

УДК 351.713

DOI <https://doi.org/10.32837/chern.v0i1.51>**А. В. Марущак**

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права

Чернівецького юридичного інституту

Національного університету «Одеська юридична академія»

orcid.org/0000-0002-4611-4906**ТЕОРЕТИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ПОВНОВАЖЕНЬ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

У статті досліджуються науково-правові характеристики Державної фіскальної служби України та здійснений теоретико-правовий аналіз її функцій та повноважень. Доведено, що Державна фіскальна служба є органом публічного адміністрування, яке вона здійснює у сфері фінансів. Досліджені нормативно-правові акти, що регламентують діяльність Державної фіскальної служби, та розглянуто основні наукові концепції її діяльності. Доведено, що повноваженням ДФС притаманна ознака дискреційності. Обґрунтовано, що з-поміж повноважень ДФС можна виділити контрольні, експертно-аналітичні, превентивні, правопоновлюючі. Своєю чергою контрольні повноваження можна класифікувати залежно від сфери здійснення контролю: повноваження у сфері податкового контролю, бюджетного контролю та митного контролю. До функцій ДФС віднесено контрольну, експертно-аналітичну, прогностичну, превентивну та функцію фіскального адміністрування. Державна фіскальна служба України відіграє значну роль у реалізації державної політики у кількох сферах. Зокрема, це стосується і сфери публічного адміністрування. Державна фіскальна служба України є органом публічного адміністрування, який здійснює свою діяльність за допомогою своїх територіальних органів та спеціалізованих департаментів. Публічне адміністрування нею здійснюється у сфері фінансів. За допомогою повноважень Державної фіскальної служби України здійснюється управління, що забезпечує реалізацію державної політики у сфері фінансів. Дослідження сфер діяльності, завдань, функцій та повноважень Державної фіскальної служби України є досить актуальним, оскільки протягом останніх років Україна прагне відповідати сучасним змінам, що відбуваються у світовій спільноті, і проводить реформи у власній владній та правовій сферах. Завдяки таким реформам Державна фіскальна служба України і була утворена. Публічне адміністрування у сфері фінансів здійснюється за допомогою системи державних органів, які є суб'єктами публічного адміністрування. До них можна віднести Державну казначейську службу України, Міністерство фінансів України, Державну податкову службу України, Державну службу фінансового моніторингу України, Державну фіскальну службу тощо.

Ключові слова: державне управління, Державна фіскальна служба України, повноваження Державної фіскальної служби України, функції Державної фіскальної служби України, виконавчий орган, державна податкова політика, дискреційні повноваження.

Marushak A. V. THEORETICAL FEATURES OF THE POWERS OF THE STATE FISCAL SERVICE OF UKRAINE

The article examines the scientific and legal characteristics of the State Fiscal Service of Ukraine and the theoretical analysis of its functions and powers. It is proved that the State Fiscal Service is a body of public administration, which it carries out in the field of finance. The normative-legal acts regulating the activity of the State Fiscal Service are studied and the basic scientific concepts of its activity are considered. It is proved that the powers of the SFS have a sign of discretion. It is substantiated that among the powers of the SFS can be distinguished control, expert-analytical, preventive, renewal. In turn, control powers can be classified depending on the scope of control: powers in the field of tax control, budget control and customs control. The functions of the SFS include control, expert-analytical, prognostic, preventive and the function of fiscal administration. The State Fiscal Service of Ukraine plays a significant role in the implementation of state policy in several areas. In particular, this applies to the field of public administration. The State Fiscal Service of Ukraine is a body of public administration, which carries out its activities with the help of its territorial bodies in specialized departments. It is publicly administered in the field of finance. With the help of the powers of the State Fiscal Service of Ukraine, management is carried out, which ensures the implementation of state policy in the field of finance. The study of the spheres of activity, tasks, functions and powers of the State Fiscal Service of Ukraine is quite relevant, as in recent years Ukraine seeks to respond to modern changes in the world community and carries out reforms in its own power and legal spheres. Thanks to such reforms, the State Fiscal Service of Ukraine was established. Public administration in the field of finance is carried out through a system of state bodies that are subjects of public administration. These include the State Treasury Service of Ukraine, the Ministry of Finance of Ukraine, the State Tax Service of Ukraine, the State Financial Monitoring Service of Ukraine, etc., the State Fiscal Service.

