеграції її функцій є досягнення максимально можливої ефективності стягнення обов'язкових платежів за рахунок реалізації взаємовигідного об'єднання організацій та їх ключових функцій і скорочення адміністративних витрат, пов'язаних з дотриманням чинних законодавчих норм і правил. Для досягнення цієї мети передбачено створити ефективний, простий за структурою та орієнтований на клієнта орган зі стягнення податків і зборів.

Так, інтеграція функцій зі стягнення державних доходів є складовою частиною стратегії реформування фінансового управління, яка покликана покращити ефективність процесу стягнення податків і зборів та, водночас, сприяти розвитку приватного сектору. В її основі покладено чотири основних напрями, серед яких розробка організаційної структури та управління нею, бізнес-процеси, управління кадровими ресурсами, інформаційні технології.

До складу створеної Ради управління проектом увійшли міністри фінансів, охорони здоров'я, праці та соціальних відносин Чеської Республіки. Крім цього,

було сформовано Координаційний комітет проекту під головуванням заступника Міністра фінансів.

Підкреслимо, що особливу увагу при створенні нового Управління об'єднаних державних доходів у Чехії було надано організації процесів, пов'язаних з основною діяльністю органу адміністрування податків та зборів, а саме – збиранням та звірянням інформації, проведенням аудиту, обслуговуванням платників податків, стягненням податків і зборів, поверненням податків та примусовим виконанням встановлених вимог [200].

Однак, сьогодні у Чеській Республіці за розробку податкової політики відповідає Міністр фінансів Чеської Республіки. З цього приводу, влучно, на нашу думку, зауважив партнер ТОВ «PricewaterhouseCoopers», Петер Хренко (Чехія), який зазначив, що такий стан справ не дає змогу більш-менш точно спрогнозувати надходження, оскільки міністр фінансів не має інформації з перших вуст – від податківців та митників. Нині, Міністерство фінансів Чехії розробляє її податкову політику, Фінансова адміністрація Республіки Чехія впроваджує її для того, щоб забезпечити збір податків, їх адміністрування, оцінювати й контролювати ці процеси [186].

Як вже відомо, у багатьох країнах давно існує загальноприйнята поєднана система адміністрування податків та зборів під заступництвом податкової Оадміністрації. Поряд з цим, всі країни, які перейшли до новоствореної схеми стягнення внесків до систем соціального забезпечення під егідою об'єданого відомства зі збору державних доходів, визначили, що граничні витрати на розширення систем, які використовуються податковою адміністрацією з метою збору ще й внесків на соціальне забезпечення, є порівняно малими, тоді як дієвість процесу при цьому вагомо збільшується.

Отже, в наш час у багатьох країнах світу здійснюється комплексне адміністративне реформування, що націлене на виконання таких завдань, як підвищення якісного рівня фінансових послуг, діяльності і системи управління державних органів виконавчої влади, а також підвищення ефективності державних витрат.

Так, одним із інструментів реалізації вказаних завдань, зокрема, у Данії, як і у більшості зарубіжних держав, стала розробка концепції трансформації фіскальної та митної служб в єдино діючий орган та впровадження цієї концепції у життя.

Варто звернути увагу на те, що процес об'єднання податкової та митної систем у Данії відбувся у два етапи. Спочатку відбулося функціональне об'єднання, тобто об'єднання систем управління та прийняття рішень, а потім вже операційне об'єднання.

Слід зазначити, що функціональне об'єднання центральних служб у складі єдиного міністерства тривало всього шість місяців. Такому короткому строку більшою мірою, звичайно, сприяло створення інтегрованої ІТ-системи, яка поєднала всі рівні оподаткування в єдиному програмному забезпеченні.

В свою чергу, операційне об'єднання податкової та митної служб Данії у складі єдиного міністерства, за підрахунками, тривало 14 місяців. Перевагою короткого періоду реорганізації податково-митної системи на цьому етапі стало створення сприятливих умов для якісного і швидкого обслуговування платників податків, які зможуть користуватися єдиною системою для сплати податків і зборів.

Нині, визначення та проведення податкової та митної політики у Данії здійснює Міністерство оподаткування Данії, яке складається з восьми структурних підрозділів, одним з яких є об'єднаний податково-митний орган, що має назву Центральна митна та податкова адміністрація. До сфери повноважень Центральної митної та податкової адміністрації відноситься адміністрування як митних, так і податкових платежів, організація роботи з платниками податків, перевірка правильності нарахувань податків та контроль за повнотою й своєчасністю сплати податків та зборів, здійснення зарахувань і повернень зайво сплачених сум податків та зборів, роз'яснення податкового та митного законодавства тощо.

Водночас, зауважимо, що Міністерство оподаткування Данії самостійно здійснює перерозподіл грошових коштів, що надійшли, за рівнями державних

бюджетів і, відповідно, перерахування їх за належністю згідно із встановленими нормативами.

Якщо говорити про структуру Міністерства оподаткування Данії, то треба зазначити, що у підпорядкуванні Міністерства оподаткування Данії знаходяться 26 регіональних управлінь. Крім цих управлінь існують ще близько 275 муніципальних інспекцій, які, в свою чергу, здійснюють адміністрування податку на доходи на місцевому рівні.

Модель інституційної інтеграції, що полягає в поєднанні податкової та митної служб у рамках однієї адміністративної одиниці, існує і в такій європейській країні, як Іспанія.

Так, до складу Міністерства фінансів Іспанії входить Податкове агентство, включаючи і митну службу, яке несе відповідальність за ефективне здійснення національної податкової та митної політики. Головною функцією Податкового агентства Іспанії є адміністрування податків та зборів, яке відбувається на трьох рівнях: національному, регіональному й муніципальному, а також обслуговування платників податків, контроль за дотриманням податкового та митного законодавства тощо. Головним пріоритетом у діяльності Податкового агентства Іспанії є підвищення рівня добровільності у сплаті податків та зборів, а також запобігання та попередження несплати податків та зборів.

Слід підкреслити те, що організаційна побудова Податкового агентства Іспанії, на відміну від деяких інших вже описаних країн, не залежить від видів податків, що стягуються державою, а складається із відповідних функціональних департаментів. Тому, нині до складу Податкового агентства Іспанії входять регіональні офіси, провінційні офіси, місцеві офіси та митні офіси. При цьому, митні офіси територіально знаходяться біля кордонів Іспанії та займаються виключно питаннями мита та акцизу.

Разом з цим, в межах Податкового агентства Іспанії функціонують, зокрема, Департамент адміністрування податків, першочерговими завданнями якого є контроль за надходженнями від сплати податків та зборів, розроблення і оновлення єдиного реєстру платників податків та зборів і перевірка даних, що

містять податкові декларації, а також Департамент податкового аудиту, який відповідає за всебічний і ретельний контроль за сплатою та стягненням податків та зборів. До складу останнього входить Департамент з управління, Департамент акцизу та Департамент внутрішнього аудиту [201].

Проаналізувавши деякі аспекти податково-митної політики Іспанії, треба відмітити наступне. Податкове агентство Іспанії з особливою увагою відноситься до підбору своїх кадрів, до їх підготовки та перепідготовки для роботи в Податковому агентстві. Для зайняття посади необхідно скласти спеціальний іспит та отримати групу, яка відповідатиме займаній посаді. При цьому, за особисті якості державного посадовця та якість його професійної роботи у вказаному агентстві передбачені спеціальні надбавки, а у разі внесення змін до національного податково-митного законодавства обов'язково здійснюється навчання та перепідготовка персоналу Податкового агентства Іспанії.

На нашу думку, Україні слід звернути увагу на іспанські засади підбору, професійної підготовки персоналу податково-митного органу та його перепідготовки у разі зміни відповідного законодавства, адже це, вважаємо, надасть змогу підвищити рівень компетентності та професійності в обслуговуванні українських платників податків.

На додаток слід відзначити, що подібними до іспанської моделі інституційної податково-митної інтеграції є моделі таких країн як Ірландія, Нідерланди, Португалія, а також як вже вищезазначена Австрія тощо. Тут слід зважити на дуже позитивне дисертаційне дослідження Р. І. Копич з розробки теоретико-методологічних засад та прикладних методик з формування ефективних підходів до вибору стратегії фіскальної політики в Україні на основі комплексного дослідження механізмів та інструментів фіскальної політики в умовах євроінтеграції країн Центральної та Східної Європи [202].

В юридичній літературі інколи висловлюється думка про те, що доцільніше було би свого часу створити з Міністерства доходів і зборів України не відокремлений центральний орган виконавчої влади, а об'єднану службу, яка би входила до складу та була б підпорядкована Міністерству фінансів України,

наприклад як у Великобританії чи Сполучених Штатів Америки. Разом із тим, Україна саме й пішла по такому шляху, створивши Державну фіскальну службу.

Отже, зрозуміло, що сьогодні одним із головних чинників стабілізації та розвитку податково-митної політики України є вдосконалення організації діяльності податково-митного органу, а саме державного органу, який безпосередньо здійснює адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також постійне підвищення якості роботи цього органу. Враховуючи це, безспірно, дуже актуальним є вивчення та аналіз світового досвіду побудови податкових та митних органів, що на сучасному етапі розвитку української податково-митної сфери, беззаперечно, викликає не тільки теоретичний, але й практичний інтерес. Більш того, як ми вважаємо, нашій державі необхідно запозичити деякі аспекти зарубіжного досвіду податково-митного устрою, зокрема створити нову посаду у складі Державної фіскальної служби України, яка була б гарантом додержання законних прав платників податків, зборів та інших обов'язкових платежів з боку держави, а саме Уповноваженого з прав платників податків та зборів.

Таким чином, головна мета нашої держави, не копіювати яку-небудь зарубіжну модель податково-митної інтеграції, а взяти за основу кращу світову практику й застосувати її у вітчизняних реаліях, з урахування особливостей української національної правової системи.

3.2. Напрямки розвитку адміністративного законодавства, що регулює діяльність Державної фіскальної служби України

Сьогодні можна однозначно констатувати, що сучасна Державна фіскальна служба України постійно перебуває у пошуку нових шляхів удосконалення своєї діяльності, в тому числі, й через структурну реорганізацію

апарату та територіальних органів, а також шляхом розвитку адміністративного законодавства, що регулює її діяльність.

Підтвердженням цього є широко визнані факти того, що первинними передумовами реформування ще тодішньої податкової служби у 1996 році було визнано «значний ріст заборгованості у частині платежів до бюджету; неконтрольований вивіз капіталу за кордон; розростання неофіційного сектора економіки; ріст кількості суб'єктів господарювання; залучення в економіку країни іноземних інвестицій та створенням підприємств іноземних держав, що вимагало переходу до світових стандартів в оподаткуванні; високий рівень тінізації економіки» [203]. Але майже через 19 років в якості недоліків все ще констатувалось, що «нинішня податкова система в Україні виконує суто фіскальну функцію, не стимулює громадян і бізнес чесно сплачувати податки, легалізувати тіньові доходи, бути часткою розбудови фінансово незалежної держави з сильною економікою та справедливою системою оподаткування» [204]. І, власне, це, як ми вбачаємо, слугувало побудником цілої низки не тільки наступних організаційних, але й нормативно-правових змін.

Саме тому свого часу потреба удосконалення адміністративного законодавства в сфері податкової та митної діяльності отримала наголос в ряді наукових дисертаційних досліджень, серед яких, наприклад, роботи О. О. Кузьменко «Адміністративно-правове забезпечення менеджменту в державній податковій службі України» [205], яка запропонувала законодавчо закріпити надання адміністративних послуг органами ДПС України, запровадити систему управління якістю в органах ДПС України та внести доповнення до Регламенту ДПА; С. О. Сергєєва «Правове регулювання фіскальних правовідносин в Україні» [206], який обґрунтовує тезу, що фіскальна діяльність має правовий характер, оскільки нормативно-правовими актами врегульовані порядок організації та діяльності її податкових органів та їх посадових осіб, а саме правове регулювання фіскальних відносин визначає «як сукупність різних форм та методів юридичного впливу держави за допомогою нормативно-правових актів»; Ю. В. Гаруста «Правове забезпечення контрольної

діяльності податкових органів України» [207], який запропонував доповнити перелік прав платників податків у Законі України «Про систему оподаткування» та прийняти «Інструкцію про взаємодію правоохоронних та інших державних та громадських органів під час здійснення податкового контролю» тощо.

Слід зазначити, що базовою в напрямку становлення та подальшого розвитку адміністративно-правового регулювання організації та діяльності сучасної Державної фіскальної служби України можна вважати Постанову Верховної Ради України «Про вдосконалення діяльності органів доходів і зборів» від 28.02.2014 р. № 838–VII [208], якою було рекомендовано «Кабінету Міністрів України при реформуванні системи центральних органів виконавчої влади здійснити комплекс заходів, спрямованих на ліквідацію Міністерства доходів і зборів України та утворення відповідних центральних органів виконавчої влади у сфері податкової та митної політики», та якою, власне, й було започатковане створення ДФС.

Разом із тим, питання розробки перспектив розвитку та пошуку нових шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби були започатковані у ряді нормативно-правових документів, які регулювали нормативно-правові відносини, що склалися на той час. Серед них, наприклад, проект «Модернізація державної податкової служби України-1» (2003 р.); Стратегічний план розвитку ДПС України на період до 2013 р. (2003 р.) [209]; Інституційна реформа Державної фіскальної служби, підготовлена Міністерством фінансів України (до речі, загальний стан реформування самого Міністерства фінансів України за даними Центру Разумкова, у 2016 році громадянами був оцінений тільки в 1,7 балів із 5 можливих [210, с. 24], що змушує більш ретельно відноситись до реформаторських заходів Міністерства стосовно ДФС); Стратегічний план розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки (2013 р.) [72] (що втратив чинність вже через два роки – на підставі Розпорядження Кабінету Міністрів України від 18.03.2015 р. № 223-р.); Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015–2018 роки (2015 р.) [211].

