

*Благодарська О. О.,
аспірант кафедри управління,
адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності
Національного університету державної податкової служби України*

ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ В ПРОЦЕСІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ОРГАНІВ В УКРАЇНІ

Анотація. Стаття присвячена теоретичним питанням реалізації фіскальної функції в процесі реформування податкових і митних органів та створення Державної фіскальної служби України.

Ключові слова: функція, функціональний метод, фіскальна функція, податкові органи, митні органи, адміністрування податків, збірів, платежів.

Постановка проблеми. Одним із найважливіших методологічних аспектів науково-теоретичного аналізу правової дійсності є функціональний підхід, що використовується для дослідження правових категорій, у зв'язку з чим правовою наукою приділяється особлива увага аналізу функцій і функціонуванню різних елементів правової системи. В той же час при практичному застосуванні даного методу пізнання виникають певні складнощі у виявленні тих чи інших функцій об'єкта дослідження, які пов'язані із неоднозначним застосуванням, у першу чергу, в нормах чинного законодавства самого терміну «функція». Зокрема досить часто ним підмінюються такі поняття, як повноваження, завдання або цілі. Вказана проблема не оминула й органи державної фіскальної служби, зокрема в питанні визначення їхніх функцій та місця фіскальної серед них. У свою чергу її вирішення дасть можливість глибше розкрити сутність системи органів державної влади, що досліджуються, та спрямувати зусилля на більш ефективно її функціонування.

Необхідно зазначити, що питанням вивчення функцій податкових та митних органів присвячена значна кількість наукових досліджень, зокрема В. Авер'янова, О. Бакаєвої, О. Бандурки, С. Ківалова, М. Кучерявенка, Ю. Любивої, Д. Приймаченка, Л. Савченко та інших. Однак, по-перше, вони стосуються кожного із вказаних органів окремо, а по-друге, майже не приділяють уваги проблемам реалізації саме їх фіскальної функції, а іноді, навіть, взагалі не розглядають її, як таку. Так, якщо більшість учених виокремлюють фіскальну функцію митних органів як необхідну, досліджуючи лише проблему щодо її першочерговості, то питання фіскальної функції податкових органів майже повністю залишається поза увагою, оскільки в більшості випадків вона розглядається або як безумовна, або як неіснуюча. Таким чином, у юридичній літературі відсутня належним чином обґрунтована наукова думка щодо порядку та способів реалізації фіскальної функції органів податкової та митної служб, а тим більше в умовах їх об'єднання в єдиний орган державної влади, що відповідає за надходження коштів до бюджету. Вказані обставини значно ускладнюють процес упровадження змін до чинного законодавства щодо ефективної реалізації повноважень органів Державної фіскальної служби України та покращення економічної ситуації в країні в цілому.

Метою даної статті є дослідження фіскальної функції в процесі реформування податкових та митних органів в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. В середині ХХ століття в соціології сформувався один із універсальних методів дослідження суспільних явищ – функціональний метод, який згодом розповсюдився майже на всі суспільні науки. Даний метод дослідження має велике значення в процесі пізнавальної діяльності, оскільки дозволяє виявити основні властивості і прояви об'єкта дослідження, а отже, фактично встановити його зміст та сутність.

Із часом загальнонауковий зміст функціонального методу, як різновиду системних методологічних концепцій, поступово зростає з різними теоріями іншого походження та починає ототожнюватися з ними. Так, наприклад, з переходом до нового типу наукових завдань, пов'язаних із проблемою організації та функціонування складних систем, в т. ч. соціальних, також в ХХ столітті набуває значення та практичного застосування системний підхід вивчення таких об'єктів [1, с. 39], який, в свою чергу, поступово переживається із функціональним методом. Одним із ініціаторів застосування системного підходу до питання вивчення суспільства був англійський соціолог А. Редкліф-Браун. Розглядаючи суспільство, як живий організм в дії, вчений вважав, що дослідження його структури невід'ємне від дослідження його функцій, тобто від дослідження того, як «працюють» складові частини системи по відношенню одна до одної та до цілого [2, с. 113].

У сучасних варіантах структурно-функціонального методу зустрічаються різні поєднання структурного і функціонального аспектів аналізу явищ. В одних авторів переважають структурні уявлення, а в інших – функціональні [2, с. 114]. Так чи інакше центральне місце в структурно-функціональному аналізі займає уявлення про функції.