Key words: public administration, State Fiscal Service of Ukraine, powers of the State Fiscal Service of Ukraine, functions of the State Fiscal Service of Ukraine, executive body, state tax policy, discretionary powers.

Публічне адміністрування як спосіб реалізації державної політики є тією діяльністю, що здійснюється у багатьох сферах. Це допомагає зосереджуватись на плануванні, організації, спрямуванні, координації та контролю дій цілої низки об'єктів адміністрування. У такому контексті абсолютно логічним є і розповсюдження

своєї діяльності суб'єктами публічного адміністрування на сферу фінансів. Це дозволяє підвищити державні доходи, справедливо розподілити державні кошти та ресурси. Публічне адміністрування у сфері фінансів передбачає усі види діяльності, що пов'язані із фінансами та оподаткуванням. Йдеться і про облік та аудит, нагляд за розподілом

фінансів, управління боргами та інвестиціями, стягнення та виплату коштів. Тобто метою публічного адміністрування є здійснення усіх тих заходів та фінансових операцій, що дозволять безперервно та ефективно використовувати бюджетні кошти. Його здійснення відбувається за допомогою низки державних органів, одним із яких є Державна фіскальна служба.

Досягнення завдань ДФС, зазначених у законодавстві, відбувається за допомогою відповідних повноважень. Повноваження Державної фіскальної служби чітко регламентуються Положенням про Державну фіскальну службу, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. Їх перелік є вкрай широким і налічує більш ніж 90 повноважень.

Щодо правової природи та суті повноважень ДФС, багато науковців схилиються до думки, що останні потрібно віднести до дискреційних.

Слід зазначити, що термін «дискреція» зазвичай використовують у значенні розсуду. Семантичний і етимологічний аналізи понять «дискреція», «розсуд» свідчать про їх подібність, а у перекладах з різних мов вони мають такі значення: розсуд, свобода дій, вільний вибір, право розсуду, дискреційне право, розсудливість, обережність, надані на власний розсуд, що діють за власним розсудом, дискреційні [9].

Існування дискреції у правовій системі зумовлено низкою об'єктивних факторів, серед яких: об'єктивна неможливість регулювання загальною нормою всіх індивідуальних правовідносин; існування оціночних понять, диспозитивних, імперативних норм права, що містять відносно визначені або альтернативні санкції; наявність відкритих правових переліків, прогалин у праві, колізій законодавства [1].

Наявність дискреційних повноважень у ДФС є очевидним фактом, який не може піддаватись критиці. Деякі вчені наполягають на негативних наслідках наявної дискреції, оскільки вона надає можливість не завжди об'єктивно здійснювати свою діяльність.

Звичайно, ідеальною була б ситуація, коли кожні відносини, що виникають під час здійснення діяльності у органах влади, мали своє чітке закріплення у нормативно-правових актах, тобто наявні норми могли детально регламентувати будь-яку обставину, що може виникнути. Та на практиці завжди будуть виникати ситуації, які не мають чіткого та детального правового регулювання. Саме тому законодавець, створюючи нормативно-правові акти, завжди залишає місце дискреції.

Вважаємо її необхідною у діяльності уряду в умовах сучасності, оскільки жодна система повноважень, наскільки б деталізованою вона не була у законодавчих актах, не може передбачити

усіх можливих обставин, що можуть виникнути у майбутньому. Водночас варто наголосити, що там, де законом встановлений один варіант рішення, дискреції немає місця.

Деякі науковці називають дискреційними повноваженнями право органу державного управління приймати владні рішення на власний розсуд. Вони є елементом компетенції і їх використання лише зміцнює законність [10, с. 78].