З цього видно, що Державну фіскальну службу України на усіх етапах її існування керівництво держави не обійшло численними стратегічними та реформаторськими заходами з пошуку нових шляхів удосконалення її діяльності [212]. На жаль, не всі з них були дієвими та результативними. До того ж, як впливає з запланованих заходів, сучасна Державна фіскальна служба України та її організації-попередники стосовно планів свого подальшого розвитку переважно вживають тільки «стратегічні» їх назви, але, як показав час, таку практику слід вважати недоцільною, виходячи з превентивно незадовільного стану їх реалізації. Більше того, ми дуже скептично відносимось і до пропозицій О. Чикаренко щодо створення так званих «зон стратегічного розвитку як інструментальної основи організаційно-управлінського механізму управління стратегічним розвитком ДФС України», оскільки пропонується вирішення таких завдань, як «забезпечення вимірювання прогресу стратегічного розвитку ДФС України», де кінцева мета – розвиток ДФС України – звично отримує назву «стратегічного», а замість його сягання йдеться про просте «вимірювання його прогресу». До того ж, знову проголошується теза надзвичайної актуальності питань «забезпечення результативності управління стратегічним розвитком ДФС України, зокрема, на основі проектів і програм» [213, с. 2].

Так, вже згадана «Модернізація державної податкової служби України-1», на думку О. М. Воронкової [214, с. 208], яка спробувала поєднати і результати, і перспективи модернізації тодішньої Державної податкової служби (ДПС), за мету власне модернізації, з 2003 року, ставила «трансформацію державної податкової служби у провідний орган європейського рівня розвитку; створення у суспільстві нової атмосфери взаєморозуміння, довіри між державою і громадянами у питаннях оподаткування; встановлення партнерських відносин між податковими органами і платниками податків, заснованих на принципах добросовісності, неупередженості, прозорості та законності. У результаті модернізації податкової служби очікувалися стабільні надходження податків і зборів до бюджету та їх щорічний приріст, збільшення рівня добровільної

сплати податків, зменшення заборгованості та випадків ухилення від сплати податків, досягнення прозорості і доброчесності податкової системи, відданість податківців своїй справі».

Але, як зазначає Л. Л. Тарангул [215, с. 13], «на 1 етапі реалізації Програми модернізації не здійснено глибинних перетворень, які б дозволили підвищити ефективність роботи органів державної податкової служби, модифікувати процедуру сплати податків. Тому упродовж останніх 10 років податкова політика держави, своєчасність реалізації якої визначена як мета Програми модернізації ДПС, була неефективною». Звідси, «основними напрямками Стратегічного плану розвитку є: 1. Забезпечення умов для добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства. 2. Забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності і неупередженості податкової служби. 3. Створення високопрофесійної, інформаційно розвиненої державної податкової служби України шляхом розробки і впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури».

При цьому, можна навести й завуальовану спробу захисту корпоративного «податкового мундиру» тодішнім заступником Голови ДПС України С. І. Лекарем, який тоді ж надзвичайно позитивно відізвався про концептуальні положення та завдання Проекту модернізації державної податкової служби України [216]. І, навпаки, вже згадана О. М. Воронкова, пропонуючи достатньо об'єктивні індикатори успішності реалізації Стратегічного плану розвитку ДПС України та динаміку індикаторів її розвитку та модернізації, зазначає, що «зважаючи на незадовільний стан фінансового супроводження проекту модернізації, можна зробити висновок, що модернізаційні зміни податкової служби України проведено з низькою ефективністю» [214, с. 210].

Разом із тим, стратегічні документи за проектом «Програма модернізації Державної податкової служби України» розроблялись впритул до 2011 року, за яким вважались перспективними такі напрями подальшої роботи: управління процесом впровадження проекту та підзвітність громадськості; вдосконалення

процесів адміністрування податків – короткострокові заходи; вдосконалення податкового законодавства; система обслуговування платників податків; створення інтегрованої інформаційної системи; структурне та функціональне реформування органів державної податкової служби; підготовка персоналу державної податкової служби України [217]. В цілому слід зазначити, що означена «Програма модернізації Державної податкової служби України» з усіх наступних заходів розвитку адміністративно-правового регулювання організації та діяльності фіскально-податкових органів була для того часу найбільш ретельно розробленою, а деякі з її напрямів є актуальними й сьогодні. Більше того, для супроводження названої Програми в складі тодішньої Державної податкової адміністрації було навіть створено Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби [218, 219], метою якого було вдосконалення державної податкової служби, стратегічного планування діяльності органів ДПС, впровадження системи управління якістю. Але станом на сьогодні такого департаменту в складі сучасної Державної фіскальної служби України на жаль немає – найбільш близьким за назвою, але зовсім не за призначенням та функціями, можна визнати Департамент матеріального забезпечення та розвитку інфраструктури.

Безумовним позитивом Стратегічного плану розвитку ДПС України на період до 2013 р., затвердженого наказом ДПА від 07.04.2003 р. № 150 [209], була етапізація заходів за роками – у 2003–2007 роках планувалось створення «повного опису системи управління та операційної діяльності податкової служби, реорганізація податкових органів та їх консолідація, впровадження пілотних проектів з модернізації основних напрямів діяльності податкових органів, зокрема, реєстрація платників податків, облік платежів, обробка податкової звітності та платежів, управління документами, проведення навчання працівників державної податкової служби України»; у 2008–2012 роках – «завершення реорганізації податкових органів та їх консолідації з виконанням усіх заходів соціально-психологічного захисту, впровадженням модернізованих операційних та управлінських процесів діяльності податкової

служби, виконавчим управлінням та управлінням людськими ресурсами, проведенням навчання працівників та впровадженням інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби України в загальнодержавному масштабі».

Як видно з наведеного переліку, значна кількість із запланованих заходів з часом, не будучи виконаною, перейшла до інших програм, наприклад, «4.4. Трансформація моделі нинішньої державної податкової служби України на провідний, підзвітний суспільству, високоефективний державний орган виконавчої влади». Проте, як на нас, заплановане до використання в якості оціночних ключових показників (індикаторів) досягнень прогресу впровадження Програми модернізації є неприйнятним через суб'єктивність респондентів. Крім того, якість запропонованих до відповіді запитань, на кшталт «Чи можливо досягти однозначного тлумачення податкового законодавства завдяки роз'ясненням та консультаціям податкових органів?», є дуже низькою, оскільки припускає можливість вважати про двоїсте тлумачення норм законодавства.

Тому, як зазначають Л. І. Новосельська та В. А. Козанкевич, і в 2010 році актуальними все ще були основні напрями модернізації, як «вдосконалення організаційної структури ДПС, її операційної діяльності, виконавчого управління, управління персоналом органів ДПС України, інформаційного забезпечення, взаємодії з іншими органами влади та покращення взаємин із суспільством» [220, с.231].

Десь у ті самі часи було прийнято розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження чергового Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки» від 23.10.2013 р. № 869-р [72]. Навіть з огляду на те, що він, як повідомлялось раніше, невдовзі втратив чинність, цілий ряд заходів щодо розвитку Міністерства доходів і зборів – а фактично – сьогоднішньої ДФС України як правонаступника Міністерства, не були навіть під час його чинності виконані і є надзвичайно актуальними до цього часу. На нашу думку, щодо пошуку нових шляхів удосконалення

діяльності Державної фіскальної служби такими можна визнати розвиток митної інфраструктури (п. 10), посилення централізованої аналітичної функції (п. 13), боротьба зі злочинністю у сфері оподаткування, митній та бюджетній сфері (п. 15). Особливе місце серед них займає такий напрямок, як «підвищення ефективності управління персоналом у Міндоходів» (п. 19) із заходами: розроблення та реалізація кадрової стратегії з урахуванням структури органів доходів і зборів різного рівня; удосконалення методів комунікації між керівництвом та персоналом Міністерства. Але тут же наведений такий захід, як «популяризація культури єдності, професіоналізму та високих етичних стандартів, включаючи неприйняття корупції як явища» є, на нашу думку, декларативним, оскільки не підкріплений відповідними санкціями.

Ще одним перспективним напрямком удосконалення організації та діяльності органів фіскальної служби було так і не реалізоване «забезпечення стратегічного управління організацією» (п. 21) із заходами: розвиток системи управління стратегічними ініціативами Міндоходів; щорічне оперативне планування в рамках виконання Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки; розроблення та впровадження системи поточного планування роботи Міністерства та його територіальних органів... [221].

І, як завжди помилково буває в такого роду документах, найбільш важливі напрямки удосконалення організації та діяльності органів фіскальної служби знайшли місце наприкінці означеної Стратегії – на кшталт «Проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів Міндоходів, формування системи управління якістю їх роботи» (п. 23); «Оптимізація організаційної та функціональної структури Міндоходів» (п. 24); «Забезпечення комплексної автоматизації ключових процесів у Міндоходів» (п. 25); «Побудова сучасної та динамічної ІТ-функції» (п. 26); «Забезпечення високого рівня продуктивності, надійності та безпеки інформаційно-телекомунікаційних систем» (п. 27). Разом із тим, саме ці перспективні заходи у зв'язку з втратою чинності Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–

2018 роки так і не були належним чином реалізовані і мають бути повторно переглянуті.

Таким чином, видно, що в період 2001–2013 років нормативно зазначені заходи з планування і реалізації модернізаційно-реорганізаційних заходів щодо тогочасних фіскальних органів держави фактично виявились невдалими, і їх недоліки потребують на виправлення.

Стосовно наказу ДФС України «Про затвердження Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки» від 12.02.2015 р. № 80 [211], передбачалось «визначення базових принципів, стратегічних напрямів, цілей та завдань розвитку Державної фіскальної служби України, виконання яких забезпечить реалізацію державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску з урахуванням сучасних тенденцій та особливостей розвитку України у перспективі до 2018 року», то за ним втрачали чинність тут не розглядувані накази Міністерства доходів і зборів України від 30.12.2013 р. № 887 «Про затвердження Порядку адміністрування ключових показників діяльності» та № 893 «Про затвердження Порядку стратегічного планування у Міністерстві доходів і зборів України», а також від 28.01.2014 р. № 91 «Про затвердження Паспортів стратегічних ініціатив». Особливість цього Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки полягає в тому, що ним детально визначались тільки заходи щодо виконання Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015 рік – заходи на наступні роки треба було вочевидь розробляти щорічно разом із звітом про виконання заходів щодо виконання Стратегічного плану розвитку ДФС України за поточний рік.

Слід зважити, що Планом визначались усього 25 так званих стратегічних цілей, серед яких, наприклад: (1) «Підвищення рівня культури сплати податків,

зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування...», заходом (стратегічною ініціативою) ДФС щодо чого протягом 2015–2018 років позначалась «систематизація роботи з майбутніми платниками». Або (2) «Формування інформаційного поля про діяльність ДФС України», з позначкою такого заходу ДФС, як «пропаганда добровільної сплати податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Разом із тим, очевидно, що саме ці стратегічні цілі, як і заходи (стратегічні ініціативи) ДФС щодо них, не мають жодного прямого відношення до анонсованого розвитку Державної фіскальної служби, тим більш, у Стратегічному плані розвитку ДФС України на 2015–2018 роки.

Більш влучними, як на нас, слід вважати такі нечисленні стратегічні цілі цього Плану, як: (5) «Розроблення і впровадження ефективної моделі надання послуг громадянам та бізнесу», (9) «Розвиток митної логістики», (22) «Оптимізація організаційної структури ДФС», (23) «Забезпечення комплексної автоматизації ключових процесів у ДФС України» та деякі інші. Саме перелічені стратегічні цілі сьогодні повинні бути покладені до напрямків розвитку адміністративно-правового регулювання організації та діяльності Державної фіскальної служби України.

Стосовно Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015 рік, то незрозумілим був, наприклад, такий його захід, як (3.2) «Забезпечення єдиного підходу (слід вважати, органами ДФС! – Авт.) до застосування законодавства», немов би може бути інакше, і яким протягом 2015 року мали займатись аж три Департаменти ДФС! Або, захід (16) «Розроблення та впровадження комплексної системи протидії корупції у ДФС України», яким Державна фіскальна служба України не тільки опосередковано визнає наявність корупції у ДФС, але й планує розроблення власної антикорупційної програми ДФС України на 2015 рік, до того ж, можливо, з наступним дублюванням і на 2016–2018 роки?

На жаль, ми не поодинокі в критиці означеного Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки. Так, О. Хотенко зазначає, що «суспільна цінність амбіційної Стратегічної цілі розвитку ДФС полягає у підвищенні транспарентності та підзвітності функціонування служби шляхом імплементації системи КРІ на наш погляд нівелюється практикою реалізації даної цілі. Механізм побудови системи оцінювання результативності діяльності ДФС України схожий на не дуже якісне копіювання системи КРІ, що застосовуються переважною більшістю фіскальних адміністрацій у світі». І далі, власне, стосовно цього вчена надає шість розлогих критичних зауважень [222]. Тому, виходячи з потреби їх реалізації вважаємо за доцільне нагальне створення керівництвом Державної фіскальної служби України компетентної групи для оцінки та запровадження запропонованої Інститутом податкових реформ розробленої моделі оцінки діяльності ДФС на базі 14 функціональних сфер та його відбиттям у відповідному наказі.

Крім того, до заходів з напрацювання напрямків розвитку адміністративно-правового регулювання організації та діяльності Державної фіскальної служби України можна віднести й законопроектну діяльність Верховної Ради України. Разом із тим, за сесії VIII скликання Верховної Ради України було зареєстровано декілька законопроектів, метою яких було пошук шляхів адміністративно-правового регулювання організації та удосконалення діяльності Державної фіскальної служби України. Серед них, наприклад, проект Постанови про вдосконалення діяльності органів Державної фіскальної служби України від 19.06.2015 р. реєстр. № 2134а [117], в якому пропонується відновлення функціонування управлінської моделі організації та реалізації державної митної справи.

Слід також зазначити, що сьогодні сама Державна фіскальна служба України сферу своєї діяльності, як за веб-сайтом ДФС, вбачає в законодавстві про діяльність, планах та звітах роботи, показниках роботи, результатах діяльності, відшкодуванню ПДВ, трансфертному ціноутворенню, міжнародному співробітництві, запобіганні проявам корупції, боротьбі з

економічною злочинністю та контрабандою, виконанні планів заходів Кабінету Міністрів України, взаємодії з Верховною Радою України, регуляторній політиці, зверненні громадян, взаємодії з громадськістю, державній закупівлі, адміністративних послугах, інформації про сплату податків, електронних сервісах, митному оформленні [223]. Але чи може будь-який орган виконавчої влади вбачати сферу своєї діяльності «в законодавстві про діяльність, планах та звітах роботи, показниках роботи, результатах діяльності», і звітувати про неї? Тим більш, що це внутрішні оціночні показники, що спрямовані на забезпечення організації діяльності Державної фіскальної служби України...