У перекладі з латини «функція» (лат. *functio*) означає «виконання» або «звершення». При цьому необхідно зазначити, що як в соціологічній, так і в юридичній науках присутня певна плутанина із визначенням вказаного поняття. Зокрема даний термін використовується і як позначення взаємозв'язку, і як позначення певного процесу діяльності [3, с. 207–210]. Як правило, такий підхід обумовлений самою правовою категорією, яка розглядається в процесі дослідження. Так, у випадку визначення функції певного явища (держави, права, податку тощо) дослідником зазначається про неї в основному, як про результат впливу такого явища на певні аспекти життя суспільства, або як про співвідношення між явищами в певній сфері правового існування. У разі ж, коли вивчаються юридичні категорії, пов'язані з організацією діяльності систем, наприклад, органи державної влади, поняття «функція» постає в якості діяльності, направленої на отримання очікуваного результату. Однак, на нашу думку, визначення функції в межах суспільних наук, у тому числі й юридичній, все ж таки повинне бути універсальним та не залежати від об'єкта пізнання. Крім того, вважаємо,

що воно не може ототожнюватись із певним процесом або його результатом, тим більше з суб'єктивними намірами – мотивом, ціллю, прагненням. Таке порівняння може призвести до хибних висновків щодо наявності або відсутності тих чи інших функцій у об'єкта дослідження, або до необґрунтованого виділення допоміжних процесів діяльності у окремі функції, які жодним чином не розкривають його правової сутності.

Так, фокусуючи свою увагу на досить широкому колі процесів, які супроводжують роботу органів державної фіскальної служби, багато хто з дослідників виділяє досить значний перелік їхніх функцій, серед яких є й організаційні, аналітичні, інформаційні, статистичні, консультаційні та інші. Вказані обставини сприяє й недосконалість чинного законодавства України. Так, статтею 191 Податкового кодексу України передбачений перелік понад сорока функцій органів Державної фіскальної служби України, більшість із яких насправді за своїм змістом становлять повноваження вказаних органів державної влади або процедури, що ними виконуються в процесі їхньої діяльності. Проте такі процедури не розкривають сутнісних властивостей вказаних державних органів, які б давали можливість зрозуміти характер їхньої діяльності, а тому не можуть визначатися функціями з теоретично-наукового погляду.

Отже, на нашу думку, розглядати «функцію», як ключове поняття функціонального методу, що направлений на виявлення основних, сутнісних характеристик об'єкта дослідження, потрібно як змістовне навантаження, яке несе в собі існування тієї чи іншої правової категорії та необхідний зв'язок між доцільністю та об'єктивними наслідками її існування. Такий одноставний підхід до розуміння поняття «функція» дасть можливість глибше розкрити зміст правової організації діяльності системи державного управління, в тому числі органів ДФС, шляхом відмежування побічних характеристик, процесів і результатів діяльності та зосередження уваги на основних властивостях обраного об'єкта дослідження.

Необхідно зазначити, що органи державної фіскальної служби України за своєю юридичною природою та організаційною структурою є досить неоднорідними, а тому потребують дослідження, як складно функціонуюча система. Застосування ж системного підходу дасть можливість зрозуміти особливості її функціонування в цілому через призму дослідження складових частин – податкових і митних органів, які в процесі об'єднання створили якісно нову систему органів державної влади, що забезпечує формування дохідної частини бюджету держави шляхом справляння податків і зборів, тобто наділена фіскальною функцією.

Так, у Древньому Римі військова каса, де зберігалися гроші, призначені до видачі, називалась фіском (від лат. «*fiscus*» – корзина). З кінця I століття до н. е. фіском стала називатися приватна скарбниця імператора, яка знаходилась у віданні чиновників і поповнювалась прибутками з імперських провінцій, на противагу ерарію (лат. *aerarium*) – сенатській казни. З IV століття н. е. фіском визначався єдиний загальнодержавний фінансовий центр Римської імперії, куди стікалися всі види доходів і зборів, здійснювалися виплати, і звідки йшли вказівки про чеканку монет, порядок збору податків та ін. Звідси й пішло позначення терміном «фіск» державної казни, а діяльність, пов'язану з нею – «фіскальною».