Під дискреційними повноваженнями розуміють повноваження, які надають адміністративному органу певний ступінь свободи під час прийняття рішення. Тобто надають змогу органу вибрати одне рішення, що буде найбільш прийнятним серед декількох наявних.

Рекомендація Комітету Міністрів Ради Європи № R(80)2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень, прийнятої Комітетом Міністрів 11.03.1980 р., дискреційні повноваження розглядає як повноваження, які адміністративний орган, приймаючи рішення, може здійснювати з певною свободою розсуду, тобто коли такий орган може обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за цих обставин.

Погоджуємось із С.І. Федчуком, який відносить до дискреційних повноважень фіскальних органів такі:

- ті, що надають можливість на власний розсуд оцінювати юридичний факт та обирати одну із декількох встановлених у нормативно-правовому акті форм реагування на цей факт;
- ті, що надають можливість посадовій особі фіскального органу на власний розсуд обирати міру публічно-правового впливу щодо фізичних та юридичних осіб-платників податків, його вид, розмір, спосіб реалізації;
- ті, що уповноважують посадову особу фіскального органу на власний розсуд визначати строки й спосіб виконання управлінського рішення [11, с. 59].

Продовжуючи досліджувати природу та сутність повноважень ДФС, варто обов'язково згадати про їх пряме відношення до контролю, адже він завжди використовується в державному управлінні і є однією з основних ознак останнього.

Контрольних повноважень у ДФС надзвичайно багато, серед них:

- контроль за своєчасністю подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів;
- контроль за дотриманням податкового і митного законодавства;
- контроль за проведенням роботи з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу;

– контроль за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності і громадянами встановленого законодавством порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України;

– тощо [7].

Заслугує уваги твердження, що контроль – це форма своєрідного зв'язку, що дає змогу встановити, наскільки точно дотримуються завдані системі параметри. За його допомогою вирішуються такі управлінські завдання: забезпечення неухильного виконання законів і нормативних актів, що регламентують діяльність державних органів та інших об'єктів управління; досягнення своєрідності і якості виконання прийнятих рішень; підвищення виконавської дисципліни, відповідальності за доручену справу; своєчасне прийняття заходів щодо усунення виявлених у процесі контролю недоліків; виявлення передового досвіду і впровадження його у практику роботи; сприяння правильному підбору та розстановці кадрів, своєчасне запобігання їхнім помилкам; здійснення необхідної допомоги підпорядкованим апаратам і працівникам [2, с. 96].

Контроль являє собою силу впливати на поведінку людей або хід подій. Справжній сенс контролю полягає у забезпеченні функціонування органів за встановленими напрямками чи процесами.

Кожний орган має певні цілі і повноваження, які він реалізовує. Але в реальній ситуації з'являються перешкоди, які перешкоджають досягненню цілей. Щоб зупинити та попередити такий хід речей, потрібен механізм, який допоможе не призвести до небажаного результату.

Передусім варто наголосити, що реалізація усіх контрольних повноважень ДФС є проявом державного фінансового контролю.

Державний фінансовий контроль є синтезом різновидів фінансового контролю, що здійснюються відповідними суб'єктами державного фінансового контролю для досягнення цілей і забезпечення життєвих інтересів, визначених державою. Він полягає в установленні фактичного стану справ та дотриманні вимог чинного законодавства об'єктом контролю щодо законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження предмета контролю, тобто активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії держави [12].

Відповідно до чинного законодавства України державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі [8].

Здійснення державного фінансового контролю за допомогою реалізації повноважень ДФС відбувається у різних напрямках. Тому і самі повноваження можна поділити відповідно до такої підста-ви класифікації.

Передусім йдеться про податковий контроль. Він, як вид державного фінансового контролю, полягає насамперед у постійному виявленні й вилученні з бюджетної системи недоїмок із податків і зборів, а також у запобіганні здійсненню порушень податкового законодавства [5].

Відповідно до законодавства України податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [6].