До того ж, якщо вже розглядати сферу організації та діяльності ДФС і аналізувати шляхи її удосконалення, то, безумовно, слід виходити тільки з повного переліку укрупнених Основних завдань ДФС кількістю 2; (Діяльності. – Авт.) ДФС відповідно до покладених на неї завдань загальною кількістю понад ніж 93 найменувань; (Завдань. – Авт.), що здійснюються ДФС з метою організації своєї діяльності кількістю 13 найменувань; Прав (з діяльності. – Авт.), що має ДФС «для виконання покладених на неї завдань» кількістю 26 найменувань – за пп. 3–6 Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» від 21.05.2014 р. № 236 [6]. Ось про результати своєї діяльності за нормативно визначеними завданнями в Положенні «Про Державну фіскальну службу України» ДФС України і має звітувати, і вже звідати, й планувати напрямки та перспективи свого розвитку.

Можна нагадати, що певні шляхи удосконалення діяльності Державної фіскальної служби щодо надання адміністративних послуг були досліджені Р.В. Миронюком [157], складові питання яких, наприклад – аналіз та узагальнення європейського досвіду механізму державного управління податковим боргом – були піддані науковій розвідці О. І. Юр'євою [224], процедури погашення податкового боргу – Ю. І. Туником [225], медіації, як альтернативного вирішення податкових спорів – Л. Церетелі [226] та ін. Разом із тим, на певну увагу сьогодні заслуговують не тільки історичні засади

становлення та перспективи розвитку і пошук нових шляхів удосконалення діяльності тепер вже сучасної Державної фіскальної служби України та їх нормативно-правового забезпечення, але й критичний аналіз їх бачення самою Державною фіскальною службою та Міністерством фінансів України, а також науковцями [227]. З цим у повній мірі корелюють думки Ю. Дроговоз – «реформування служби не буде ефективним без досягнення консенсусу між суспільством та державою, без встановлення довіри бізнесу до влади та укладання своєрідного суспільного договору між бізнесом та контролюючими органами з визначенням прав та обов'язків сторін такого договору» [228].

Достатньо показовим з цього приводу є те, що сама Державна фіскальна служба України головним гаслом своєї діяльності обрала такий – «Від контролюючого органу – до сервісної служби». А до позитиву власної діяльності відносить наповнення бюджету, щодо чого, зокрема, тільки «у травні-серпні 2015 року до загального фонду держбюджету забезпечено 157,3 млрд. грн. платежів», а «завдяки боротьбі з «тіньовим бізнесом» в серпні 2015 року, за рахунок «детінізації» зібрано 9,6 млрд. грн.» [229, с. 2] тощо.

Якщо зважити на те, що сферою діяльності ДФС є не тільки наповнення державного бюджету, але й боротьба з «тіньовим» бізнесом, повернення боргів бізнесу, боротьба з корупцією та ін., то безпосередніми постійними завданнями Державної фіскальної служби України є припинення діяльності конвертаційних центрів, вилучення підакцизної продукції, виявлення та зупинення на стадії реєстрації податкових накладних в ЄРПН, відшкодування збитків по закінчених кримінальних провадженнях, затримання нелегального бурштину, зменшення суми заборгованості з невідшкодованого ПДВ, збільшення сум повернення переplat та ін.

Сьогодні Державна фіскальна служба України собі в заслугу ставить початок глобальної адміністративної перебудови, що пов'язують із затвердженням Плану інституційних реформ та нової структури, скороченням штату та оновленням кадрів, демілітаризацією міліції, запровадженням Уповноваженого з питань підприємництва (податкового бізнес-омбудсмена),

системи електронного адміністрування ПДВ, розробкою Антикорупційної програми, погодженням нової форми спрощеної декларації, введенням електронних сервісів платників податків, впровадженням багатofункціональної комплексної системи «Електронна митниця» та прискоренням процедури становлення на облік в органах ДФС [229].

Щодо найближчих перспектив розвитку та нових шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби, які реалізуються й шляхом удосконалення їх нормативно-правового забезпечення, то наведемо їх, як таких, що заслуговують на окрему увагу, у повному обсязі [229, с. 11–12]:

– запровадження з 1 березня 2016 року системи електронного адміністрування акцизного податку для підакцизних товарів (СЕАПР), в якій порядок електронного адміністрування реалізації пального було затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 р. № 113 [230]. На жаль, станом на сьогодні запровадження означеної системи, передбаченої для всієї групи підакцизних товарів, звелось за цією Постановою тільки до електронного адміністрування реалізації пального. І це при тому, що їх перелік згідно з Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909–VIII [231] достатньо широкий: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія.

Разом із тим, певне не доопрацювання повного пакету нормативно-правових актів щодо запровадження СЕАПР вбачається у відсутності тогочасного оперативного оприлюднення на веб-порталах ДФС та Міністерства фінансів України Порядку електронного адміністрування реалізації пального та відповідні зміни до форм декларації з акцизного податку, Порядку ведення

Єдиного реєстру акцизних накладних, Порядку ведення реєстру платників акцизного податку з реалізації пального;

– запровадження системи автоматизованого обліку товарообігу від імпортера/виробника до кінцевого споживача за допомогою ІАН кодів. Це, по-перше, має стимулювати перехід від «зарплат в конвертах» до легальної оплати праці; по-друге, «унеможливить мінімізацію податків несумлінними платникам»; по-третє, передбачається «встановити особливі правила адміністрування та оподаткування для платників в зоні АТО, запровадити на 2–3 роки мораторій на встановлення нових податкових пільг та зменшення бази оподаткування» [232, 233]. При цьому, станом на сьогодні вбачаються значні складнощі в систематизації та налагодженні логістичних потоків і процесів та оптимізації відповідних технологічних процесів. Крім того, як зазначають Ю. Цветов і А. Глущенко, найбільш доцільним є: «1) використання лише ліцензованих продуктів, що пройшли широку апробацію та користуються попитом на ринку інформаційних технологій; 2) проведення обов'язкового попереднього навчання персоналу основам роботи з програмним продуктом, що впроваджується; 3) здійснення конкретизації вимог та пропозицій з автоматизації облікових робіт» [234, с. 311];

– затвердження спрощених форм податкової звітності. Разом із тим, правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку були введені до Податкового кодексу України (підрозділ XIV «Спеціальні податкові режими», глава «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності») [8] ще 04.11.2011 року згідно із Законом № 4014–VI, а форми податкових декларацій платників єдиного податку встановлювались в порядку, встановленому статтею 46 цього Кодексу. До того ж, форми податкових декларацій платника єдиного податку – затверджені ще наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку» від 19.06.2015 р. № 578 [235];

– запровадження однорівневої системи апеляційних оскаржень платниками податків – з надзвичайним запізненням, тільки 13 липня 2016 року було оголошено, що «Мінфін представить план удосконалення податкової системи у липні», де щодо адміністрування податків передбачається «оптимізація структури та функцій ДФС», «перехід до однорівневої системи апеляційних оскаржень рішень ДФС», «передання права на письмові податкові консультації від ДФС до Мінфіну» [236]. Стосовно зазначеного, попередня версія змін до Податкового кодексу 09.08.2016 року була розміщена на веб-сайті Міністерства фінансів України, її метою є «створення найбільш збалансованої та оптимальної податкової системи для бізнесу», але при цьому визнається саме «попередність версії змін» і наявність «різних бачень та підходів наших партнерів-розробників» [237]. На жаль, станом на сьогодні також відсутні будь-які позитивні здвиги в цьому напрямку;

– запровадження механізму медіації (альтернативного врегулювання податкових спорів) – на думку Л. Церетелі, можливе «в якості стратегічного пріоритету розвитку податкового адміністрування. Бо це: реальна мінімізація корупційної складової внаслідок відкритих для обговорення і контролю погоджувальних процедур; суттєва економія на витратах з податкового адміністрування». При цьому, вченою звертається увага на неможливість застосування механізму медіації в ряді випадків, коли: «необхідно створити прецедент для судової практики; існує можливість отримати судове або арбітражне рішення дуже швидко або без надмірних витрат; незначні витрати на судове примирення при мінімальній ціні позову; серйозний дисбаланс у співвідношенні сил; одна зі сторін зловживає своїми процесуальними правами (викрита в несумлінності); недієздатність однієї зі сторін» [226]. Крім того, як зазначає Я. Абрамов, і це треба враховувати, «медіацією не є: врегулювання конфліктів (оскільки ні «врегулюванням», ні «конфліктами» медіатор не займається, у нього абсолютно інше завдання); процедура, в якій посередник шукає для сторін кращий спосіб вирішення їхнього спору; процедура, в якій посередник виступає від імені однієї із сторін як представник або уповноважена

особа; процедура за участю публічних осіб або державних органів як посередників; процедура, в якій вирішення суперечки доручено експерту-юристу в силу його юридичної освіти; процедура, в якій укладається мировий договір, який підлягає примусовому виконанню; процедура, яка обов'язково ініціюється під час виникнення якихось обставин; процедури, результат яких підлягає затвердженню будь-ким (державним органом, органом юридичної особи, контролером, бенефіціаром і так далі) [238];

– удосконалення процедур погашення податкового боргу – передбачає, як повідомляє Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби, «запровадження забезпечувальний захід у вигляді податкової застави на весь період оскарження платником податків податкового повідомлення – рішення контролюючого органу, яким нараховане грошове зобов'язання; безспірне стягнення коштів; позачергове стягнення дебіторської заборгованості; збільшення суми балансової вартості майна, що описується у податкову заставу; скорочення строку, протягом якого не застосовуються заходи стягнення; ведення окремого обліку можливого та неможливого до стягнення органами ДФС податкового боргу; здійснення продажу майна державних та комунальних підприємств (за виключенням тих, що не підлягають приватизації) за загальною, а не приватизаційною процедурою; електронну податкову вимогу» [239]. В цілому, так щодо шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби ще Ю. І. Туник у 2013 році в дисертаційному дослідженні «Процедури погашення податкового боргу» відзначав тогочасні недоліки процедур погашення податкового боргу платників податків у єдності їх соціального змісту та юридичної форми та вважав, що «обов'язковими невід'ємними елементами податкового боргу є грошове зобов'язання та пеня», «обов'язковим учасником процедур погашення податкового боргу є саме податкові органи», вважав за обов'язкову «доцільність уніфікації процедур погашення податкового боргу в діяльності податкових органів залежно від виду платника податків, котрий має податковий борг, в єдине провадження» [225] тощо. В свою чергу, О. І. Юр'єва пропонує звернути увагу на «низку

інструментів, які потенційно можуть бути корисними в Україні та які доцільно впровадити у вітчизняну практику, зокрема, першочергове стягнення коштів з третіх осіб платника податків; наявності повноважень щодо відміни за рішенням суду угод, укладених платником податків за наявності податкових боргів; відсутності банківської таємниці стосовно платників податків – боржників; застосування морального аспекту впливу на боржників, який базуватиметься на інформуванні громадськості про податкову заборгованість платників» [224];

– створення відділу розслідувань, укомплектованого новими кадрами ДФС, що співпрацюватимуть з іншими урядовими установами з метою оцінки ризиків, аналізу щорічних звітів про стан активів, а також проведення необхідних розслідувань. Як уточнюють Ю. Дроговоз і Д. Черніков, в Інституційній реформі Державної фіскальної служби, підготовленої Міністерством фінансів України, «формування відділу розслідувань, укомплектованого новими кадрами, що співпрацюватимуть з іншими урядовими установами з метою оцінки ризиків корупції та їх мінімізації» заплановано тільки у сфері боротьби з корупцією [228, с. 22], чого, на нашу думку, є явно не достатньо;

– відновлення масштабних митних проектів з Румунією та Польщею – відкриття сучасних європейських автомобільних пунктів пропуску на українсько-румунському (2) та українсько-польському (4) кордонах, яку, на нашу думку, фактично слід розуміти як реанімацію заходів, започаткованих ще Державною програмою активізації розвитку економіки на 2013–2014 роки, зокрема, щодо реконструкції пунктів пропуску, вантажних ділянок, реконструкції та будівництва об'єктів митної інфраструктур [240]. Разом із тим, певні засади розвитку транскордонного співробітництва сьогодні отримали в Стратегіях регіонального розвитку 4 прикордонних областей, хоча як недолік, і зазначається, що «не дотримано європейські стандарти щодо забезпечення віддалі між пунктами пропуску в межах 20 км», що «актуальною залишається проблема підвищення рівня доступності до державного кордону та покращення

процедур перетину кордону» [241, с. 9] тощо. З цього приводу З. В. Герасимчук і О. В. Смолич зазначають, що «розвиток митної інфраструктури прикордонних регіонів необхідно чітко узгоджувати із інтеграційними процесами, та передбачати її використання у іншому форматі в результаті поглиблених інтеграційних процесів, що завершуються зняттям кордону як бар'єру» [242, с. 46];

– продовження процесів інституціональної реструктуризації, зокрема скорочення штату ДФС на 20 %. Слід зазначити, що, на нашу думку, так звана «штатна оптимізація» будь-якого органу виконавчої влади повинна бути належним чином науково обґрунтована. Тому що заклики до «скорочення штату ДФС на 20 %» у 2015 році плавно переростають у такі ж самі проекти тільки тепер вже «скорочення штату ДФС на 30 %» (із 43210 до 39828 штатних одиниць станом на травень 2016 року) тощо [243].

Крім того, до безсумнівного активу щодо удосконалення своєї діяльності слід також віднести й повсякденну роботу сучасної Державної фіскальної служби України у вигляді численних нормативних листів. Так, наприклад, тільки за період 15.11.2016–15.12.2016 року ДФС було спрямовано 56 таких листів [244] тощо.

Слід також зазначити, що схвалена Урядом 29.03.2017 року розроблена Міністерством фінансів України Концепція реформування ДФС, використовує «зведені стандарти ЄС (Customs Blueprints) та зведені фіскальні стандарти (Fiscal Blueprints)». Як зазначалось, «Концепція передбачає реформи в ключових сферах роботи ДФС: оптимізація структури; інформаційні технології; антикорупційні заходи; розвиток персоналу та оплата праці; прозорість реформи та її комунікація» [245]. Разом із тим, Кабінетом Міністрів України попри зазначеного інфографічного «схвалення» до сьогодні не було опубліковано жодного нормативно-правового акту рівня постанови (принаймні, ідентифікуєма щодо цього постанова від 29.03.2017 р. № 237 все ще виключена з веб-сайту Кабінету Міністрів України та відсутня в Базі даних «Законодавство України» Верховної Ради України. – Авт.), як то слід би очікувати, та який би

не тільки інтегрував рекомендовані заходи, але й позначив відповідальних за їх виконання та терміни.