Однак, перш ніж перейти до визначення поняття та суті фіскальної функції органів ДФС України, вважається логічним розглянути її в межах такої категорії, як «податок», оскільки, як правильно зазначає І. Майбуrow ця категорія є первинною

основою (базовим поняттям), на якій ведеться побудова взагалі всіх податкових дефініцій, а тому функції податку будуть представлені в функціях його похідних [4, с. 226]. Необхідно зазначити, що майже всі науковці (як правники, так і економісти) першочерговою та беззаперечною, а іноді навіть й єдиною, вважають фіскальну функцію податків. Так, проаналізувавши 33 наукових джерела порядку 45 сучасних дослідників теорії оподаткування, Ю. Іванов приходить до висновку, що не дивлячись на виокремлення різної кількості функцій податку, майже всі вони є одноставними щодо наявності фіскальної функції (виключенням є В. Родіонова та ін., які замінюють фіскальну функцію економічною). При цьому сам автор зазначає, що історія виникнення податків та оподаткування була зв'язана саме з необхідністю централізації частини суспільного продукту для забезпечення потреб суспільства, тому фіскальна функція в певному сенсі може розглядатися як сутнісна, основоположна функція цієї категорії [5, с. 36–37].

Однак, незважаючи на таку одноставність щодо фіскальної функції податків, погляди відносно функцій податкових і митних органів, а головне щодо місця серед них, а іноді й існування фіскальної функції, у вітчизняних науковців досить різняться.

Так, на думку М. Кучерявенка, всі функції податкових органів зводяться до таких груп: обліку платників податків; контролю за виконанням платниками податкового законодавства; забезпечення ведення бухгалтерського обліку; затвердження форм розрахунків та звітів; розроблення напрямів, форм і методів податкових перевірок та їх здійснення; застосування заходів відповідальності до порушників законодавства про податки [6, с. 70]. За цільовою спрямованістю О. Дзисяк об'єднує функції податкових органів у такі функціональні блоки: 1) фіскально-контрольний; 2) юридично-правоохоронний; 3) нормативно-методичний; 4) аналітично-статистичний; 5) регулятивно-забезпечувальний; 6) представлення і захист інтересів держави з податкових спорів у судових інстанціях [7, с. 167]. О.О. Бандурка здійснює первинну класифікацію функцій податкової служби залежно від спрямованості дій, у яких знаходить прояв конкретна функція. Він виділяє зовнішні (основні) функції та внутрішні (функції забезпечення) [8, с. 85]. При цьому, якщо основні функції податкових органів такі, як контрольна, фіскальна, обліково-ресстраційна, правоохоронна та інші, спрямовані, насамперед, на виконання їх основних завдань, визначених законодавчими актами України, то функції забезпечення здійснюються в процесі внутрішньо організаційної діяльності.

Загалом, аналізуючи дослідження з даного питання, можна дійти висновку, що досить значне коло вітчизняних науковців не вважають першочерговою, а іноді навіть і самостійною, фіскальну функцію податкових органів, аргументуючи це обов'язком платника податків самостійно визначити та сплатити до бюджету суму податкових зобов'язань [9, с. 79].

Необхідно зазначити, що дійсно, і Законом України «Про державну податкову службу в Україні» [10], і Податковим кодексом України [11] визначався перелік функцій органів державної податкової служби, серед яких фіскальна не була закріплена нормативно. Однак варто звернути увагу, що відповідно до Положення про Державну податкову службу України, затвердженого Указом Президента України від 12.05.2011 № 584/2011, Державна податкова служба України (далі – ДПС України) визначалась центральним органом виконавчої влади, що забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, і саме внесення пропозицій щодо формування державної

податкової політики та її реалізація складала першочергові основні завдання органів ДПС України [12].

В загальному розумінні податкова політика – це діяльність держави у сфері оподаткування. Хоча існують і більш ширші її визначення. Так, найбільш слушно вважається думка Т. Проценко, який розглядає державну податкову політику, як взаємопов'язану систему довгострокових і поточних цілей формування доходів держави, комплекс правового забезпечення та організаційних заходів для досягнення поставлених цілей щодо наповнення дохідної частини бюджету [13, с. 68].

Таким чином, реалізація державної податкової політики полягає у здійсненні визначеного законодавством комплексу заходів, направлених на виконання завдань по забезпеченню грошових надходжень до бюджету, в чому, в свою чергу, і знаходить свій вираз фіскальна функція.

