

Висновки. Для оперативного відслідковування податкових ризиків і ухвалення управлінських рішень з їх оптимізації, необхідно проводити аналіз і враховувати суттєвість кожного податкового ризику, виходячи при цьому з якісних і кількісних оцінювань наслідків його можливого виникнення.

Conclusions. The operative monitoring of tax risks and managerial decision-making according to their optimization requires the analysis of each tax risk based on qualitative and quantitative evaluations of its possible consequences.

Використана література

1. Десятнюк, О.М. Стратегічні орієнтири управління податковими ризиками [Електронний ресурс] / О.М. Десятнюк // Бизнес Информ. – 2012. – № 11. – С. 248 – 251.

References

1. Desyatnyuk O.M Strategic guidelines of tax risk management (electronic resource), O.M Desyatnyuk. Business Info, 2012, no. 11, pp. 248 – 251.

Отримано 28.02.2017

УДК 336.2

Олена СИДОРОВИЧ

**Тернопільський національний економічний університет,
Тернопіль, Україна**

ПЕРЕДУМОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА ЛОГІКА ТРАНСФОРМАЦІЇ КОНТРОЛЮЮЧИХ ІНСТИТУЦІЙ З ПИТАНЬ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

***Резюме.** Становлення і розвиток України значною мірою залежить від ефективності реалізації податкової політики та обсягів фінансових ресурсів, необхідних для досягнення завдань державотворення. В Україні, ключову роль у забезпеченні здійснення податкової політики відіграють органи Державної фіскальної служби, які згідно з діючим законодавством визначено центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері оподаткування, митної справи, адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та у сфері боротьби з податковими правопорушеннями.*

Однак, реформування фіскальних органів України на сьогодні не є завершеним процесом, що зумовлюється пріоритетами оптимізації податкових і соціальних платежів, формування служби фінансових розслідувань, спрощення технологій і процедур адміністрування податків, вдосконалення системи управління ризиками та реорганізації податкових інспекцій і митниць на територіальному рівні, й потребує детальнішого аналізу.

***Ключові слова:** фіскальні органи, Державна фіскальна служба України, органи контролю, інституції оподаткування, Служба фінансових розслідувань, адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, протидія податковим правопорушенням.*

Olena SYDOROVYCH

Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine

FUNCTIONALITY BACKGROUNDS AND LOGICS OF TRANSFORMATION OF CONTROLLING TAX INSTITUTIONS IN UKRAINE

***Summary.** The article examines the key definitions of controlling tax institutions in Ukraine: control, tax and customs, the role and place of fiscal control; revealed discrepancies between tax and customs legislation,*

outlines ways to improve. It is substantiated that the formation and development of Ukraine to a large extent depend on the effectiveness of the implementation of the tax policy and the amount of financial resources, which are necessary to achieve the objectives of state formation. In Ukraine, the bodies of the State fiscal service, which, in accordance with the current legislation, are designated by the central executive body. They implement state policy in the field of taxation, customs, administration of a single contribution to the compulsory state social insurance, play a key role in ensuring the implementation of tax policy, in the field of combating tax offenses. However, the reform of the fiscal authorities of Ukraine has not yet been completed, due to the priorities of optimizing tax and social payments, the creation of a financial investigation service, simplification of tax administration procedures, improvement of the risk management system and the reorganization of tax control bodies and customs at the territorial level. All these questions need more detailed analysis. The author considers that tax control should prevent tax offences, and only then any structural modernization of the fiscal authorities will be successful.

Key words: *fiscal authorities, State fiscal service of Ukraine, control bodies, tax institutions, Financial Intelligence Service, administration of a single contribution to compulsory state social insurance, counteraction of a tax offense.*