Представлені в Концепції за назвами напрямів: проблеми існуючої системи ДФС, декларація «комплексного бачення», заходи в сфері митної та податкової справи, «наступні кроки», реорганізація митниці, переваги нової структури, реалізація податкової за двома етапами та переваги нової структури – податкова [246], чомусь апелюють тільки до «вимог Податкового кодексу», минаючи Митний кодекс України, Положення про Державну фіскальну службу України та відомчі нормативно-правові акти. На наш погляд, неможливо «розробку та затвердження плану дій щодо імплементації Концепції» відносити до групи подальших кроків [246, с. 10], коли з цього треба розпочинати реформу Служби. Крім того, створюється враження, що одним із головних завдань реформи ДФС є переважно «підвищення заробітних плат працівників ДФС», «зарплати, премії, відпустки» за рахунок вивільненого фінансового ресурсу, «формування іміджу ДФС як професійного та сервісного органу».

На жаль, плин часу показав певні суттєві вади означеної Концепції, серед яких А. Мазуром і Д. Приймаченко названі безсистемність, поглинання митної складової ще з 2012 року, різна специфіка роботи податківців та митників, абсурдні пропозиції «ліквідувати юридичні особи на регіональному рівні». І, як висновок – «руйнація механізмів виконання регулятивної та контрольної функції на догоду фіскальній» [247] тощо.

На нашу думку, слід особливо зважити на Звіт з технічної допомоги: реформування Державної фіскальної служби (Доповідь МВФ по країні № 16/48 від лютого 2016 р.), який включає рекомендації щодо формулювання стратегічних цілей розвитку ДФС України, розробки детального короткострокового плану дій та умови надання МВФ технічної допомоги ДФС. Щодо вирішення питань законодавчих прогалин, то зазначалось, що «початковим пунктом для будь-якого перегляду повинна бути вимога до ДФС покладатися на документальні докази для виявлення податкової поведінки, що не відповідає законодавству», «випадки непоясненого накопичення багатства в

основному залишаються недослідженими ДФС», «відсутність у ДФС доступу до банківської інформації також становить фундаментальну перепону на шляху до підвищення рівня дотримання податкового законодавства», «надмірні бюрократичні приписи в законодавстві та можливість задіювати суди також згубно позначається здійсненні ДФС примусового стягнення», «з причини серйозного обмеження повноважень щодо проведення аудитів ДФС не може вирішити питання тіньової економіки в Україні», «для того, щоб аудиторії могли впливати на дотримання платниками податків податкового законодавства ДФС аудиторам потрібно кращі аудиторські повноваження та повноваження щодо примусового стягнення» [248, с. 30–31] та ін. та подати нову редакцію Концепції реформування (розвитку) Державної фіскальної служби України.

Таким чином, підсумовуючи, можна зазначити, що реорганізаційно-структурні заходи та пошук нових шляхів удосконалення нормативно-правового забезпечення діяльності сучасної Державної фіскальної служби України потребують більш зваженого підходу, зокрема, стосовно виправлення висловлених зауважень та запровадження висунутих пропозицій.

Висновки до розділу 3

1. Адаптація законодавства України до законодавства Європейського союзу у галузі адміністрування податків та зборів повинна проводитися з урахуванням певних особливостей української національної правової системи, економічних, соціальних та політичних умов розвитку українського суспільства. Станом на сьогодні існує багато вдалих зарубіжних прикладів об'єднання функцій митної і податкової структур, серед яких Великобританія, Канада, Естонія, Ізраїль, і які рекомендовано взяти за основу. Більш ефективнішим для України слід вважати досвід поділу податково-митного органу Великобританії

на підрозділи в залежності не від категорії платника податків, а від самого виду податку, який має контролюватися.

2. Питання розробки перспектив розвитку та пошуку нових шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби були започатковані у ряді нормативно-правових документів, які регулювали нормативно-правові відносини, що склалися на той час. В період 2001–2013 років заходи з планування і реалізації модернізаційно-реорганізаційних заходів щодо тогочасних фіскальних органів держави фактично виявились невдалими, через що значна кількість із запланованих модернізаційних заходів, не будучи виконаною, перейшла до інших програм. Заплановане до використання в якості оціночних ключових показників (індикаторів) досягнень прогресу впровадження Програми модернізації є неприйнятним через суб'єктивність респондентів і двоїсте тлумачення норм законодавства.

3. Потребує активізації законодавча діяльність Верховної Ради України щодо вирішення проблем адміністративно-правового регулювання організації та удосконалення діяльності Державної фіскальної служби України. Напрямки розвитку адміністративного законодавства, що регулює діяльність Державної фіскальної служби України, мають виходити тільки з повного переліку укрупнених Основних завдань ДФС України. Рекомендовано привести чинне законодавство у відповідність до схваленої Кабінетом Міністрів України Концепції реформування ДФС щодо спрямованості діяльності органів на сервісні функції та розробити план дій щодо її імплементації; розробити її нову редакцію та внести запропоновані зміни до чинного Положення про Державну фіскальну службу України.

ВИСНОВКИ

У дисертації сформульовано наукові положення та отримані результати, що спрямовані на вирішення наукового завдання з визначення сутності, змісту та особливостей адміністративно-правових засад діяльності Державної фіскальної служби України, і на цій основі вироблені пропозиції та рекомендації щодо її удосконалення. Отримані в процесі дослідження результати, реалізовані мета та завдання дослідження дають підстави зробити такі основні висновки:

1. Визначено сутність елементів, з яких складається розуміння змісту Державної фіскальної служби, зокрема, державної митної політики і державної митної справи, державної податкової політики і державної податкової справи, процесу адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і державної політики з питань адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Досліджено два основних завдання Державної фіскальної служби, закріплених у положенні про неї, на підставі чого відокремлено два способи впливу єдиного фіскального та митного органу на відповідні визначені соціальні сфери життя – забезпечення реалізації певної державної політики і здійснення контролю за такою діяльністю, та внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у відповідних сферах.

Звернуто увагу на правові колізії у чинних нормативних правових актах, як наслідок реорганізації колишнього Міністерства доходів і зборів у Державну фіскальну службу, яка, як центральний орган виконавчої влади, має більш менший обсяг компетенції. Зокрема, Міністерство здійснювало формування та реалізацію відповідної державної політики, тоді як Державна фіскальна служба реалізує таку державну політику та може лише вносити пропозиції щодо її

формування. Запропоноване приведення норм Податкового кодексу України, Митного кодексу України, Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та інших законодавчих актів України у відповідність до Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» та Положення Про Державну фіскальну службу з урахуванням останніх змін, що відбулися у структурі державного апарату через проведення адміністративної реформи 2014 року, замінивши таке формулювання як «забезпечення формування державної політики» на «внесення пропозицій щодо забезпечення формування державної політики».

2. Встановлено, що поняття «інституалізація», як похідне від поняття інституційного середовища, це ускладнений, поетапний та тривалий суспільний процес виникнення, формування, становлення та розвитку окремого інституту суспільства, який щодо фіскального органу визначається як процес виникнення, формування, становлення та розвитку єдиного державного органу з реалізації державної політики щодо податків і зборів, митних та інших платежів.

Запропоновано інституалізацію Державної фіскальної служби України розглядати в двох напрямках: структурно-функціональному – як появу, становлення та розвиток системної організації податкових та митних органів, та процесно-орієнтованому – як діяльність означених органів, орієнтовану на кінцевий результат. Ознаками процесно-орієнтованого напрямку інституалізації ДФС є якісна зміна форм і методів її діяльності.

Запропоновано такі узагальнюючі етапи інституалізації сучасної Державної фіскальної служби України: 1 етап (1990–1996 рр.) – створення та функціонування окремого податкового органу в структурах Міністерства фінансів Української РСР, Ради Міністрів Української РСР, Міністерства фінансів України та становлення митних органів України; 2 етап (1996–2010 рр.) – подальше становлення та функціонування податкового та митного органів в якості центральних органів виконавчої влади України; 3 етап (2011–2013 рр.) – функціонування податкового органу в якості центрального органу виконавчої влади України під сферою впливу Міністерства фінансів України та

координацією Кабінетом Міністрів України та реорганізація митного органу; 4 етап (2013–2014 рр.) – створення та функціонування об'єднаного податкового та митного органу в якості головного у системі центральних органів виконавчої влади України з визначених питань із координацією Кабінетом Міністрів України; 5 етап (2014– по т.ч.) – реорганізація та функціонування об'єднаного податкового та митного органу в якості центрального органу виконавчої влади з координацією Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів.

3. Установлено, що в системі адміністративно-правових відносин «суб'єкт-об'єкт» у сфері регулювання діяльності Державної фіскальної служби України, що утворюють Кабінет Міністрів України та Міністр фінансів, сама Державна фіскальна служба України та підпорядковані їй органи (підрозділи) є складною системою суб'єктів державного управління.

Визначено, що підпорядкованими органами за структурою Державної фіскальної служби України – об'єктом в системі адміністративно-правових відносин «суб'єкт-об'єкт» у сфері регулювання діяльності ДФС – є її апарат, територіальні органи, спеціалізовані департаменти. Об'єктом управлінської діяльності Державної фіскальної служби України є суспільні відносини, що виникають в процесі її діяльності як суб'єкта державного управління.

Підтверджено, що в загальні принципи функціонування Державної фіскальної служби закладені конституційно-правові засади організації державного механізму, що відображені у ст. 67 Конституції України, яка побічно відображає право держави саме як суб'єкта державного управління на примусове стягнення податків і зборів, що здійснюється ДФС України.

4. Встановлено, що Державна фіскальна служба України за статусом займає другий рівень в системі органів виконавчої влади, і стосовно нього їй властиві відповідні функції, завдання та повноваження. Визначено, що нормативно зазначені напрямки, основні завдання та функції діяльності ДФС України повністю корелюють з її компетенціями та повноваженнями.

Запропоновано вилучити словосполучення «в межах повноважень, передбачених законом» у пп. 13, 19, 36, 69, 86 п. 4; пп. 1, 4, 5 п. 5; пп. 14 п. 6;

п. 9; пп. 19 і 30 п. 11 Положення про Державну фіскальну службу України, що є більш логічним, або його дублювання у п. 3 і п. 4 означеного Положення.

Доведено, що функціональна перевантаженість Державної фіскальної служби потребує її функціонально-структурної оптимізації щодо подальшої доцільності об'єднання окремих важливих функцій держави під одним керівництвом, як-то податкової, митної, адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також боротьби з правопорушеннями у цих сферах.

5. Запропоновано під структурною організацією Державної фіскальної служби України розуміти її структурний устрій, пов'язаний з особливостями його внутрішньої побудови. ДФС України являє самодостатню організаційну систему, що свідчить про її утвореність за системними принципами, такими як упорядкована цілісність, стабілізація, самоорганізація, ієрархічність. Дивізіональна організаційна структура управління, використана в структурній організації Державної фіскальної служби України, небезпечна можливістю послаблення контролю за діяльністю відділень, відсутністю єдиної політики між підрозділами та несумісності між ними, труднощами у розподілі ресурсів.

Обґрунтовано, що самовизначення структурної організації ДФС України в базових нормативно-правових актах щодо її організації та засад діяльності підкреслюється віднесенням організаційно-структурних питань до повноважень Голови Державної фіскальної служби, хоча й потребує їх розширення стосовно апарату Служби та її територіальних органів. Показано, що резервом оптимізації структурної організації за штатними посадами та кількістю органів Державної фіскальної служби України є уніфікація діяльності ряду Департаментів та Управління організаційно-аналітичного забезпечення стосовно організаційно-аналітичних завдань і функцій.

6. Визначено, що форми діяльності Державної фіскальної служби України є формами реалізації її функцій і компетенцій. Будь-яка з форм діяльності ДФС є вихідною її взаємодією. За характером дій до форм діяльності Державної фіскальної служби України відносять правові (нормотворчу, правотворчу,

установчу, контрольну, інтерпретаційну) та неправові (матеріальні й нематеріальні). Інституційною запропоновано визнати таку форму діяльності Державної фіскальної служби України, як взаємодія з Міністерством фінансів України.

Доведено, що на виникнення та становлення різних форм взаємодії Державної фіскальної служби як центрального органу виконавчої влади впливають зовнішньоорганізаційні види діяльності. Такі форми взаємодії органів ДФС, як інформування, повідомлення, контроль, консультація, участь, формування, перемовини, узгодження та реалізація, а також перелік органів, що їх реалізують, найбільш повно відображені у Митному кодексі України.

Запропоновано авторський проект Постанови Кабінету Міністрів України стосовно внесення змін до чинного Положення «Про Державну фіскальну службу України»; нова редакція пп. 26 п. 6; пп. 19 п. 11; пп. 1 п. 3; пп. 13 п. 4; пп. 19 п. 4 та пп. 36 п. 4 Положення «Про Державну фіскальну службу України» за Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236, а також нова редакція назви ст. 561 Митного кодексу України як «Взаємодія органів доходів і зборів з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади».

7. Запропоновано застосування в практиці діяльності Державної фіскальної служби України рекомендацій Агентства доходів Канади: 1) чесність, як основи адміністрації; 2) професіоналізм, як ключ до успіху в досягненні місії; 3) повага, як основа ділових відносин; 4) співпраця, як основа вирішення завдань майбутнього.

Запропоновано ввести до Державної фіскальної служби України посаду Уповноваженого з прав платників податків та зборів як гарантії додержання законних прав платників податків, зборів та інших обов'язкових платежів з боку держави.

8. Встановлено, що аналіз шляхів удосконалення сфери організації та діяльності ДФС має виходити тільки з повного переліку укрупнених Основних завдань Державної фіскальної служби України. Перспективними позначено

запровадження системи електронного адміністрування акцизного податку для підакцизних товарів; системи автоматизованого обліку товарообігу від імпортера/виробника до кінцевого споживача за допомогою ІАН кодів; затвердження спрощених форм податкової звітності; однорівневої системи апеляційних оскаржень платниками податків; механізму медіації; процедур погашення податкового боргу.