До повноважень ДФС, що здійснюються у сфері податкового контролю, можна віднести: контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства; контроль за проведенням роботи з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску; ініціювання застосування до платників податків та платників єдиного внеску судових процедур банкрутства; 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.

Наступний вид державного фінансового контролю, який здійснюється за допомогою повноважень ДФС, – митний. Він виконує цілий ряд важливих для забезпечення фінансової та митної безпеки функцій.

Відповідно до Митного кодексу України митний контроль – сукупність заходів, що здійснюються з метою забезпечення додержання норм Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку [4].

До повноважень, що здійснюються ДФС у сфері митного контролю, можна віднести такі: здійснення контролю за дотриманням митного законодавства; здійснення контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності

і громадянами устновленого законодавством порядку переміщення товарів, транспортних засобів через митний кордон України; здійснення контролю за правильністю визначення митної вартості товарів відповідно до закону, а також за правильністю визначення країни походження та класифікації згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД) товарів, що переміщуються через митний кордон України; забезпечення застосування митних режимів, здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, поміщених у відповідні митні режими; контроль за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності законодавства з питань державного контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання в межах повноважень, передбачених законом; застосування та контроль процедур використання гарантій забезпечення сплати митних платежів; контроль за повнотою та правильністю виконання митних формальностей тощо [7].

Наступною сферою, у якій ДФС реалізує свої повноваження, є бюджетний контроль, тобто контроль за надходженням до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів. Про вагомий внесок у здійснення бюджетного контролю свідчить і те, що ДФС є одним із провідних державних органів, що провадить свою діяльність із наповнення державного бюджету. Водночас варто зазначити, що це відбувається за рахунок двох висвітлених вище сфер державного фінансового контролю – митної та податкової.

На реалізацію покладених на ДФС завдань у сфері бюджетного контролю використовуються такі повноваження: здійснення контролю за дотриманням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету; контроль за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість тощо.

Аналіз п. 4 Положення про Державну фіскальну службу України дозволяє нам зробити висновок, що сферою контролю вони не обмежуються. Враховуючи це, вважаємо за доцільне виділити інші види повноважень залежно від сфер їх здійснення та завдань, задля досягнення яких і відбувається їх реалізація.

Так, велике коло повноважень ДФС спрямовує задля оцінки наявного стану речей у сферах реалізації державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері

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

Саме тому можна виокремити в окрему групу експертно-аналітичні повноваження ДФС. До них відносимо: узагальнення практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС; розробку пропозицій щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств; розробку проєктів законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності ДФС; розробку форм податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів; підготовка пропозицій щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки; провадить дослідження й експертну діяльність у податковій та митній сферах; аналіз та управління ризиками з метою визначення форм і обсягів митного та податкового контролю; взаємодія та обмін інформацією з органами державної влади, державними органами іноземних держав, міжнародними організаціями; аналіз та узагальнення інформації про порушення законодавства у сфері митної справи, за результатами вживає заходів, спрямованих на запобігання таким порушенням; подача Мінфіну на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки пропозиції щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів державного бюджету для складення проєкту закону про Державний бюджет України на відповідний рік тощо.

Наступна група це повноваження, що здійснюються у сфері попередження та запобігання правопорушенням. До них можна віднести: виявлення причин та умов, що призвели до вчинення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах; вжиття заходів для їх усунення; отримання і реєстрація заяв, повідомлень та іншої інформації про кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері, прийняття щодо них передбачених законом рішень; виявлення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, а також встановлення місцезнаходження платників податків, опитування їх засновників, посадових осіб; вжиття заходів до захисту прав інтелектуальної власності у процесі зовнішньоекономічної діяльності, недопущення переміщення через митний кордон України контрафактних товарів; запобігання та протидія контрабанді та порушенню митних правил на митній території України тощо.

