

УДК 351.713(477)(043.3)

**В. І. Теремецький,
Д. В. Цвірюк**

**ТЕРИТОРІАЛЬНІ ОРГАНИ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ
УКРАЇНИ ЯК СУБ'ЄКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ**

Розглянуто структуру територіальних органів Державної фіскальної служби України, їх функції та завдання. З'ясовано, що адміністрування податків, з одного боку, є елементом системи державного управління, а з іншого, – податкової системи. Підкреслено важливість побудови системи територіальних органів ДФС України з мінімальною кількістю структурних підрозділів, наділених чітко визначеними функціями та позбавлених дублюючих повноважень.

Ключові слова: податки, адміністрування податків, платники податків, територіальні органи, Державна фіскальна служба України.

Постановка проблеми. Однією з важливих проблем методологічних засад адміністрування податків в Україні є визначення кола їх суб'єктів та об'єктів, оскільки від цього залежить розуміння специфіки взаємодії учасників відповідних правовідносин, а отже, і предмет дослідження динаміки ефективності адміністрування податків [1, с. 197].

Система адміністрування податків розглядається як сукупність органів виконавчої влади, відповідальних за управління процесом справляння податків [2, с. 85]. При цьому органи адміністрування податків (контролюючі органи), з одного боку, є елементом системи державного управління, а з іншого, – податкової системи.

Стан дослідження. Проблемам з'ясування місця територіальних органів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) в системі суб'єктів адміністрування податків, характеристики їх функцій, завдань і повноважень, окремим аспектам системи адміністрування податків, зокрема оптимізації державного управління у сфері оподаткування, приділяли увагу такі вітчизняні вчені, як О. М. Бандурка, А. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, В. Б. Марченко, Т. О. Проценко, А. А. Савченко, А. О. Селіванов, О. П. Угровецький та ін. Віддаючи належне результатам попередніх наукових досліджень з цієї проблематики, слід констатувати, що питання територіальних органів ДФС України як суб'єктів адміністрування податків, які розглядалися раніше, втратили своє значення у зв'язку із суттєвим оновленням податкового законодавства за останні роки. Крім того, сучасний етап розвитку вітчизняної науки адміністративного й податкового права потребує визначення нових концептуальних підходів щодо удосконалення правового регулювання адміністрування податків територіальними органами ДФС України.

Метою статті є характеристика основних функцій, завдань і повноважень територіальних органів ДФС України та визначення їх місця в системі суб'єктів адміністрування податків України.

Виклад основного матеріалу. З 21 травня 2014 року функції щодо реалізації державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства та законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також можливість вносити на розгляд Міністра фінансів України пропозиції щодо забезпечення формування цих та інших питань відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160 «Про утворення Державної фіскальної служби» перейшли до цієї служби в результаті реорганізації Міністерства доходів і зборів України [3]. Одноразово було прийнято постанову Кабінету Міністрів України № 236 «Про Державну фіскальну службу України» [4], якою затверджено

Положення про ДФС України, де визначено статус, основні завдання і повноваження. Відповідно до цієї Постанови ДФС України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. При цьому ДФС України входить до системи органів виконавчої влади, вищим органом якої є Кабінет Міністрів України.

ДФС України згідно з абз. 1 п. 3 вказаного Положення є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань реалізації і забезпечення формування державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства тощо. Тому реалізація державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску належить до виключних повноважень ДФС України.

ДФС України відповідно до покладених на неї завдань: 1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції; 2) розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів; 3) здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів; 4) контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів тощо.

