

*Даніелян С. А.,
кандидат юридичних наук,
докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

ПРАВОВИЙ СТАТУС КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. Статтю присвячено дослідженню правового статусу контролюючих органів у сфері оподаткування шляхом детального та ґрунтовного аналізу їх становлення та поточної діяльності. Зазначено, що провадження контрольних функцій у сфері оподаткування покладається на контролюючі органи. Контролюючими органами є податкові та митні органи. Саме на податкові органи покладено основну частину податково-контрольних повноважень. Здійснено детальний аналіз становлення податкових органів за історичними періодами. Автор слушно виокремлює сім контролюючих органів за весь період незалежності України. Першою контрольною інституцією була Головна державна податкова інспекція Української РСР. Автор резюмує, що потужні трансформаційні процеси в усіх сферах публічного адміністрування розпочалися у 2014 р. Відзначено, що сьогодні основним органом, що уповноважений на реалізацію завдань податкового контролю, є Державна податкова служба України (з 2019 р.). Утім, автор робить висновок, що зміна політичної кон'юнктури, скоріше за все, призведе до ще однієї реорганізації податкових органів. Слушно зазначено, що зміна організаційної форми чи найменування не є ключем до вирішення проблеми формування ефективно діючого владного суб'єкта у сфері оподаткування. Важливою є теза щодо того, що зміна форми без глибинної змістовної трансформації – це лише фасадові реформи, які не мають нічого спільного з удосконаленням податкового адміністрування. Зосереджено увагу саме на податкових органах як суб'єктах, що формують інституційну основу для провадження заходів податкового контролю. Автор поділяє систему контролюючих органів на два взаємопов'язані складники: центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (Державна податкова служба України), та територіальні органи Державної податкової служби України. Апарат Державної податкової служби України інтегрує у собі цілу низку структурних підрозділів (департаментів/управлінь). Зазначено, що територіальні органи ДПС України бувають двох видів: 1) головні управління ДПС в областях; 2) міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків. Автор резюмує та схематично зображує, що структура системи контролюючих податкових органів має трирівневий характер. Контролюючий орган як специфічний суб'єкт податкових відносин у своїй діяльності керується вимогами публічного інтересу.

Ключові слова: контролюючий орган, сфера оподаткування, система податкових органів, Державна податкова служба України.

Постановка проблеми. Владний суб'єкт у сфері оподаткування наділений доволі широким спектром повноважень, які можуть суттєво впливати на права та обов'язки платника

податків. Суб'єктний склад сфери оподаткування вирізняється становищем фактичної нерівності, адже владний суб'єкт за посередництвом реалізації своїх повноважень може зумовлювати виникнення суттєвих обов'язків у платника податків. Відповідно, у рамках таких відносин неабиякої актуальності набуває питання забезпечення балансу прав та інтересів контролюючого органу та платника податків. І хоча забезпечити абсолютну вивіреність такого балансу є неможливим, проте можливість установити достатню міру врівноваженості взаємних прав та обов'язків – цілком реальне завдання. Досягнути поставлених завдань без розуміння специфіки правового статусу владної сторони навряд чи вдасться. Саме тому в рамках дослідження було поставлено мету – системно дослідити особливості правового статусу контролюючих органів у сфері оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні не можна сказати, що тема правового статусу контролюючих органів є абсолютно не розкритою. Окремі аспекти правового статусу контролюючих органів досліджували, зокрема, такі науковці, як М.П. Кучерявенко, Д.П. Дорошенко, Н.О. Ханова та ін. Заслугує на увагу науковий доробок М.В. Кармаліти, яка провела ґрунтовний аналіз співвідношення прав, обов'язків та інтересів контролюючого органу та платника податків.

Метою статті є визначення специфіки правового статусу контролюючих органів у сфері оподаткування, окреслення системи таких контролюючих органів, визначення історичних віх становлення таких суб'єктів, установлення внутрішньої організаційної структури найвищого органу в системі відповідних контролюючих органів.