Доцільним є створення керівництвом Державної фіскальної служби України компетентної групи для оцінки та запровадження запропонованої Інститутом податкових реформ розробленої моделі оцінки діяльності ДФС на базі 14 функціональних сфер. Потребує поновлення в структурі ДФС Департаменту розвитку та модернізації Державної фіскальної служби України.

Рекомендовано посилити правову складову схваленої 29.03.2017 р. Урядом Концепції реформування ДФС, для чого оформити її у вигляді Постанови Кабінету Міністрів України та офіційно опублікувати. Переглянути її редакцію, врахувавши в ній зауваження науковців і практиків та поклавши до її основи Звіт з технічної допомоги: реформування Державної фіскальної служби (Доповідь МВФ по країні № 16/48 від лютого 2016 р.).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Попова С. М. Взаємодія контролюючих органів державної податкової та митної служби з правоохоронними органами // Вісник Запорізьк. юрид. ін-ту Дніпропетровськ. держ. ун-ту внутр. справ. 2011. № 4. С. 326–334.

2. Про утворення Державної фіскальної служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160 // Офіційний вісник України. 17.06.2014. № 46.

3. Слатенькова М. А. Особенности фискальной политики государства в условиях глобализации // Вісник Нац. ун-ту «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». Сер.: Економічна теорія та право: зб. наук. пр. 2012. № 4 (11). С. 42–49.

4. Зозуля І. В., Шулатова І. С. Адміністративно-правові засади організації та діяльності Міністерства доходів і зборів України: до постановки проблеми дослідження // Правове регулювання економічної безпеки України в умовах євроінтеграції : збірник наук. праць Всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Харків, 21 лютого 2013 року). Х. : Харківськ. нац. ун-т внутр. справ МВС України. С. 122–125.

5. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17.03.2011 № 3166–VI // Відомості Верховної Ради України. 2012. № 26. Ст. 273.

6. Положення про Державну фіскальну службу України / затв. Постановою Кабінету Міністрів України : від 21.05.2014, № 236 // Урядовий кур'єр. 08.07.2014. № 120.

7. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.07.2015 № 548 // Офіційний вісник України. 2015. № 63. Ст. 2092.

8. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755–VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 № 4495–VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

10. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 № 2464–VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

11. Федотов О. П. Адміністративно-правова організація митних органів в органи доходів і зборів // Митна справа. 2013. № 5 (89). С. 60–67.

12. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». К., 2008. 39 с.

13. Позняков С. П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / С. П. Позняков // Нац. акад. Держ. податк. служби України. Ірпінь, 2007. 21 с.

14. Марченко В. Б. Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) у податковому кодексі України // Часопис Київськ. ун-ту права. 2011. № 1. С. 120–123.

15. Бондаренко І. М. Деякі аспекти адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) як гарантія мобілізуючої функції фінансів // Публічна влада в Україні та конституційно-правовий механізм її реалізації. Харків : Нац. ун-т «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого», 2011. С. 147–149.

16. Шулатова І. С. Поняття і сутність Державної фіскальної служби України // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2014. № 3. С. 447–455. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_3_76.pdf.

17. Печуляк В. П. Державна податкова політика в Україні: організаційно-правові аспекти здійснення : монографія. К. : КНТЕУ, 2005. 156 с.

18. Мамонова Г. В., Рябчук О. Г. Напрями підвищення фіскальної ефективності оподаткування доходів населення // Формування ринкових відносин в Україні : соціально-трудова проблеми. 2012. № 1 (128). С. 177–182.

19. Олейнікова Л. Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні // Фінанси України. 2010. № 10. С. 47–59.

20. Шулатова І. С. Державна фіскальна служба України: напрямки діяльності та місце у державному механізмі // Наше право. 2015. № 4. С. 168–174.

21. Шулатова І. С. Щодо поняття та основних завдань Міністерства доходів і зборів України // Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 16-17 лютого 2013 р.). Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2013. С. 172–174.

22. Спиридонов Л. И. Теория государства и права : учеб. М. : Б. и., 1995. 300 с.

23. Сухонос В. Поняття і сутність державного механізму в Україні і місце прокуратури в його структурі // Вісник Нац. акад. прокуратури України. 2011. № 1. С. 18–24.

24. Спаський А. С. Органи виконавчої влади у системі суб'єктів адміністративного права // Сучасні проблеми правової системи України : збірник матеріалів IV Міжнародної наук.-практ. конф. (22 листопада 2012 р.). Київ : Вид-во Ліра-К, 2012. С. 135–138. – (Вип. 4.).

25. Санжаревська І. Ми закладаємо основу для розвитку в державі стратегічного прогнозування // Вісник Податкової служби України. 2013. № 21 (червень). С. 50–53.

26. Сазонов Р. Уроки європейського тренду // Вісник Податкової служби України. 2013. № 21 (червень). С. 54–56.

27. Мажула О. В. Інституціоналізація митної безпеки як важливої складової економічної безпеки держави // Ефективна економіка. 2014. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3508>.

28. Сухорукова М. О. Глобальна інституалізація як фактор формування національної фіскальної політики // International Scientific Journal ≡ Международный научный журнал. 2016. № 3. С. 143–147.

29. Сухорукова М. О., Педь І. В. Прояви глобальної інституалізації фіскальної політики у світовій системі господарства // Наук. вісник Ужгородськ. нац. ун-ту. Сер. Міжнародні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 8. Ч. 2. С. 94–98.

30. Юрій С. М. Податкова система України: становлення та розвиток // Економічний форум. 2014. № 3. С. 286–292.

31. Липовська Н. А. Управління інституціональним розвитком Державної митної служби України : автореф. дис. ... докт. наук з держ. упр. : 25.00.03. К., 2007. 52 с.

32. Липовська Н. А. Особливості інституціонального розвитку державної служби України // Публічне адміністрування: теорія та практика: електр. наук. фахове вид. 2009. Вип. 2 (2). 7 с.

33. Живицький В. А. Інституціоналізація державної податкової служби України як процес формування правового інституту // Наукові праці МАУП. 2013. Вип. 1 (36). С. 53–59.

34. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доповн.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К.; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. 1828 с.

35. Інституціалізація, її ознаки. URL: http://libook.com.ua/book_sociologiya_645/35_11.nbspnstitucializaciya-oznaki-navesti-prikladi.

36. Клапків Ю. М. Концептуалізації поняття інститут та інституалізація для ринку фінансових послуг. URL: <http://www.aphd.ua/publication-32>.

37. Ляховець О. О. Формування інституційного середовища в процесі модернізації економіки // Економіка і регіон. 2014. № 4 (47). С. 113–119.

38. Институализация – это: URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/politology/1181/Институализация>.

39. Кулішенко Т. Ю. Інституціоналізація виконавчої влади в Україні в контексті децентралізації (політологічний аспект): дис. ... канд. політ. наук : 23.00.02. Х., 2016. 201 с.
40. Хутинаев И. Д. Институционализация органов государственной власти Российской Федерации : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.02. М., 2006. 52 с.
41. Шулатова І. С. Передумови становлення Державної фіскальної служби України // Збірник наукових праць Харківськ. нац. пед. ун-ту імені Г. С. Сковороди. «Право». 2015. Вип. 23. С. 110–116.
42. Tolbert P. S. & Zucker L. G. The institutionalization of institutional theory // In S. Clegg, C. Hardy and W. Nord (Eds.), Handbook of organization studies. London : SAGE, 1996. PP. 175–190.
43. Романюк С. А. Функціональна інституалізація державного регулювання регіонального розвитку // Формування ринкових відносин в Україні : збірник наук. праць. 2012. № 9. С. 197–201
44. Живицький В. А. Інституціоналізація державної фіскальної служби України як правовий інструмент в гармонізації відносин держави і платників податків // Мультикультуралізм як соціально-правове явище: виклики глобалізованого світу / за редакцією доктора юридичних наук, професора А. М. Подоляки. К. : ТОВ «Арт-технологія», 2015. С. 166–185.
45. Тишковська Н. Л. Податкова система в Україні: історико-правові аспекти становлення // Трипільська цивілізація. 2012. № 7. С. 78–84.
46. Ярошенко Ф. О., Павленко В. В., Павленко В. П. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за заг. ред. А. М. Подоляки. К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. 416 с.
47. Сторінки історії митної справи України : матеріали до спецкурсу / уклад. С. В. Гріх. Д. : Вид-во Академії митної служби України, 1998. 30 с.
48. Кольбенко А. В. Історико-правові аспекти утворення та діяльності митних органів України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Л., 1997. 18 с.

49. Мазур А. В. До проблеми регламентації митного контролю у новому Митному кодексі України / А. В. Мазур // Митна справа. 2003. № 1. С. 39–43.

50. Утвенко Володимир Валерійович. Формування української фіскальної системи в добу Гетьманщини (друга половина XVII - початок XVIII ст.): дис. ... кандидата іст. наук : 09.00.12. К. : Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка, 2005. 206 с.

51. Шулатова І. С. Ознаки інституалізації та інституційного середовища Державної фіскальної служби України // Проблеми вдосконалення правового забезпечення прав та основних свобод людини і громадянина : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24–25 червня 2016 р.). Запоріжжя : Запорізьк. міськ. громадська організація «Істина», 2016. С. 108–111.

52. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України // Вісник Бердянськ. ун-ту менеджменту і бізнесу. 2013. № 2. С. 128–133.

53. Про створення державної податкової служби в Українській РСР : Постанова Ради Міністрів УРСР від 12.04.1990 № 74. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/74-90-%D0%BF>.

54. Про державну податкову службу в Українській РСР : Закон Української РСР від 04.12.1990 № 509–XII // Відомості Верховної Ради УРСР. 1991. № 6. С. 37.

55. Про внесення змін та доповнень до Закону Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР : Закон України від 07.07.1992 № 2555–XII // Відомості Верховної Ради України. 1992. № 39. Ст. 575.

56. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента України від 22.08.1996 № 760/96 // Урядовий кур'єр. 29.08.1996.

57. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 // Офіційний вісник України. 2010. № 94. Ст. 3334.

58. Про утворення комісій з проведення реорганізації та ліквідації деяких центральних органів виконавчої влади : розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.12.2010 № 2219 // Урядовий кур'єр. 14.12.2010. № 234.

59. Положення про Державну податкову службу України : Указ Президента України від 12.05.2011 № 584/2011 // Офіційний вісник Президента України. 2011. № 16. Ст. 739.

60. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.09.2011 № 981 // Офіційний вісник України. 2011. № 73. Ст. 2737.

61. Липовська Н. А. Управління інституціональним розвитком Державної митної служби України: дис. ... докт. наук з державного управління : 25.00.03. К., 2007. 548 с.

62. Соколенко О. Л. Проблемні аспекти вдосконалення здійснення митного контролю // Держава і право. 2001. № 13. С. 194–197.

63. Дубініна А. А., Сорокіна С. В., Зельніченко О. І. Митна справа: підручник. К. : Центр учбової літератури, 2010. 320 с.

64. Про утворення Державного митного комітету України : Указ Президента України від 11.12.1991 № 1 // Збірник указів Президента. 1992. № 1.

65. Про Державну митну службу України : Указ Президента України від 29.11.1996 № 1145/96 // Урядовий кур'єр. 05.12.1996. № 228.

66. Про Положення про Державну митну службу України : Указ Президента України від 08.02.1997 № 126/97 // Офіційний вісник України. 1997. № 8. Т. 1. С. 107.

67. Ченцов В. Особливості еволюції управлінської структури державної митної служби України. URL: [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2009/2009-02\(2\)/Chentsov.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2009/2009-02(2)/Chentsov.pdf).

68. Тимошенко А. В. Стратегія розвитку митної служби України на 2010–2015 рр. Планування та реалії // Вчені записки Університету «КРОК». 2014. Вип. 36. С. 224–229.

69. Про Міністерство доходів і зборів України : Указ Президента України від 18.03.2013 № 141/2013 // Офіційний вісник Президента України. 2013. № 10. Ст. 275.

70. Питання Міністерства доходів і зборів : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.03.2013 № 166-р // Офіційний вісник України. 2013. № 26. Ст. 875.

71. Про утворення територіальних органів Міністерства доходів і зборів : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.03.2013 № 229 // Офіційний вісник України. 2013. № 28. Ст. 951.

72. Про затвердження Стратегічного плану розвитку Міністерства доходів і зборів на 2013–2018 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 № 869-р // Офіційний вісник України. 2013. № 88. Ст. 3239 [Наведено в якості довідкового, втратило чинність].

73. Постанова Кабінету Міністрів України «Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів» від 01.03.2014 р. № 67 // Офіційний вісник України. 2014. № 22. Ст. 685 [Наведено в якості довідкового, втратило чинність].

74. Здійснення заходів, пов'язаних з утворенням, реорганізацією або ліквідацією міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.10.2011 № 1074 // Офіційний вісник України. 2011. № 82. Ст. 3005.

75. Центральні органи виконавчої влади зі спеціальним статусом. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=245427809&cat_id=245427160.

76. Гошовський В. Роль міністерств у системі органів виконавчої влади // Публічне право. 2013. № 1 (9). С. 78–84.

77. Журавльов Д. Поняття і загальна характеристика центральних органів виконавчої влади України // Публічне право. 2013. № 3 (11). С. 61–67.

78. Шангіна Н. Г. Організаційно-економічний механізм реформування центральних органів виконавчої влади в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.03 «Економіка та управління

національним господарством» / Н. Г. Шангіна ; Наук.-досл. економічн. ін-т. К., 2010. 21 с.

79. Про систему центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 15.12.1999 № 1572/99 // Офіційний вісник України. 1999. № 50. С. 8.

80. Адміністративне право України : підручник / Ю. П. Битяк, В. М. Гарашук, О. В. Дьяченко та ін. ; за ред. Ю. П. Битяка. К. : Юрінком Інтер, 2007. 544 с.

81. Ващенко Ю. В. Центральні органи виконавчої влади зі спеціальним статусом: проблеми правової природи та перспективи реформування // Адміністративне право і процес. 2014. № 3 (9). Ювілейний. С. 122–141.

82. Шулатова І. С. Зasadничі особливості створення Державної фіскальної служби України та встановлення її спеціального статусу // Вісник Харківськ. нац. ун-ту внутр. справ. 2015. Вип. 2 (69). С. 204–208.