Для найбільш оптимального здійснення управлінської діяльності, ефективної керованості системою адміністрування податків ДФС України має таку дворівневу організаційну структуру: апарат, який включає в себе 24 департаменти і 4 головних управління і територіальні органи, котрі розташовані відповідно до адміністративно-територіального устрою України і включають в себе 24 головних управління ДФС в областях України та 1 у м. Києві (наприклад, Головне управління ДФС у Вінницькій області, Головне управління ДФС у м. Києві та ін.), Міжрегіональне головне управління ДФС – Центральний офіс з обслуговування великих платників, Енергетичну митницю, 7 спеціалізованих державних податкових інспекцій (далі – ДПІ) з обслуговування великих платників та спеціалізовані департаменти й органи: Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень ДФС, Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення ДФС, Інформаційно-довідковий департамент ДФС [5]. Отже, органи, що забезпечують процес адміністрування податків, мають розгалужену структуру. Тому свої повноваження

ДФС України здійснює як безпосередньо, так і через утворені в установленому порядку територіальні органи (п. 7 Положення про ДФС України). У додатку 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 311 затверджено детальний Перелік територіальних органів ДФС України, які утворюються [6]. Постановою Кабінету Міністрів від 05.04.2015 № 85 затверджено граничну чисельність працівників апарату ДФС України на рівні 2 186 осіб та працівників територіальних органів ДФС України на рівні 56 640 осіб [7].

Як правило, на першій (центральної) рівень організаційної структури органів ДФС України покладається забезпечення загального керівництва процесом адміністрування податків, а його діяльність має методологічний характер, що полягає у виробленні загальних правил, методик, технологій адміністрування податків. Органам ДФС України другого (територіального) рівня властиве в межах делегованих повноважень виконання методологічної функції, забезпечення контролю за роботою органів нижчого рівня, що входять до їх структури та безпосередньо здійснюють управління процесом адміністрування на місцях. Йдеться про районні (у містах) ДПІ Головного управління ДФС та об'єднані (в областях) державні податкові інспекції Головного управління ДФС, котрі є базовими суб'єктами адміністрування податків на місцях, адже несуть основне навантаження щодо забезпечення адміністрування через формування безпосередніх контактів з платниками податків. Саме на державні податкові інспекції – найбільш масовий структурний підрозділ ДФС України покладається значний обсяг завдань щодо забезпечення адміністрування податків. А оскільки оподаткування є найбільш динамічною сферою державного регулювання економіки, то функції і права ДПІ потребують подальших змін з метою перетворення територіальних органів ДФС України з фіскальних органів у сервісні установи європейського типу.

У загальному плані зв'язки між суб'єктами адміністрування податків можуть бути сформовані за вертикальним чи горизонтальним принципом. У першому випадку йдеться про організацію зв'язків у централізованому порядку – від центрального апарату до низу. У другому – має місце децентралізована організація зв'язків між суб'єктами адміністрування податків, де центральний апарат виконує роль координуючого центру [8, с. 244].

Враховуючи викладене, важливо визначити суб'єктів та об'єкт адміністрування податків. Вбачається, що об'єктом адміністрування податків, як складової об'єкта податкових правовідносин, можуть бути не всі дії платників податків, а лише ті, що безпосередньо вказують на управлінський вплив на них як суб'єктів господарювання та ґрунтуються на вертикальному чи горизонтальному (а не функціональному) підпорядкуванні. Під об'єктом адміністрування податків слід розуміти діяльність платників податку щодо виконання ними податкових зобов'язань.

На жаль, у Податковому кодексі України [9] (далі – ПК України) не міститься поняття «суб'єкти адміністрування податків» чи «адміністратори податків», а вживаються лише терміни «контролюючі органи» та «органи стягнення» (ст. 41 Податкового кодексу України). Виходячи з положень абз. 2 ч. 1 п. 1 Положення про Міністерство фінансів України [10], Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, а також податкової і митної політики (крім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики). Згідно з п. 1 і 3 Положення про Державну фіскальну службу України» [4] та п. 41.1 ст. 41 ПК України ДФС України є центральним органом 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. Крім того, органи ДФС України у ст. 41 ПК України визнані контролюючими органами та органами стягнення. Останніми, як зазначено у п. 41.2 ст. 41 Податкового кодексу України, є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску в межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень.