Виклад основного матеріалу. Проведення контрольних функцій у сфері оподаткування покладається на контролюючі органи. Нормативне визначення контролюючих органів закріплене у ст. 41 Податкового кодексу України («Контролюючі органи та органи стягнення»). Контролюючими органами у сфері оподаткування є:

1) податкові органи – Державна податкова служба України та її територіальні органи;

2) митні органи – Державна митна служба України та її територіальні органи.

Тут потрібно зауважити, що митні органи не можуть повною мірою бути віднесені до класичних органів контролю у сфері оподаткування. Відповідний підхід зумовлюється тим, що митні органи виступають як контролюючі органи у сфері оподаткування тільки в аспекті оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку з увезенням/вивезенням

(пересиланням) товарів на митну територію України/з митної території України [1]. Саме на податкові органи покладено основну частину податково-контрольних повноважень.

За весь період незалежності України контролюючих органів було сім. Історія контролюючих (податкових) органів України бере свій початок ще з 90-х років ХХ ст. Так, першою контрольною інституцією була Головна державна податкова інспекція Української РСР (1990–1994 рр.). На заміну відповідному органу в 1994 р. прийшла Головна державна податкова інспекція України (1994–2000 рр.). Потім довгий період контрольні повноваження у сфері оподаткування реалізувала Державна податкова адміністрація України (2000–2012 рр.). Згодом вона була трансформована в Державну податкову службу України (2011–2012 рр.). Потім була спроба створити своєрідний контрольний «надорган», до сфери компетенційних повноважень якого увійшов контроль як за сферою оподаткування, так і за митницею, – Міністерство доходів і зборів (2012–2014 рр.). У 2014 р. розпочалися потужні трансформаційні процеси в усіх сферах публічного адміністрування.

Як ніколи актуальним став запит на реформування контролюючих органів, зокрема в частині збалансування належних їм повноважень. Однак від ідеї концентрації в рамках одного органу і податкових і митних питань одразу не змогли відмовитися, що зумовило тривале функціонування як контролюючого органу у сфері оподаткування Державної фіскальної служби (2014–2019 рр.). Сьогодні, основним органом, що уповноважений на реалізацію завдань податкового контролю, є Державна податкова служба України (з 2019 р.). Утім, якщо поглянути на історичну ретроспективу перманентних трансформацій головного контролюючого органу, можна зробити висновок, що зміна політичної кон'юнктури, скоріше за все, призведе до ще однієї реорганізації податкових органів.

На наше переконання, зміна організаційної форми чи найменування – не ключ до вирішення проблеми формування ефективно діючого владного суб'єкта у сфері оподаткування. Інституційна реформа податкових органів буде ефективною лише тоді, коли головними чинниками модернізації стануть підходи до податкового адміністрування, забезпечення належного балансу публічного та приватного інтересів у податково-правовій сфері. Зміна форми без глибинної змістовної трансформації – це лише фасадові реформи, які не мають нічого спільного з удосконаленням податкового адміністрування.

У рамках провадженого дослідження пропонуємо зосередити увагу саме на податкових органах як суб'єктах, що формують інституційну основу для провадження заходів податкового контролю. Передусім потрібно зауважити, що система контролюючих органів не є якою-небудь розгалуженою та заплутаною. Система контролюючих органів має такий вигляд:

1) центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, – Державна податкова служба України;

2) територіальні органи Державної податкової служби України.

Державна податкова служба України є головним органом у системі контролюючих органів. Апарат Державної податкової служби України інтегрує у собі цілу низку структурних підрозділів (департаментів/управлінь). Сьогодні у структурі Державної податкової служби України можна виокремити такі департаменти (управління):

- Організаційно-розпорядчий департамент;
- Департамент податкового адміністрування;
- Департамент податкового аудиту;
- Департамент інфраструктури та бухгалтерського обліку;
- Департамент по роботі з податковим боргом;
- Департамент міжнародного співробітництва;
- Департамент координації та моніторингу доходів бюджету;
- Департамент відомчого контролю;
- Юридичний департамент;
- Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- Департамент кадрового забезпечення та розвитку персоналу;
- Управління з питань запобігання та виявлення корупції;
- Департамент податкових розслідувань;
- Департамент супроводження судових справ;
- Департамент внутрішнього аудиту;
- Департамент адміністративного оскарження;
- Департамент контролю за піддакцизними товарами;
- Департамент електронних сервісів;
- Управління охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації;
- Департамент управління ризиками;
- Департамент методології [2].