Менш дискусійним виявляється питання визначення фіскальної функції митних органів. Так склалося історично, що вона є найдавнішою за всі інші. Зокрема, виконання фіскальної функції залишалось єдиним завданням митної діяльності для європейських держав до кінця XVII століття, а в Російській імперії – до кінця XIX століття, хоча й у подальшому залишалась провідною [14, с. 10]. Є. Додін зазначає, що фіскальна функція митних органів завжди була найважливішою функцією митної системи будь-якої держави, необхідність реалізації цієї функції і стала першопричиною виникнення митних органів [15, с. 9].

Отже, сучасні дослідники функції органів митної служби хоча й не мають однозначної думки щодо першочерговості фіскальної функції на даному етапі розвитку митної системи, проте так чи інакше виділяють її, як одну з основних та беззаперечних функцій.

Наприклад, О. Бакаєва основними називає фіскальну та правоохоронну функції митних органів, що породжують у процесі реалізації інші [16, с. 95]. Д. Приймаченко як узагальнені виокремив регулятивну, контрольну, економічну, фіскальну, охоронну і статистичну функції [17, с. 15]. В. Суворов також вказує на те, що в останні роки пріоритетом діяльності органів митної служби є реалізація фіскальної політики [18, с. 57]. У той же час Ю. Любива висловлює певні застереження, що фіскальні інтереси держави, що визначаються пріоритетними на сучасному етапі розвитку, створюють ризик надання митним органам ознак переважно фіскального органу, зменшуючи значення реалізації інших завдань й функцій, оскільки ефективність діяльності органів митної служби прямо залежить від обсягу перерахувань до Державного бюджету [19, с. 97].

Однак, так чи інакше для належного функціонування держави та забезпечення задоволення потреб суспільства, особливо в умовах дефіциту Державного бюджету, питання формування його дохідної частини завжди буде виступати критерієм ефективності діяльності будь-якого органу державної влади, завданням якого є реалізація фіскальної функції, як однієї з основних (мова не йде про органи влади, для яких надходження платежів до бюджету є побічною діяльністю – судовий та виконавчий збір, штрафи, накладені в межах виконавчого провадження та ін.). Тому твердження, що використання важелів фіскальної політики не повинно бути кінцевою метою діяльності митних органів є дещо «утопічним», хоча дотримання рівноваги у відносинах із платниками податків є дійсно необхідним. Крім того, реалізація фіскальної функції, що виражається у забезпеченні надходження коштів до бюджету держави, є фактично єдиним об'єктивним критерієм для оцінки ефективності роботи таких органів влади, оскільки всі інші носять

суб'єктивний характер та не можуть виступати орієнтиром для виставлення певних пріоритетів та цілей.

На важливість фіскальної функції митних органів вказувало й Положення про Державну митну службу України, затверджене Указом Президента України від 12.05.2011 № 582/2011, згідно з яким одним із основних завдань, що поставало перед вказаним органом влади, була реалізація державної політики у сфері державної митної справи [20]. Відповідно до статті 5 Митного кодексу України від 13.03.2012 у редакції 09.06.2013 державна політика у сфері державної митної справи визначалась як система цілей, принципів, функцій, напрямів, засобів і механізмів діяльності держави, спрямованих на забезпечення національних митних інтересів та безпеки України, регулювання зовнішньої торгівлі та захист внутрішнього ринку, розвиток національної економіки та її інтеграцію до світової економіки, наповнення Державного бюджету [21]. Хоча законодавчо функція забезпечення справляння митних платежів, контролю правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень була закріплена лише із прийняттям Митного кодексу України від 13.03.2012. Попередні ж кодекси (від 12.12.1991 та від 11.07.2002) дійсно не визначали для органів митниці такого основного завдання, як наповнення бюджету країни [22; 23].

Таким чином, незважаючи на всі дискусії та неоднозначність наукової думки щодо реалізації податковими та митними органами фіскальної функції, саме на цій підставі відбулось їх об'єднання у єдину систему органів державної влади, основним завданням якої стало забезпечення формування дохідної частини бюджету. Підтвердженням даного факту стала передача органам державної фіскальної служби адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Так, змінами, внесеними 04.07.2013 до Податкового кодексу України [11], першочерговою функцією органів державної фіскальної служби визначено адміністрування податків, зборів, платежів, що, в свою чергу, розглядається як сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують 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 (пп. 14.1.1¹ п. 14.1 ст. 14, пп. 191.1.1¹ п. 191.1¹ ст. 19¹ Кодексу).