Ще одна група повноважень ДФС, яку можна виділити, це санкціонуючі повноваження. До них варто віднести: застосування санкцій за несвоєчасність подання звітності, встановленої законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на ДФС; проведення роботи із стягнення заборгованості із суб'єктів господарювання за кредитами та позиками, залученими державою або під державні гарантії; здійснення погашення податкового боргу платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску; здійснення застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску.

Функції Державної фіскальної служби законодавець чітко не встановлює. У науковій доктрині щодо співвідношення понять «завдання» та «функція» часто доходять висновку, що вони є тотожними. Під завданням доцільно розуміти процес виконання всього, реалізація чого забезпечується ним чи повинна забезпечуватися. Тоді як функція – це залежність між завданнями та компетенцією як правовою категорією [3]. Цей підхід видається таким, що не повністю характеризує сутність та зміст таких категорій, як «функція» та «повноваження». Погоджуємось із думкою, що співвідношення такого роду понять як єдине ціле або ж однотипне соціально-правове явище дещо розмиває межі їх сприйняття саме в практичному аспекті діяльності окремо взятих органів державної влади за різними напрямками [13, с. 79].

Аналізуючи завдання ДФС та її повноваження, регламентовані у законодавстві, можна виділити і її функції. Якщо брати за основу підхід, відповідно до якого функція – це напрям діяльності, а напрям діяльності своєю чергою утворюється за допомогою сукупності певних повноважень, то можна визначити, що ДФС притаманні такі функції, як контрольна, експертно-аналітична, превентивна, правопоновлююча.

Діяльність Державної фіскальної служби України регламентується відповідним положенням, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України, де чітко вказані її завдання та повноваження. Щодо останніх варто сказати, що їм властива ознака дискреційності, тобто можливість на власний розсуд оцінювати юридичний факт та обирати одну із декількох встановлених у нормативно-правовому акті форм реагування

на цей факт. Повноваження фіскальної служби можна розділити відповідно до сфери їх здійснення. Насамперед це контрольні повноваження, що здійснюються у сфері державного фінансового контролю – податкового, митного, бюджетного. Їх кількість чи не найбільша з-поміж інших повноважень фіскальної служби, що закріплені у законодавстві. Іншу групу становлять експертно-аналітичні повноваження. Наступні – попередження та запобігання правопорушень. Ще одна група – повноваження, що надають можливість Державній фіскальній службі застосовувати санкції.

Література

1. Бойко Д.В. Законность и усмотрение в правоприменительной деятельности : дис. ... к. ю. н. : спец. 12.00.01 / Волгоград, 2011. 221 с.
2. Ботьбіт Ю.Л. Державна фіскальна служба України як об'єкт державного контролю. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2014. Вип. 29(2.3). С. 94–97.
3. Драго Р. Административная наука. / пер. с франц. Л. Энтина под ред. и послесл. Б.М. Лазарева. Москва : Прогресс, 1982. 245 с.
4. Митний кодекс України : Кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44-45, № 46-47, № 48, ст. 552.
5. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. Санкт-Петербург : Питер, 2002. 150 с.
6. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112.
7. Про державну фіскальну службу: Постанова Кабінету Міністрів України; Положення від 21.05.2014 № 236.
8. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 13. Ст.110.
9. Русско-английский словарь / под общим руководством проф. А.И. Смирницкого. Москва : Рус. яз, 2001. 768 с.
10. Селюков Ф., Ремнев В.И. Социалистическая законность в государственном управлении. *Социалистическая законность*. Москва : Известия, 1980, № 5. С. 78–79.
11. Федчук С.І. Проблеми визначення дискреційних повноважень органів державної фіскальної служби України. Трансформація фіскальної політики України в умовах Євроінтеграції : зб. наук. праць за матеріалами IX науково-практичної інтернет-конференції. Ірпінь, 2017. С. 58–60.
12. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. Харків : ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2013. 549 с.
13. Чорна А.М. До проблеми співвідношення понять «завдання» та «функції» Державної фіскальної служби України. *Право і Безпека*. 2015. № 2. С. 75–80.