Територіальні органи Державної податкової служби України є відокремленими підрозділами відповідного центрального органу виконавчої влади. Фактично територіальні органи ДПС України бувають двох видів:

1) головні управління ДПС в областях;

2) міжрегіональні управління ДПС по роботі з великими платниками податків.

Так, головних управлінь ДПС в областях сьогодні 25. Головні управління сформовані виходячи з адміністративно-територіального устрою. Специфічним за територіальним поширенням повноважень є Головне управління ДПС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі. Відповідно, саме вищезазначене Головне управління поширює свої контрольні повноваження на три адміністративно-територіальні одиниці: Херсонську область, Автономну Республіку Крим, м. Севастополь.

Специфіка територіальних органів Державної податкової служби України отримує свій вияв ще й у тому, що сьогодні функціонує п'ять міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків. Ідеться про такі контролюючі органи:

1) Західне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків;

2) Центральне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків;

3) Південне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків;

4) Східне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків;

5) Північне міжрегіональне управління ДПС по роботі з великими платниками податків.

Усі вищезазначені територіальні органи провадять контрольні функції саме по відношенню до великих платників податків.

При цьому територіальні органи Державної податкової служби України також мають свої структурні підрозділи – державні податкові інспекції. Державні податкові інспекції діють на підставі положень про такі територіальні органи. Увесь функціонал державних податкових інспекцій зводиться до сервісного обслуговування платника податків. Державні податкові інспекції виконують такі функції:

- здійснюють сервісне обслуговування платників податків;
- здійснюють реєстрацію та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;
- формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, реєстри;
- виконують інші функції сервісного обслуговування платників податків, визначені законом [3].

Таким чином, повинні резюмувати, що структура системи контролюючих податкових органів не має якого-небудь складного, комплексного характеру. Відповідна система контролюючих податкових органів має трирівневий характер (рис. 1).



Рис. 1. Система контролюючих податкових органів

Із вищезазначених органів основні контрольні повноваження реалізуються саме Державною податковою службою України та головними управліннями/міжрегіональними управліннями по роботі з великими платниками податків. Що ж стосується державних податкових інспекцій, то на них, головним чином, покладається реалізація сервісної функції.

Контролюючий орган як специфічний суб'єкт податкових відносин у своїй діяльності керується вимогами публічного інтересу. Як слушно відзначає М.В. Кармаліта, у податково-правовій сфері публічний інтерес насамперед полягає в акцентуванні уваги на своєчасному та належному акумулюванні коштів для послідовної реалізації функцій і завдань як держави у цілому, так і окремо взятих територіальних громад [4, с. 113]. Визначальність публічного інтересу у діяльності контролюючих органів не викликає жодних запитань. Так,

безумовно, контролюючий орган під час реалізації контрольних повноважень передусім орієнтуватиметься на публічні, фіскальні цілі. Водночас ми не можемо сказати, що публічний інтерес у сфері оподаткування загалом та в рамках процедур податкового контролю зокрема має абсолютний, нічим не обмежений характер.

Під час провадження контрольних заходів владний суб'єкт повинен брати до уваги в тому числі й сферу інтересів платника податків. Сам же платник податків, керуючись приватним інтересом, може, певною мірою спираючись на приписи податкового законодавства, протистояти не зовсім конструктивним та правомірним діям контролюючого органу. Одним із прикладів такої протидії є заходи, що реалізуються в рамках інформаційних контрольних процедур. Так, контролюючий орган може направити платнику податків інформаційний запит, відповідь на який платник податків зобов'язаний надати протягом 15 робочих днів зі дня, наступного за днем отримання відповідного запиту.