83. Конституція України : Закон України // Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

84. Адміністративне право України. Академічний курс : підруч.: У 2 т. / ред. колегія: В. Б. Авер'янов (голова). – К. : Вид-во «Юридична думка», 2004–. – Т. 1. Загальна частина. – 2004. – 584 с.

85. Чорна М. В. Проектний аналіз. Харків : Консум, 2003. 228 с.

86. Державне управління та державні установи : навч. посіб. для дистанційного навчання / В. П. Рубцов, Н. І. Перинська ; за ред. д-ра соціол. наук, проф. Ю. П. Сурміна. К. : Університет «Україна», 2008. 440 с.

87. Харитонова О. І. Адміністративно-правові відносини: концептуальні засади та правова природа : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. І. Харитонова ; Одеськ. нац. юрид. акад. Одеса, 2004. 36 с.

88. Шулатова И. С. Зарубежный опыт формирования и организации единого органа по вопросам фискальной и таможенной политики / И. С. Шулатова // Вестник Воронежск. гос. ун-та. 2014. № 3. С. 108–120.

89. Зозуля І. В., Шулатова І. С. Особливості Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління // Право і безпека. 2015. № 2 (57). С. 59–66.

90. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2014 № 442 // Офіційний вісник України. 2014. № 74. Ст. 2105; № 93. Ст. 2685; 2015. № 6. Ст. 124, Ст. 127. № 24. Ст. 664.

91. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник. Харків : Консум, 2001. 656 с.

92. Бакуменко В. Д. Держава як об'єкт управління // Науковий вісник Акад. муніципального управл. Сер.: «Управління». 2013. Вип. 3. С. 8–16.

93. Волянський М. Ю. Щодо загального поняття органу держави (державного органу) // Університетські наукові записки. 2006. № 1 (17). С. 32–36.

94. Глущенко С. В. До питання про конституційно-правовий статус державного органу // Адвокат. 2012. № 6 (141). С. 28–33.

95. Нижник Н. Проблеми сьогодення державного управління в Україні // Актуальні проблеми державного управління на новому етапі державотворення : матеріали наук.-практ. конф. за міжнар. участю, присвяченої 10-річчю Академії : у 2 т. (м. Київ, 31 травня 2005 р.) / за заг. ред. В. І. Лугового, В. М. Князева. К. : Вид-во НАДУ, 2005. Т. 1. С. 23–29.

96. Малиновський В. Я. Державне управління : навчальний посібник. Вид. 2-ге, доп. та перероб. К. : Атіка, 2003. 576 с.

97. Михайленко Г. В. Сучасний зміст суб'єктно-об'єктних відносин у системі державного управління // Державне будівництво. 2011. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeBu_2011_2_9.pdf.

98. Росоляк О. Б. Принцип верховенства права як засада державного управління // Юридичний часопис Нац. акад. внутр. справ. 2012. № 1 (3). С. 71–77.

99. Структура / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura->.

100. Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 311. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=247509798>.

101. Державна служба як суб'єкт економічних відносин. URL: <http://library.if.ua/book/112/7590.html>.

102. Про внесення Змін до Класифікатора ДФС, митниць ДФС, їх структурних підрозділів, спеціалізованих департаментів і органів ДФС з питань державної митної справи : Наказ Державної фіскальної служби України від 14.08.2015 р., № 608. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63886.html>.

103. Про переміщення та закінчення простою : Наказ Державної фіскальної служби України від 07.11.2014 № 256. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63689.html>.

104. Про затвердження Порядку складання та подання запитів на отримання публічної інформації, що знаходиться у володінні органів Державної фіскальної служби України : Наказ Міністерства фінансів України від 10.03.2015 № 309 // Офіційний вісник України. 2015. № 26. Ст. 771.

105. Адміністративне право України. URL: http://pidruchniki.com/1089030455826/pravo/administrativne_pravo_ukrayini.

106. Концепція адміністративної реформи в Україні. VII. Термінологічний словник. URL: <http://www.kr-admin.gov.ua/Reforms/Ua/div7.html>.

107. Зозуля І. В., Мироненко І. С. Види і форми діяльності Державної фіскальної служби України та правові засади їх реалізації // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2017. № 1. С. 52–59. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2017_1_11.pdf.
108. Зайчук О. В., Оніщенко Н. М. Теорія держави і права. Академічний курс: підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 688 с.
109. Новий тлумачний словник української мови / уклад.: В. Яременко, О. Сліпушко. К. : Аконіт, 2000. Т. 2. 911 с.
110. Голосніченко І. П., Голосніченко Д. І. Теорія повноважень, їх легітимність та врахування потреб і інтересів при встановленні на законодавчому рівні // Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право : збірник наукових праць. 2011. № 1 (9). С. 147–155.
111. Юридический научно-практический словарь-справочник (основные термины и понятия) / О. Ф. Скакун, Д. А. Бондаренко. Х., 2007.
112. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 7.12.2000 № 2121–III // Відомості Верховної Ради України. 2001. № 5–6. Ст. 30.
113. Про державну статистику : Закон України від 17.09.1992 № 2614–XII // Відомості Верховної Ради України. 1992. № 43. Ст. 608.
114. Шулатова І. С. Деякі особливості дослідження компетенцій та повноважень Державної фіскальної служби України // Безпека, екстремізм, тероризм : тези XIII міжнародної наук.-практ. конф. (м. Львів, 23–24 квітня 2015 р.) / за ред. д-ра екон. наук, проф. Л. А. Янковської. Львів : ЛУБП, 2015. С. 46–48.
115. Фіскальна служба припинила супровід програми OPZ. URL: <http://hgraf.com.ua/index.php/joomla-pages/joomla-content/item/8294-fiskalna-sluzhba-pripinila-suprovid-programi-opz>. 31.03.2017.
116. Кривенко А. Расследование финансовых преступлений попробуют сделать независимым // Закон і бизнес. 2017. № 8 (1306). 25.02–03.03.2017.

117. Проект Постанови про вдосконалення діяльності органів Державної фіскальної служби України : від 19.06.2015 р., реєстр. № 2134а. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55669.

118. Предместніков О. Функції та повноваження Міністра юстиції України // Jurnalul juridic national: teorie si practica. 2016. № 4 (20). С. 79–83.

119. Будецький Р. В. Компетенція Міністра юстиції: історичні традиції та окремі сучасні паралелі // Юрист України. 2016. № 1–2 (34–35). С. 11–17.

120. Кормич Б. Трохи казуїстики або про законність у сфері державної митної справи. URL: <https://www.obozrevatel.com/my/politics/57203-trohi-kazuistiki-abo-pro-zakonnist-u-sferi-derzhavnoi-mitnoi-spravi.htm> (дата звернення 22.04.2017).

121. Турянський Ю. І. Податкова політика та механізм її реалізації // Науковий вісник НЛТУ України. 2014. Вип. 24.6. С. 293–299.

122. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 № 1251–XII // Відомості Верховної Ради України. 1991. № 39. Ст. 510. – [Не чинний, наведено в якості довідкового].

123. Коханович О. О., Коханович Ю. О. Проблемні питання формування митної політики в Україні // Юридичний науковий електронний журнал: електрон. наук. фахове вид. 2017. № 2. С. 77–79.

124. Рибницький Г. В. Спеціальне адміністративне управління підприємницькою діяльністю, що здійснює Державна фіскальна служба України // Науковий вісник Ужгородськ. нац. ун-ту. Серія: Право. 2014. Вип. 29. Ч. 2. Т. 3. С. 181–184.

125. Тимченко О., Сибірянська Ю. Реформа державної фіскальної служби України в контексті модернізації системи державного фінансового менеджменту // Ринок цінних паперів України. 2015. № 8. С. 69–76.

126. Золотарьова М. К. Щодо окремих питань застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів Державної фіскальної служби України // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2015. № 1. С. 123–128. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_1_21.pdf.

127. Федотов О. П. Концепція реалізації державної політики у сфері державної митної справи підрозділами та органами митного спрямування Державної фіскальної служби України // Юридична наука. 2015. № 7. С. 52–63.

128. Голова Державної фіскальної служби України взяв участь в 11-му Щорічному євразійському податковому форумі. URL: <http://www.tax.gov.ua/media-tsentr/publiczni-zahodi/204686.html>. – 02.07.2015.

129. Роман Насіров: Ми готові переходити в нову структуру з одночасним оновленням кадрового складу. URL: <http://www.tax.gov.ua/media-tsentr/publiczni-zahodi/217485.html>. – 01.10.2015.

130. Каганець І. Психологічні аспекти в менеджменті: типологія Юнга, соціоніка, психоінформатика. Київ-Тернопіль : Мандрівець-Port-Royal, 1997. 204 с.

131. Словник системного аналізу в державному управлінні / б. а. К. : Вид-во НАДУ, 2006. 148 с.

132. Демкова М. С. Тема 2. Е-урядування_ поняття, сутність, актуальність і мотивація впровадження. URL: <http://www.znannya.org/?view=e-government-idea>.

133. Вакарюк Л. В. Системні принципи інститутів фінансового права (з позицій діяльнісного підходу) // Науковий вісник Чернівецьк. ун-ту. 2005. Вип. 273: Правознавство. С. 72–80.

134. Дворецька Г. В. Соціологія : навчальний посібник. К. : КНЕУ, 2002. 472 с.

135. Про створення окремих митних постів Київської митниці ДФС : Наказ Державної фіскальної служби України від 26.10.2015 № 813. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/64609.html>.

136. Бондар Н. М. Організаційні структури управління підприємством. URL: <http://business-consultant.com.ua/publicaciiub104.html>.

137. Організаційна структура Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/organizatsiy-na-struktura-dfs>.

138. Апарат / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparat>.

139. Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України : Наказ ДФС України від 09.07.2014 № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63704.html>.

140. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2015 року / затв. Головою Державної фіскальної служби України : від 05.08.2015. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/104887.pdf>.

141. Харківська область / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/teritorialni-organi/harkivska-oblast>.

142. Тривають перевірки роботи службовців на митницях ДФС. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/215982.html>. – 21.09.2015.

143. Андрій Антонишак: Робота фіскальної служби потребує удосконалення. URL: <http://nkontrol.org.ua/andriij-antonishhak-robotafiskalno%D1%97-sluzhbi-potrebueh-udoskonalennya>. – 22.06.2015.

144. Кирильчук В. В. Переваги та недоліки створення міністерства доходів та зборів України. URL: http://3222.ua/article/perevagi_ta_nedolki_stvorenniya_mnsterstva_dohodv_ta_zborv_ukrani.htm.

145. Онуфрик С. Я. Зарубіжний досвід реформування органів державного управління у сфері доходів і зборів // Держава та регіони. Сер.: Державне управління. 2014. № 3 (47). С. 40–45.

146. Гордєєв О. Концептуальні підходи до сутності інституційного механізму // Публічне управління: теорія і практика. 2012. № 3 (11). С. 36–42.

147. Шулатова І. С. Системні засади структурної організації Державної фіскальної служби України як основа її нормативно-правового унормування // Науковий вісник Ужгородськ. нац. ун-ту. Серія «Право». 2015. № 35. Ч. II. Т. 3. С. 43–47.

148. Інституційні та організаційні характеристики податкових органів.
URL:

http://studme.com.ua/111512129929/ekonomika/institutsionalnye_organizatsionnye_harakteristiki_nalogovyh_organov.htm.

149. Завдання і функції / Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-apat/16-department-borotbi-z-vidmivannyam/zavdannya-i-funktsii>.

150. Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом : Указ Президента України від 19.07.2001 № 531/2001 // Офіційний вісник України. 2001. № 29. Ст. 1306.

151. Етимологічний словник української мови : у семи томах. Т. 2: Д–Копці / [укл.: Болдирев Р. В. та ін.]. К. : Вид-во «Наукова думка», 1985. 573 с.

152. Комплексная система предупреждения и противодействия теннизации экономики / Государственная налоговая администрация. Неофициальный текст : от 01.07.2012 г. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0318.html.

153. Шулатова І. С. Державна фіскальна служба України: деякі питання структурної організації та інституційності // Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів : міжнародна наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 17–18 грудня 2015 р.). Дніпропетровськ : ГО «Українська асоціація правових досліджень», 2015. С. 50–54.

154. Погребняк Н. С. Форми діяльності апарату Верховної Ради України // Державне будівництво та місцеве самоврядування. 2015. Вип. 29. С. 43–53.

155. Мироненко І. С. Напрями та форми взаємодії в діяльності Державної фіскальної служби України // Право і суспільство. 2017. № 1. С.171–175.

156. Діяльність / Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist->.

157. Миронюк Р. В. Окремі шляхи удосконалення діяльності Державної фіскальної служби щодо надання адміністративних послуг // Науковий вісник Херсонськ. держ. ун-ту. Сер.: Юридичні науки. 2015. Вип. 3. Т. 3. С. 43–47.

158. Про звітування у сфері надання адміністративних послуг : Наказ Державної фіскальної служби України від 19.12.2014 р., № 381.

159. Федорець М. С., Усова Ю. О. Діяльність бюджетної установи як об'єкта державного фінансового аудиту. URL: http://www.rusnauka.com/9_KPSN_2011/Economics/7_84557.doc.htm.

160. Луцик А. М. Внутрішньоорганізаційні адміністративні процедури як елемент функціонування державної фіскальної служби України // Часопис Академії адвокатури України. 2014. Т. 7. 3 (24). С. 56–60.

161. Луцик А. М. Деякі аспекти здійснення зовнішньоорганізаційних адміністративних процедур державною фіскальною службою України // Вісник Харківськ. нац. ун-ту внутр. справ. 2014. № 4 (67). С. 148–155.

162. Класифікація організаційно-правових форм господарювання. дк 002:2004 : Наказ Державного комітету статистики України від 25.06.2004 № 401. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ST000948.html.

163. Журавльов Д. Правові форми діяльності центральних органів виконавчої влади України // Публічне право. 2013. № 1 (9). С. 85–90.

164. Шпак Ю. А. Поняття та види організаційних форм діяльності органів місцевого самоврядування // Науковий вісник Міжнародн. гуманітарного ун-ту. Сер.: Юриспруденція. 2013. № 5. С. 58–62.

165. Соляник К. Є. Правова форма діяльності органу публічної влади як джерело муніципального права // Вісник Нац. акад. правових наук України. 2016. № 1 (84). С. 92–99.

166. Бистрик Г. Установча діяльність у системі правових форм діяльності держави: проблеми теорії // Юридична Україна. 2010. № 1. С. 23–29.