Призначення контролюючих органів реалізується ними через забезпечення адміністрування податків, під час якого провадиться послідовна сукупність дій адміністраторів та платників податків, пов'язаних з реалізацією їх прав та виконанням покладених на них обов'язків, установлених законодавством з метою формування фондів грошових ресурсів держави. Цей процес включає кілька складових: облік, планування, контроль тощо, які формують відповідні напрями управлінської діяльності. Загальні засади функцій контролюючих органів та їх базовий перелік встановлені у ст. 19¹ Податкового кодексу України. До них законодавцем віднесено різноманітні види контролю у сфері адміністрування податків і зборів, забезпечення реєстраційної діяльності (переважно платників податку), надання різного роду послуг платникам податків, забезпечення діяльності власних підрозділів та інших органів державної влади.

На думку Г. М. Давидова та О. М. Любченко, до підсистеми адміністраторів податків слід відносити, крім податкових органів, більшість інших державних служб, що взаємодіють з податковими органами [11, с. 169]. Втім, з такою точкою зору погодитись не можна, оскільки основу підсистеми адміністраторів податків становлять саме податкові та митні органи, на які покладено обов'язок здійснення управлінської діяльності з адміністрування податків. Інші ж органи,

з якими останні лише опосередковано вступають у відносини у процесі адміністрування податків, слід відносити до елементів зовнішнього, а не внутрішнього середовища системи адміністрування податків (адже прямих функцій з управління процесом справляння податків на них не покладається, а вони лише беруть участь у забезпеченні окремих питань) [11, с. 243].

Розглядаючи будь-яку управлінську систему за системно-структурним підходом, виділяють керуючу підсистему (суб'єкт управління) та керовану підсистему (об'єкт управління). Для системи адміністрування податків сукупність державних органів, на які покладається контроль за справлянням податків, і буде керуючою підсистемою. Платники податків належать до керованої підсистеми, адже вони є частиною (елементом, підсистемою) системи адміністрування податків та систематично вступають у податкові відносини з державою з приводу сплати податків. Однак прямого, безпосереднього управлінського впливу на платників податків як суб'єктів господарювання контролюючими органами не здійснюється (за винятком окремих випадків порушення податкового законодавства), і в цьому разі вони є самостійними і незалежними від системи адміністрування податків. Тому платники податків знаходяться на межі системи адміністрування податків і зовнішнього середовища.

Отже, до суб'єктів адміністрування податків належать лише органи, уповноважені здійснювати адміністрування (контролюючі органи та органи стягнення) податків, які входять до структури центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової і митної політики. Інші фізичні чи юридичні особи є особами, які сприяють адмініструванню (сплаті) податків і зборів, інших обов'язкових платежів (банки, податкові агенти, суб'єкти інформаційних відносин, збирачі податків і зборів).

Підтвердженням цього є точка зору І. І. Кучерова, який до осіб, котрі сприяють адмініструванню податків, відносить органи реєстрації, банки, експертів, спеціалістів, перекладачів, понять і свідків [12, с. 232]. Вчений вважає, що діяльність цих органів в основному не спрямована на справляння податків і зборів, але пов'язана зі здійсненням інших важливих дій, які є юридичними фактами і в майбутньому можуть стати підставою для виникнення податкових правовідносин.

У свою чергу, В. А. Паригіна й А. А. Тедеев серед учасників податкових правовідносин виокремлюють групу органів, які безпосередньо не беруть участі у проведенні заходів, пов'язаних з адмініструванням податків, але які здійснюють інформаційно-технічне забезпечення ефективності його проведення. Насамперед це джерела фіскальної значущої інформації та особи, без допомоги яких технічно ускладнена сплата податків і зборів, а відповідно, й неможливе проведення заходів податкового контролю. До учасників податкових правовідносин цієї групи науковці відносять органи, що реєструють фізичних осіб (які проводять облік) за місцем проживання (перебування),

органи, що видають ліцензії та аналогічні документи приватним нотаріусам та іншим особам, органи реєстрації актів цивільного стану, органи та уповноважені особи, які реєструють нерухомість, транспортні засоби, а також правочини з ними тощо. Перелічені органи беруть участь у податкових правовідносинах з податковими органами як постачальники, що має значення для обліку платників податків та податкового контролю інформації. Невиконання чи неналежне виконання цими органами вказаної податкової інформації спричиняє настання для них передбаченої юридичної відповідальності [13, с. 149].