Однак якщо такий запит складено контролюючим органом із порушеннями (відсутні обов'язкові реквізити), то в такому разі платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на відповідний запит (п. 73.3 ст. 73 Податкового кодексу України) [5]. Аналогічна ситуація з допуском посадових осіб контролюючого органу до перевірок платника податків. Якщо документи, що пред'являються представниками контролюючого органу, не є належним чином оформлені, то платник податків має право не допускати контролюючий орган до фактичних чи документальних виїзних перевірок.

Висновки. Отже, у рамках контрольних заходів владний суб'єкт повинен зважати на наявність приватного інтересу у платника податків, який може зорієнтувати останнього на застосування механізмів самозахисту. При цьому такого роду самозахист не повинен мати надуманого характеру, тобто бути безпідставним.

У рамках відповідного дослідження окреслено систему контролюючих органів у сфері оподаткування, до якої відносяться податкові органи та митні органи. Визначено обсяг контрольних повноважень перших та других. Проведено дослідження історичних віх становлення контролюючих органів в Україні. Зокрема, наголошено на усіченому характері контрольних повноважень у сфері оподаткування, якими наділені митні органи. Досліджено внутрішньоорганізаційну структуру окремо взятих контролюючих органів та вибудовано ієрархію контролюючих органів у сфері оподаткування. Наголошено на тому, що у відносинах податкового контролю повинен забезпечуватися максимально можливий баланс приватного та публічного інтересів. Констатовано, що у сфері оподаткування, безумовно, превалюючим є публічний інтерес, що, однак, у жодному разі не може бути потрактовано як повна відсутність інтересів приватного суб'єкта податкових відносин – платника податків.

Література:

1. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1080>.
2. Офіційний сайт ДПС України. URL: <https://tax.gov.ua/pro-sts-ukraini/struktura-apat-dps/>.
3. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1080>.
4. Кармаліта М.В. Приватний і публічний інтереси у системі податкових правовідносин : монографія. Хмельницький : ФОП Мельник А.А., 2019. 328 с.

5. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1080>.

Danielyan S. Legal status of supervisory authorities in the field of taxation

Summary. The article is devoted to the study of the legal status of regulatory authorities in the field of taxation through a detailed and thorough analysis of their formation and current activities. The author noted that the control bodies in the field of taxation are entrusted to the supervisory authorities. The controlling bodies are the tax and customs authorities. The main part of tax control powers is entrusted to the tax authorities. A detailed analysis of the formation of tax authorities by historical periods was carried out. The author rightly singles out seven controlling bodies for the whole period of Ukraine's independence. The first control institution was the Main State Tax Inspectorate of the Ukrainian SSR. The author summarizes that powerful transformation processes in all areas of public administration began in 2014. It was noted that today, the main body authorized to implement the tasks of tax control is the State Tax Service of Ukraine (since 2019). However, the author concludes that a change in the political situation is likely to lead to another reorganization of the tax authorities. It has been rightly

pointed out that changing the organizational form or name is not the key to solving the problem of forming an effective tax authority. It is important to note that the change of form, without deep substantive transformation – it's just facade reforms that have nothing to do with improving tax administration. In this study, the author focuses on the tax authorities as entities that form the institutional basis for tax control. The author divides the system of controlling bodies into two interrelated components, in particular the central executive body that implements the state tax policy (State Tax Service of Ukraine) and the territorial bodies of the State Tax Service of Ukraine. The staff of the State Tax Service of Ukraine integrates a number of structural subdivisions (departments/offices). The author notes that the territorial bodies of the State Tax Service of Ukraine are of two types: 1) the main departments of the State Tax Service of Ukraine in the regions; 2) interregional departments of the State Tax Service to work with large taxpayers. The author summarizes and schematically depicts that the structure of the system of controlling tax authorities is of three levels. The controlling body, as a specific subject of tax relations, in its activities is guided by the requirements of public interest.

Key words: supervisory body, sphere of taxation, system of tax authorities, State Tax Service of Ukraine.