167. ДФСУ надала роз'яснення щодо заповнення звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації. URL: <http://fpsu.org.ua/napryamki-diyalnosti/sotsialnij-zakhist/11061-dfsu-nadala-roz-yasnennya-shchodo-zapovnennya-zvitu-pro-vikoristannya-dokhodiv-pributkiv-nepributkovoji-organizatsiji>. – 24.10.2016.

168. Особливості нарахування та сплати ЄСВ у 2017 році: роз'яснює

ДФСУ. URL: <https://news.dtkk.ua/labor/social-protection/41821>. – 03.01.2017.

169. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : Наказ Державної фіскальної служби України від 31.07.2014 № 22. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/5268-22.html>.

170. Про затвердження Типового порядку організації роботи та взаємодії між структурними підрозділами органів Державної фіскальної служби при розгляді запитів на отримання публічної інформації : Наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2014 № 1154 // Офіційний вісник України. 2014. № 101. Ст. 2990.

171. Про затвердження Порядку взаємодії територіальних органів Державної фіскальної служби України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 15.12.2015 № 1146 // Офіційний вісник України. 2016. № 4. Ст. 257.

172. Сущенко О. М., Пислиця А. В. Взаємодія фіскальних органів з великими платниками податків: досвід Австралії // Фінанси, облік і аудит. 2015. Вип. 2 (26). С. 142–159.

173. Деменко О. Є. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні // Наше право. 2013. № 7. С. 189–195.

174. Про вдосконалення діяльності органів Державної фіскальної служби України : Пояснювальна записка до проекту Постанови Верховної Ради України від 19.06.2015 реєстр. № 2134а / ініціатори законопроекту: Антонищак А. Ф., Мусій О. С., Горват Р. І. та ін. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=55669&pf35401=34854> 2.

175. Приймаченко Д. В. Інформування як форма взаємодії органів доходів і зборів у процесі здійснення митних процедур // Митне право. 2014. № 3 (29).

С. 25–30.

176. Карлов Т. В. Теоретичні засади конфліктної взаємодії в публічному управлінні // Теорія та практика державного управління. 2015. Вип. 2 (49). С. 104–110.

177. Галюта А. А. Інституційне забезпечення проведення фіскальної політики в Україні // Науковий вісник Нац. ун-ту ДПС України (економіка, право). 2012. № 4 (59). С. 67–73.

178. Тема 3. Взаємодія державної фіскальної служби України з органами державної влади та місцевого самоуправління URL: https://msn.khnu.km.ua/pluginfile.php/162050/mod_resource/content/4/ТЕМА-3.pdf.

179. Гаврилишин А. П. Основні риси сучасних податкових систем розвинених країн // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права : тези доповідей Міжнародн. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 23–24 лист. 2007 р.). К : Укртехнопрінт, 2007. С. 152–154.

180. Гладун Ю. В. Податкова система України розвивається за світовими стандартами // Вісник податкової служби України. 2012. Січень. № 2 (670). С. 5–7.

181. Германова О. Україна – Естонія: розвиток двосторонніх відносин // Вісник податкової служби України. 2013. Квітень. № 15(731). С. 6.

182. Michael J. Boskin Tax Reform in the United Kingdom: The Recent Experience // World tax reform: Case studies of developed and developing countries. S.F. California: International center for economic growth, 1990. 332 p.

183. Світовий досвід оподаткування: Великобританія // Міністерство доходів і зборів України. URL: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/vb/?print>.

184. Сайт Королівської податкової та митної служби Казначейства Великої Британії. URL: <http://www.hmrc.gov.uk>.

185. Хорошаєв Є. С. Фіскальне право країн Великої Вісімки : монографія. Ніжин : ТОВ «Вид. «Аспект-Поліграф», 2012. 344 с.

186. Германова О. Операція «Реорганізація» // Вісник податкової служби України. 2013. Січень. № 4 (720). С. 7–9.
187. Світовий досвід оподаткування: Канада. URL: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/canada/?print>.
188. Сайт Канадського агентства прикордонних служб. URL: <http://www.cbsa-asfc.gc.ca/travel-voyage/gbi-rgf-eng.html>.
189. Сайт Агентства доходів Канади. URL: http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/prgrms_srvcs/mssn-eng.html.
190. Сайт Омбудсмена платників податків. URL: <http://www.oto-boc.gc.ca/menu-eng.html>.
191. Сайт Департаменту фінансів Канади. URL: <http://www.fin.gc.ca/afc/index-eng.asp>.
192. Український інформаційний портал провінції Квебек, Канада. URL: http://www.quebec-ukraine.com/quebec/home_3.html.
193. Об утверждении Положения о Налогово-таможенном департаменте : Постановление министра финансов Эстонской Республики от 06.10.2008 № 29, № RTI 2008, 84, 1168. URL: <http://www.emta.ee/index.php?id=4932>.
194. Сайт Податково-митного департаменту Естонської Республіки. URL: <http://www.emta.ee/index.php?id=26357>.
195. Сайт Міністерства фінансів Ізраїлю. URL: <http://www.financeisrael.mof.gov.il/FinanceIsrael/Pages/en/General/ministry.aspx>.
196. Світовий досвід оподаткування: Ізраїль. URL: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/israel>.
197. Панченко О. В. Проблеми ефективності використання бюджетних коштів органами виконавчої влади зарубіжних країн // Стратегічна панорама. 2008. № 2. С. 185–189.

198. Самань В. В. Повноваження центральних органів виконавчої влади щодо здійснення фіскальної функції держави // Митна справа. 2013. № 3 (87). С. 60–67.

199. Світовий досвід оподаткування: Казахстан. URL: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/kazakhstan>.

200. Світовий досвід оподаткування: Чехія. URL: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/czech-republic>.

201. Сайт Податкового агентства Іспанії. URL: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio_en_GB/La_Agencia_Tributaria/La_Agencia_Tributaria.shtml.

202. Копич Р. І. Фіскальна політика країн Центральної та Східної Європи в євроінтеграційному процесі: дис. ... кандидата екон. наук : 08.00.02. Л. : Львівський національний ун-т ім. Івана Франка, 2007. 220 с.

203. Державна фіскальна служба України. URL: https://msn.khnu.km.ua/pluginfile.php/255312/mod_resource/content/1/Державна%20фіскальна%20служба.pdf.

204. Які головні проблеми ДФСУ та шляхи їх вирішення? URL: <http://uspp.ua/vm%D1%96vsa%D1%96.html>. –_20.04.2015.

205. Кузьменко О. О. Адміністративно-правове забезпечення менеджменту в державній податковій службі України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2009. 22 с.

206. Сергеев С. О. Правове регулювання фіскальних правовідносин в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х. : Харк. нац. ун-т внутр. справ, 2007. 20 с.

207. Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2008. 19 с.

208. Про вдосконалення діяльності органів доходів і зборів : Постанова Верховної Ради України від 28.02.2014 № 838–VII // Відомості Верховної Ради України. 2014. № 13. Ст. 232.

209. Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року : Наказ ДПА України від 07.04.2003 № 150. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=02QIFB467F>.

210. Громадяни України про безпеку: особисту, національну та її складові. Результати загальнонаціонального соціологічного дослідження Центру Разумкова. К.: б. в., 2016. 32 с. URL: http://razumkov.org.ua/ukr/upload/1475664745_file.pdf.

211. Про затвердження Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки : Наказ ДФС України від 12.02.2015 № 80. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63703.html>.

212. Шулатова І. С. Нормативне забезпечення шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби: історико-правові засади // Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми : тези доп. міжнародної наук.-практ. конф. (м. Харків, 25 лист. 2016 р.) / МВС України, МОН України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2016. С. 385–389.

213. Чикаренко О. Державна фіскальна служба України: аспекти стратегічного розвитку. URL: http://www.dridu.dp.ua/konf/konf_dridu/mup_konf_2015/pdf/10.pdf.

214. Воронкова О. М. Результати та перспективи модернізації Державної податкової служби України // Економічний вісник ун-ту / Переяслав-Хмельницьк. держ. пед. ун-т ім. Г. Сковороди. 2014. Вип. 22 (1). С. 207–212.

215. Тарангул Л. Л. Основні напрями модернізації податкової системи України // Модернізація державної податкової служби України у контексті інноваційного розвитку : матеріали наук.-практ. семінару (м. Ірпінь, 22 червня 2011 року). Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2011. С. 9–13.

216. Лекарь С. І. Концептуальні положення та завдання проекту «Модернізація державної податкової служби України» // Там само. С. 14–22.

217. [1.2.2]. Проект «Модернізація державної податкової служби України – 1» на сучасному етапі та його моніторинг. URL: http://tc.nusta.com.ua/Kursi_2013/8_SQL/sqldk/01/temu/-1.2.1.html#55.

218. Про утворення Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 19.09.2000 № 1454 // Офіційний вісник України. 2000. № 38. Ст. 1624.

219. Виповнилося десять років Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=243683052. – 28.09.2010.

220. Новосельська Л. І., Козанкевич В. А. Шляхи вдосконалення податкової служби України // Науковий вісник НЛТУ. 2010. Вип. 20.8. С. 229–232.

221. Шулатова І. С. Деякі напрямки розвитку адміністративно-правового регулювання організації та діяльності Державної фіскальної служби України // Право і безпека. 2016. № 4 (63). С. 51–55.

222. Хотенко О. Оцінка якості роботи ДФС за методикою КРІ: імітація чи вихід? URL: <http://ngoipr.org.ua/blog/otsinka-yakosti-roboti-dfs-za-metodikoyu-kri-imitatsiya-chi-vihid>. – 15.04.2016.

223. Державна фіскальна служба України. Офіційний портал [Діяльність]. URL: <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/result>.

224. Юр'єва О. І. Аналіз та узагальнення європейського досвіду механізму державного управління податковим боргом // Актуальні проблеми державного управління. 2014. № 2 (46). С. 278–287.

225. Туник Ю. І. Процедури погашення податкового боргу: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь : Нац. ун-т Держ. податкової служби України, 2013.

226. Церетелі Л. Медіація як альтернативне вирішення податкових спорів // Вісник. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/news/id/3283>. – 25.08.2016.

227. Шулатова І. С. Аналіз деяких шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби України // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2016. № 3. С. 283–288. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2016_3_52.pdf.

228. Дроговоз Ю., Черніков Д. Як та навіщо реформувати Державну фіскальну службу України (Policy Paper). К. : Європейський інформаційно-дослідницький центр, 2015. 32 с.

229. Державна фіскальна служба України: на шляху реформ. URL: <http://sfs.gov.ua/data/material/000/153/214278/Presentazia.pdf>.

230. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального : Постанова Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 № 113 // Офіційний вісник України. 2016. № 18. Ст. 73.

231. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 № 909–VIII // Відомості Верховної Ради України. 2016. № 5. Ст. 47.

232. ДФС зацікавлена у запровадженні максимально ефективного механізму адміністрування податків. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/print-214061.html>.

233. Мнения о проектах налоговой реформы_ до финала далеко. URL: <https://daily.rbc.ua/rus/show/mneniya-proektah-nalogovoy-reformy-finala-1441394435.html>. – 04.09.2015.

234. Цветов Ю., Глущенко А. Особливості автоматизованого обліку товарообігу в сучасних умовах // Збірник наук. праць Держ. економіко-технологічного ун-ту транспорту. Сер. Економіка і управління. 2013. Вип. 25. С. 307–311.

235. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку : Наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2015 № 578. URL: <https://docs.dtkr.ua/doc/1216.1459.0>.

236. Мінфін представить план удосконалення податкової системи у липні. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=249186449. – 13.07.2016.

237. Мінфін презентував громадськості попередню версію змін до Податкового кодексу. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/minfin-presentuvav--hromadskosti-poperedniu-versiiu-zmin-do-podatkovoho-kodeksu?category=dohidna-politika&subcategory=podatki>. – 09.08.2016.

238. Абрамов Я. Така суперечлива медіація // Юридична газета. 18.08.2015. № 32–33 (478–479).

239. Удосконалення процедури погашення податкового боргу. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/228673.html>. – 16.12.2015.

240. До 2015 року Україна перейде на новий рівень митної інфраструктури, – Олександр Клименко. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246542568. – 24.07.2013.

241. Розвиток транскордонного співробітництва : науково-аналітична доповідь / НАН України. ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долишнього НАН України» ; наук. редактор В. С. Кравців. Львів, 2015. 52 с. (Серія «Проблеми регіонального розвитку»).

242. Герасимчук З. В., Смолич О. В. Міжнародний досвід використання транскордонної співпраці для розвитку митної інфраструктури прикордонних регіонів // Економічний форум. 2014. № 3. С. 37–46.

243. ДФС скоротить штат на 30 %. URL: <http://www.epravda.com.ua/news/2016/05/23/593560>. – 23.05.2016.

244. Документи. Вісник. Офіційно про податки / Державна фіскальна служба України. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/document>.

245. Уряд схвалив Концепцію реформування ДФС. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249858680&cat_id=244274160 (дата звернення 29.03.2017).

246. Реформа ДФС / Міністерство фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/sfs%20work.pdf> (дата звернення 29.03.2017).

247. Мазур А., Приймаченко Д. Операція «Ліквідація», або Митна реформа від «драйвера». URL: <http://glavcom.ua/publications/operaciya-likvidaciya-abo-mitna-reforma-vid-drayvera-415510.html> (дата звернення 18.05.2017).

248. Томас Сторі, Енкіко Аав, Уільям Крендел, Джон Кротті, Девід Хартнет. Звіт з технічної допомоги: реформування Державної фіскальної служби / Доповідь МВФ по країні № 16/48 : лютий 2016. URL: <https://www.imf.org/external/lang/ukrainian/pubs/ft/scr/2016/cr1648u.pdf> (дата звернення 01.04.2016).

ДОДАТКИ

Додаток 1

**Проект Постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до
постанови Кабінету Міністрів України»**

КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ ПОСТАНОВА
від _____ 2017 р. № ____ Київ

Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України

Кабінет Міністрів України постановляє:

Внести до постанови Кабінету Міністрів України зміни, що додаються.