Так, О. С. Титов слушно вказує, що структуру адміністрування податків становлять податкові органи, уповноважені державою здійснювати податкове адміністрування, й особи, які сприяють адмініструванню податків (фізичні та юридичні особи, котрі володіють інформацією про платника податків, необхідною для обчислення податків, і від дій яких залежить реалізація прав і належне виконання обов'язків платників податків та уповноважених органів) [14, с. 242].

Крім того, такі види діяльності, як податкова звітність, визначення суми податкових зобов'язань та їх сплата, а також оскарження рішень контролюючих органів повністю чи переважно здійснюються самими платниками або іншими суб'єктами й у загальному розумінні не можуть розглядатися як адміністрування [11, с. 234]. Тому платників податків (фізичних чи юридичних осіб), які є суб'єктами податкових правовідносин, не можна вважати суб'єктами адміністрування податків.

Виходячи з вищевикладеного, можна запропонувати такі **висновки**:

1. Суб'єктами адміністрування податків є лише органи, уповноважені здійснювати адміністрування (контролюючі органи та органи стягнення) податків, котрі входять до структури центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної податкової політики. Інші фізичні чи юридичні особи (банки, податкові агенти, суб'єкти інформаційних відносин, збирачі податків і зборів тощо) є особами, які сприяють адмініструванню податків і належать до елементів зовнішнього середовища системи адміністрування податків, оскільки не виконують прямих функцій з адміністрування, а лише опосередковано вступають у відносини у процесі адміністрування податків та беруть участь у забезпеченні окремих питань.

2. Платників податків (фізичних чи юридичних осіб) не можна вважати суб'єктами адміністрування податків. Хоча платники податків і належать до керованої підсистеми та є елементом системи адміністрування податків, однак прямого і безпосереднього управлінського впливу на них як суб'єктів господарювання контролюючими органами не здійснюється (за винятком окремих випадків порушення податкового законодавства). Тому вони є самостійними і незалежними від системи адміністрування податків суб'єктами податкових правовідносин.

3. Під об'єктом адміністрування податків запропоновано розуміти діяльність платників податку щодо виконання ними податкових зобов'язань. Тому об'єктом адміністрування податків можуть бути не всі дії платників податків, а лише ті, що безпосередньо вказують на управлінський вплив на них як суб'єктів господарювання та ґрунтуються на вертикальному чи горизонтальному підпорядкуванні.

4. Місце територіальних органів ДФС України в системі суб'єктів адміністрування податків обумовлено завданнями та функціями, які покладаються на ці органи у сфері оподаткування, а головною метою діяльності вказаних органів має стати постійне удосконалення організаційно-правових форм взаємодії з платниками податків та налагодження з ними партнерських відносин.

5. Апарат ДФС України, будучи керуючим суб'єктом адміністрування податків, здійснює методологічну функцію та забезпечує контроль за діяльністю територіальних органів ДФС України, котрі є керованим суб'єктом адміністрування податків. Основне навантаження щодо здійснення управління процесом адміністрування на місцях покладене на ДПП Головного управління ДФС.

Перспективною у подальшому є наукова розробка питань, пов'язаних з визначенням шляхів удосконалення діяльності територіальних органів ДФС України щодо адміністрування податків за конкретними напрямами.