Висновки. Розглянувши питання реформування податкових і митних органів в Україні, можна дійти висновку, що кожному з указаних органів державної влади як першочергова, була притаманна фіскальна функція, на підставі якої й відбулось їх об'єднання у Державну фіскальну службу України, та із подальшим її нормативним визначенням у вигляді адміністрування податків, зборів і платежів. Такий підхід направлений на розкриття сутності органів державної фіскальної служби, що, в свою чергу, сприятиме більш ефективному проведенню реформування їх системи.

Література:

1. И.В. Блауберг, Э.Г. Юдин. Становление и сущность системного подхода. – М.: Изд-во «Наука», 1973. – 268 с.
2. Коломенская Е.В. Функциональный подход к исследованию договора // Журнал российского права. – 2005. – № 5. – С. 113–122.
3. Американская социологическая мысль: Тексты / под ред. В.И. Добренькова. – М.: Изд-во МГУ, 1994. – 496 с.
4. Майбуrow И.А. Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов / И.А. Майбуrow – М.: Юнити-Дана, 2007. – 495 с.

5. Іванов Ю.Б. Функції податків та податкове регулювання // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 36–43.
6. Кушнарєва Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. – Харків: Торгсін, 2000. – 240 с.
7. Дзисяк О.П. Правовий статус органів податкової служби в Україні: Дис. канд. юрид. наук. – Харків, 2001. – 198 с.
8. Бандурка О.О. Державна податкова служба в Україні: система, правовий статус, модернізація: Монографія / О.О. Бандурка. – Харків: НУВС, 2004. – 234 с.
9. Попова С.М. Організація податкового контролю: Навч.- практич. посіб. / С.М. Попова, В.Д. Понікаров, О.В. Кожушко. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 290 с.
10. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 № 509-12 // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 6. – Ст. 37.
11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
12. Указ Президента України «Про Положення про Державну податкову службу України» від 12.05.2011 № 584/2011 // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 97.
13. Проценко Т.О. Правове забезпечення адміністрування податків та митних платежів: Монографія. – Ірпінь: НАДПСУ, 2006. – 568 с.
14. Ківалов С.В., Кормич Б.А. Правове регулювання принципів, функцій та форм митної політики // Митна справа. – 2001. – № 5. – С. 3–14.
15. Додін Е.В. Функції і форми діяльності таможених органів України // Митна справа. – 2003. – № 5. – С. 7–13.
16. Бакаєва О.Ю. Содержание категории «финансово-правовой статус» (на примере таможенных органов) // Государство и право. – 2006. – № 1. – С. 95–99.
17. Приймаченко Д.В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юр. наук: спеціальність: 12.00.07 – Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Ірпінь, 2007. – 40 с.
18. Суворов В.В. Оцінка ефективності фіскальної функції митних органів // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 3. – С. 57–69.
19. Любива Ю.В. Місце та роль фіскальної функції серед інших функцій митних органів // Вісник Академії митної служби України. Сер.: Право. – 2009. – № 1. – С. 94–97.
20. Указ Президента України «Про Положення про Державну митну службу України» від 12.05.2011 № 582/2011 // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 93.
21. Митний кодекс України від 13.03.2012 // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 44–45, № 46–47, № 8. – Ст. 552.
22. Митний кодекс України від 12.12.1991 // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 16. – Ст. 203.
23. Митний кодекс України від 11.07.2002 // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 38–39. – Ст. 288.

Благодарская Е. А. Теоретические вопросы реализации фискальной функции в процессе реформирования налоговых и таможенных органов в Украине

Аннотация. Статья посвящена теоретическим вопросам реализации фискальной функции в процессе реформирования налоговых и таможенных органов и создания Государственной фискальной службы Украины.

Ключевые слова: функция, функциональный метод, фискальная функция, налоговые органы, таможенные органы, администрирование налогов, сборов, платежей.

Blagodarska E. Theoretical questions of implementation of fiscal function in process of reforming tax and customs authorities in Ukraine

Summary. The article investigates theoretical questions of implementation of fiscal function in process of reforming tax and customs authorities in Ukraine and establishment of State fiscal service of Ukraine.

Key words: function, method of functional knowledge, fiscal function, tax authorities, customs authorities, administration of taxes, fees, charges.