Прем'єр-міністр України	В. ГРОЙСМАН
Інд. ____	

ЗАТВЕРДЖЕНО постановою Кабінету Міністрів України від _____ 2017 р. № ____

ЗМІНИ,

що вносяться до постанови Кабінету Міністрів України

1. У Положенні про Державну фіскальну службу України, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 (Офіційний вісник України, 2014 р., № 55, ст. 1507, № 81, ст. 2290, № 85, ст. 2412):

1) у пункті 3:

підпункт 1 викласти у такій редакції:

«1) реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;»;

2) у пункті 4:

підпункт 13 викласти у такій редакції:

«13) організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску; приймає рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу та повідомляє Мінфіну про прийняті рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду та/або більше бюджетних років; організовує списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску;»;

підпункт 19 викласти у такій редакції:

«19) здійснює контроль за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства з питань державного контролю

за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання;»;

підпункт 36 викласти у такій редакції:

«36) здійснює формування та ведення реєстрів, банків та баз даних, а також забезпечує ведення реєстру страхувальників єдиного внеску;»;

підпункт 93 виключити;

3) у пункті 6:

підпункт 26 викласти у такій редакції:

«26) вчиняти правочини, передбачені законодавством».

4) у пункті 11:

підпункт 19 викласти у такій редакції:

«19) утворює, ліквідує, реорганізовує підприємства, установи, організації, затверджує їх положення (статути), в установленому порядку призначає на посаду та звільняє з посади їх керівників;»;

підпункт 30 виключити.

Акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в наукову діяльність Львівського університету бізнесу та права

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор

Львівського університету бізнесу та права, доктор економічних наук,

Ф.В. Горбонос

2017 р.



АКТ

**про впровадження результатів дисертації
Мироненко Ілони Сергіївни у науково-дослідну роботу
Львівського університету бізнесу та права**

Комісія у складі: професора кафедри адміністративного права і процесу, фінансового права та інформаційного права д.ю.н. Сопільника Л.І. (голова комісії), декана юридичного факультету к.ю.н., доц. Крамар Р.І., професора кафедри адміністративного права і процесу, фінансового права та інформаційного права Чистоклетова Л.Г. склала цей акт про те, що матеріали дисертації здобувача наукового ступеня кандидата юридичних наук (за спеціальністю 12.00.07 – Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право) Мироненко Ілони Сергіївни на тему «Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України» мають необхідний теоретичний, методологічний рівень і практичну значимість та використовуються у науково-дослідній роботі кафедри адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право Львівського університету бізнесу та права під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень з питань удосконалення адміністративно-правового регулювання окремих інститутів адміністративного права та процесу в Україні. Результати дисертаційного дослідження здобувача використані в науково-дослідній роботі за Планом науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт Львівського університету бізнесу та права на 2015–2017 роки.

Використання результатів дисертації сприятиме активізації та підвищенню ефективності наукової діяльності викладачів, докторантів та аспірантів кафедри адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право Львівського університету бізнесу та права.

ВИСНОВОК

Результати дисертаційного дослідження Мироненко І.С. на тему: «Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України» вважати впровадженими в науково-дослідну діяльність Львівського університету бізнесу та права під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень з питань удосконалення адміністративно-правового регулювання окремих інститутів адміністративного права та процесу в Україні.

Голова комісії:


Д.І. Сопільник

Члени комісії:


Р.І. Крамар


Л.Г. Чистоклетов

**Акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у
практичну діяльність Головного управління ДФС у Херсонській області**



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС У ХЕРСОНСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

просп. Ушакова, 75, м. Херсон, Херсонська область, 73026, тел.: (0552) 42-76-44, факс (0552) 42-15-00,
e-mail: ks.zagvid@sfs.gov.ua, Код СДРПОУ 39394259

24.04.2017 № 154/140/21-21-04-40 На № _____ від _____

АКТ

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
І.С.Мироненко «Адміністративно-правові засади діяльності Державної
фіскальної служби України», поданої на здобуття наукового ступеня кандидата
юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право


м. Херсон

24» 04. 2017 р.

Висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації І.С. Мироненко «Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України» щодо внесення змін і доповнень до нормативних актів, зокрема, до Положення про Державну фіскальну службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 стосовно уточнюючих редакцій пп.1 п.3, пп.13, 19, 36 п.4, пп.26 п.6, пп.19 п.11, а також внесення змін до чинного законодавства з питань державного регулювання та контролю за діяльністю Служби як центрального органу виконавчої влади у сфері державної фіскальної та митної політики запропоновано використати під час правотворчої діяльності Головного управління ДФС у Херсонській області.

Пропозиції та висновки дисертанта щодо: визначення адміністративно-правового статусу, структури та завдань Державної фіскальної служби України та Головних управлінь ДФС у областях та їх територіальних органів; аналізу форм діяльності Служби та взаємодії з іншими структурними підрозділами державного управління; розробки пропозицій стосовно оптимізації шляхів вдосконалення адміністративно-правового регулювання організації та діяльності Державної фіскальної служби України та Головних управлінь ДФС у областях й їх територіальних органів на засадах комплексної трансформації фіскальної та митної політики в Україні, які можуть сприяти підвищенню ефективності роботи органів Головного управління ДФС, взято за основу для підготовки відповідних методичних рекомендацій з напрямків координації роботи з питань основної діяльності, забезпечення зв'язків з органами державної влади та місцевого самоврядування, організації правової роботи та роботи з персоналом.

Начальник Головного управління ДФС
у Херсонській області
МП


І.В.Клим

**Акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в
навчальний процес Львівського університету бізнесу та права**

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор
Львівського університету бізнесу та
права, доктор економічних наук

 Ф.В. Горбонос
« 18 » 03 2017 р.



АКТ

**про впровадження результатів дисертації
Мироненко Ілони Сергіївни в навчальний процес
Львівського університету бізнесу та права**

Комісія у складі: професора кафедри адміністративного права і процесу, фінансового права та інформаційного права, д.ю.н., професора Мельничук Н.Ю. (голова комісії), доцента кафедри адміністративного права і процесу, фінансового права та інформаційного права, к.ю.н. Семчук Ю.І., старшого викладача кафедри адміністративного права і процесу, фінансового права та інформаційного права, к.ю.н. Леськів С.Р., склала цей акт про те, що результати дисертації Мироненко Ілони Сергіївни на тему «Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України» впроваджені у навчальний процес університету.

1. Матеріали дисертації Мироненко Ілони Сергіївни застосовуються у навчальному процесі при підготовці та проведенні лекцій, семінарських і практичних занять із студентами та слухачами з навчальних дисциплін «Адміністративне право України», «Адміністративний процес».

2. Результати дисертації Мироненко Ілони Сергіївни відображені у науково-практичних і навчально-методичних матеріалах для слухачів магістратури та аспірантів, де в якості джерел рекомендовано такі публікації:

Зозуля І. В., Шулатова І. С. *(Мироненко)* Адміністративно-правові засади організації та діяльності Міністерства доходів і зборів України: до постановки проблеми дослідження // Правове регулювання економічної безпеки України в умовах євроінтеграції : збірник наук. праць Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 21 лютого 2013 р.). Х. : ХНУВС, 2013. С. 122–125.

2. Шулатова І. С. *(Мироненко)* Щодо поняття та основних завдань

Міністерства доходів і зборів України // Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 16–17 лютого 2013 р.). Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2013. С. 172–174.

3. Шулатова І. С. (Мироненко) Зарубежний опыт формирования и организации единого органа по вопросам фискальной и таможенной политики // Вестник Воронежского государственного университета. 2014. № 3. С. 108–120.

4. Шулатова І. С. (Мироненко) Поняття і сутність Державної фіскальної служби України // Форум права: електр. наук. фахове вид. 2014. № 3. С. 447–455. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_3_76.pdf.

5. Шулатова І. С. (Мироненко) Державна фіскальна служба України: напрямки діяльності та місце у державному механізмі // Наше право. 2015. № 4. С. 168–174.

6. Шулатова І. С. (Мироненко) Засадничі особливості створення Державної фіскальної служби України та встановлення її спеціального статусу // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2015. Вип. 2 (69). С. 204–208.

7. Зозуля І. В., Шулатова І. С. (Мироненко) Особливості Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління // Право і безпека. 2015. № 2 (57). С. 59–66.

8. Шулатова І. С. (Мироненко) Передумови становлення Державної фіскальної служби України // Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди. «Право». 2015. Вип. 23. С. 110–116.

9. Шулатова І. С. (Мироненко) Деякі особливості дослідження компетенцій та повноважень Державної фіскальної служби України // Безпека, екстремізм, тероризм : тези XIII міжнародної наук.-практ. конф. (м. Львів, 23–24 квітня 2015 р.) / за ред. д-ра екон. наук, проф. Л. А. Янковської. Львів : ЛУБП, 2015. С. 46–48.

10. Шулатова І. С. (Мироненко) Системні засади структурної організації Державної фіскальної служби України як основа її нормативно-правового унормування // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія

«Право». 2015. № 35. Ч. II. Т. 3. С. 43–47.

11. Шулатова І. С. *(Мироненко)* Державна фіскальна служба України: деякі питання структурної організації та інституційності // Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів : міжнародна наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 17–18 грудня 2015 р.). Дніпропетровськ : ГО «Українська асоціація правових досліджень», 2015. С. 50–54

12. Шулатова І. С. *(Мироненко)* Ознаки інституалізації та інституційного середовища Державної фіскальної служби України // Проблеми вдосконалення правового забезпечення прав та основних свобод людини і громадянина : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24–25 червня 2016 р.). Запоріжжя : Запорізьк. міськ. громадська організація «Істина», 2016. С. 108–111.

13. Шулатова І. С. *(Мироненко)* Аналіз деяких шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби України // Форум права: електр. наук. фахове вид. 2016. № 3. С. 283–288. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2016_3_52.pdf.

14. Шулатова І. С. *(Мироненко)* Нормативне забезпечення шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби: історико-правові засади // Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми : тези доп. міжнародної наук.-практ. конф. (м. Харків, 25 лист. 2016 р.) / МВС України, МОН України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2016. С. 385–389.

15. Шулатова І. С. *(Мироненко)* Деякі напрямки розвитку адміністративно-правового регулювання організації та діяльності Державної фіскальної служби України // Право і безпека. 2016. № 4 (63). С. 51–55.

16. Зозуля І. В., Мироненко І. С. Види і форми діяльності Державної фіскальної служби України та правові засади їх реалізації // Форум права: електр. наук. фахове вид. 2017. № 1. С. 52–59. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2017_1_11.pdf.

17. Мироненко І. С. Напрями та форми взаємодії в діяльності Державної фіскальної служби України // Право і суспільство. 2017. № 1. С. 171–175.

3. Зазначені праці підтвердили високий теоретичний і навчально-методичний рівень, практичну доступність і доцільність за результатами використання під час підготовки та проведення усіх видів занять.

Голова комісії:

 Мельничук Н.Ю.

Члени комісії:

 Семчук Ю.І.

 Леськів С.Р.



Список публікацій здобувача

– в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Шулатова И. С. Зарубежный опыт формирования и организации единого органа по вопросам фискальной и таможенной политики // Вестник Воронежского государственного университета. 2014. № 3. С. 108–120.
2. Шулатова І. С. Поняття і сутність Державної фіскальної служби України // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2014. № 3. С. 447–455. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_3_76.pdf.
3. Шулатова І. С. Державна фіскальна служба України: напрямки діяльності та місце у державному механізмі // Наше право. 2015. № 4. С. 168–174.
4. Шулатова І. С. Зasadничі особливості створення Державної фіскальної служби України та встановлення її спеціального статусу // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2015. Вип. 2 (69). С. 204–208.
5. Зозуля І. В., Шулатова І. С. Особливості Державної фіскальної служби України як суб'єкта державного управління // Право і безпека. 2015. № 2 (57). С. 59–66.
6. Шулатова І. С. Передумови становлення Державної фіскальної служби України // Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г. С. Сковороди. «Право». 2015. Вип. 23. С. 110–116.
7. Шулатова І. С. Системні засади структурної організації Державної фіскальної служби України як основа її нормативно-правового унормування // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». 2015. № 35. Ч. II. Т. 3. С. 43–47.
8. Шулатова І. С. Аналіз деяких шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби України // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2016. № 3. С. 283–288. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2016_3_52.pdf.
9. Шулатова І. С. Деякі напрямки розвитку адміністративно-правового

регулювання організації та діяльності Державної фіскальної служби України // Право і безпека. 2016. № 4 (63). С. 51–55.

10. Зозуля І. В., Мироненко І. С. Види і форми діяльності Державної фіскальної служби України та правові засади їх реалізації // Форум права: електрон. наук. фахове вид. 2017. № 1. С. 52–59. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2017_1_11.pdf.

11. Мироненко І. С. Напрями та форми взаємодії в діяльності Державної фіскальної служби України // Право і суспільство. 2017. № 1. С. 171–175.

– які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

12. Зозуля І. В., Шулатова І. С. Адміністративно-правові засади організації та діяльності Міністерства доходів і зборів України: до постановки проблеми дослідження // Правове регулювання економічної безпеки України в умовах євроінтеграції : збірник наук. праць Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 21 лютого 2013 р.). Х. : ХНУВС, 2013. С. 122–125.

13. Шулатова І. С. Щодо поняття та основних завдань Міністерства доходів і зборів України // Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 16–17 лютого 2013 р.). Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2013. С. 172–174.

14. Шулатова І. С. Деякі особливості дослідження компетенцій та повноважень Державної фіскальної служби України // Безпека, екстремізм, тероризм : тези XIII міжнародної наук.-практ. конф. (м. Львів, 23–24 квітня 2015 р.) / за ред. д-ра екон. наук, проф. Л. А. Янковської. Львів : ЛУБП, 2015. С. 46–48.

15. Шулатова І. С. Державна фіскальна служба України: деякі питання структурної організації та інституційності // Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів : міжнародна наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 17–18 грудня 2015 р.). Дніпропетровськ : ГО «Українська асоціація правових досліджень», 2015. С. 50–54.

16. Шулатова І. С. Ознаки інституалізації та інституційного середовища Державної фіскальної служби України // Проблеми вдосконалення правового забезпечення прав та основних свобод людини і громадянина : матеріали міжнародної наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 24–25 червня 2016 р.). Запоріжжя : Запорізьк. міськ. громадська організація «Істина», 2016. С. 108–111.

17. Шулатова І. С. Нормативне забезпечення шляхів удосконалення діяльності Державної фіскальної служби: історико-правові засади // Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми : тези доп. міжнародної наук.-практ. конф. (м. Харків, 25 лист. 2016 р.) / МВС України, МОН України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2016. С. 385–389.