Список використаних джерел: 1. Проскура К. П. Методологические принципы налогового администрирования / К. П. Проскура, О. М. Капустян // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 10 (136). – С. 195–202. 2. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації / К. П. Проскура. – Київ : Емкон, 2014. – 376 с. 3. Про утворення Державної фіскальної служби : постанова Кабінету Міністрів України від 21 трав. 2014 р. № 160 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-p>. 4. Про Державну фіскальну службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 21 трав. 2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-p>. 5. Структура // Державна фіскальна служба України : офіц. сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura/>. – Назва з верху екрана. 6. Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України : постанова Кабінету Міністрів України від 6 серп. 2014 р. № 311 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/311-2014-p>. 7. Деякі питання затвердження граничної чисельності працівників апарату та територіальних органів центральних органів виконавчої влади, інших державних органів : постанова Кабінету Міністрів України від 5 квіт. 2014 р. № 85 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/85-2014-p/para13#n13>. 8. Волощук Р. Є. Система адміністрування податків: сутність та структура [Електронний ресурс] / Р. Є. Волощук // Економічний вісник університету. – 2011. – Вип. 17/2. – С. 241–246. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrm/Soc_Gum/Evu/2011_17_2/Voloshchuk.pdf. 9. Податковий кодекс України : закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. **10.** Про Положення про Міністерство фінансів України : указ Президента України від 8 квіт. 2011 р. № 446/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>. **11.** Планування та адміністрування податкових надходжень як складова соціально-економічного розвитку регіону : монографія / за ред. Давидова Г. М., Любченко О. М. – Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2007. – 374 с. **12.** Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2008. – 360 с. **13.** Парыгина В. А. Налоговое право : учебник / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. – 3-е изд., перераб. и доп. – М : МПСИ ; Воронеж : МОДЭК, 2011. – 576 с. **14.** Титов А. С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14 / Титов Алексей Сергеевич. – М., 2007. – 580 с.

Надійшла до редколегії 07.08.2015



Теремецкий В. И., Цвириук Д. В. Территориальные органы Государственной фискальной службы Украины как субъекта администрирования налогов

Рассмотрена структура территориальных органов Государственной фискальной службы Украины, их функции и задачи. Выяснено, что администрирование налогов, с одной стороны, является элементом системы государственного управления, а с другой, – налоговой системы. Подчёркнута важность построения системы территориальных органов ГФС Украины с минимальным количеством структурных подразделений, наделённых чётко определёнными функциями и лишённых дублирующих полномочий.

Ключевые слова: налоги, администрирование налогов, налогоплательщики, территориальные органы, Государственная фискальная служба Украины.

Teremetskiy V. I., Tsviriuk D. V. Regional agencies of the State Fiscal Service of Ukraine as subjects of tax administration

The structure of regional agencies of the State Fiscal Service of Ukraine, their functions, tasks are studied; and their place in the system of subjects of tax administration is clarified. It is found out that the tax administration on the one hand, is an element of state administration system, and on the other – the tax system. The importance of building a system of regional agencies of the State Fiscal Service of Ukraine with a minimum number of structural units endowed with clearly defined functions and deprived of duplicate powers is emphasized.

The methodological basis of the thesis is a set of general, special and legal methods of scientific cognition, which allowed to characterize the authorities of regional agencies of the State Fiscal Service of Ukraine as subjects of tax administration, and to determine theoretical and methodological principles of tax administration in Ukraine by the stated subjects.

The article's objective is characteristics of the main functions, tasks and powers of regional agencies of the State Fiscal Service of Ukraine and definition of their place in the system of subjects of tax administration in Ukraine.

It is emphasized that the place of regional agencies of the State Fiscal Service of Ukraine in the system of subjects of tax administration is due to the tasks and functions

that rely on these agencies in the field of taxation, and the main purpose of these agencies' activity should be continuous improvement of organizational and legal forms of interaction with taxpayers and establishment of partnership with them.

It is proved that the subjects of tax administration are only the agencies authorized to accomplish tax administration, which are the part of the structure of central executive body that ensures the formation and implementation of state tax policy. Other individuals or legal entities are persons who facilitate tax administration, since they do not carry out direct functions of administration, but only indirectly come into a relationship in the tax administration process and take part in ensuring certain issues.

Keywords: taxes, tax administration, taxpayers, regional agencies, State Fiscal Service of Ukraine.