Постановка проблеми. Вибір та побудова ефективних взірців фіскальних інституцій є важливим завданням державотворення, досягнення якого повинно ґрунтуватися на об'єктивному оцінюванні передумов та дієвості їх функціонування у відповідності з соціально-економічними, культурними особливостями конкретної країни, а також стратегічними і тактичними цілями розвитку. В кожній країні функціонують відповідна система фіскальних органів, яким законодавчо делеговано завдання мобілізації податків і платежів до бюджету, реалізації податкового контролю, протидії фактам ухилення від оподаткування, виконання наглядових, контролюючих, сервісних та консультативних функцій. Розгляд передумов функціонування та логіки трансформації вітчизняних фіскальних інституцій визначили **мету дослідження**.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Безумовно, дослідженню засад функціонування фіскальних інституцій, ретроспективи становлення та розвитку, а також приписуваних їм засад і функціональних повноважень присвячено багато праць як вітчизняних науковців, зокрема О. Десятнюк, Г. Ісаншиної, А. Кізими, А. Крисоватого, М. Кучерявенко, О. Тимченко та ін. Однак подальші трансформаційні перетворення системи фіскальних інституцій, що мають на меті оптимізацію податкових і соціальних платежів, формування Служби фінансових розслідувань, спрощення технологій і процедур адміністрування податків, вдосконалення системи управління ризиками та реорганізації податкових інспекцій і митниць на територіальному рівні потребують детальнішого аналізу. Означені питання й зумовили **спектр завдань даного дослідження**.

Виклад основного матеріалу дослідження. У фіскальному просторі України функціонує низка фіскальних інституцій, які у відповідності з делегованими обов'язками виконують певні функції. Вони охоплюють як визначення параметрів реалізації фіскальної політики держави, її тактики і стратегії, заходів управлінського впливу щодо коригування рівня доходів і видатків, протидії та нейтралізації впливу ймовірних фіскальних ризиків і загроз, управління державними активами та борговими зобов'язаннями тощо. Виділення окремих їх різновидів, а саме інституцій оподаткування зумовлюється аналізом їх належності та підпорядкованості останніх у межах механізму управління, що відповідає певному рівню ієрархії на основі функцій органів, їх обов'язків, ролі та статусу. У світовій практиці виділяють чотири типи побудови інституційної структури органів управління оподаткування:

- *Єдине управління в складі Міністерства фінансів* (Австралія, Угорщина, Данія, Ірландія, Ісландія, Іспанія, Корея, Норвегія, Чилі) – управління процесами оподаткування здійснюється однією організаційною одиницею (структурою, управлінням, директором), розташованою в складі Міністерства фінансів (або його аналогу).

- *Множинні управління в Міністерстві фінансів* (Бельгія, Греція, Польща, Люксембург) – управління процесами оподаткування покладені на множинні організаційні одиниці, що розміщуються в структурі Міністерства фінансів і для функціонування яких необхідні відповідні інформаційні технології підтримки та людські ресурси.

- *Уніфікована напівавтономна структура* (Франція, Швейцарія, Саудівська Аравія) – функції податкового управління включно з функціями підтримки та забезпечення інформаційних технологій і людськими ресурсами покладено на уніфіковану напівавтономну структуру.

- *Уніфікована напівавтономна структура з суспільним наглядом* (Великобританія, США, Канада, Аргентина, Мексика, Болгарія) – функції податкового адміністрування здійснюється уніфікованим напівавтономним управлінням, що контролюється представниками суспільства.

В більшості країн світу податкові інституції створені у вигляді уніфікованих напівавтономних структур, яким делеговані функції управління процесами оподаткування, в тому числі й митного. Різниця у моделі організації зводиться до відмінностей у політико-правовому базисі держави, системі забезпечення та надання суспільних благ і послуг, специфіці історичного розвитку інститутів оподаткування. На основі цих особливостей кожною державою формується власна структура податкових органів з характерною «самобутньою» специфікою й характером делегованих повноважень.

Аналіз хронології побудови вітчизняних фіскальних інституцій засвідчує чітке стратегічне прагнення їх прискореного розвитку з метою досягнення параметрів та ефектів функціонування аналогових структур економічно розвинених країн авангарду, що спроможні в умовах зростаючих глобалізаційних викликів і загроз забезпечувати реалізацію окреслених цілей розвитку держави. При цьому, в історії становлення податкових органів України виділяють кілька етапів, а саме:

- *перший етап* (1990 – 1996) – створення Державної податкової служби в складі Міністерства фінансів. На цьому етапі були визначені правовий статус, функції та повноваження діяльності структурних підрозділів, які включали Головну податкову інспекцію України та місцеві податкові інспекції;

- *другий етап* (1996 – 2000) – формування Державної податкової адміністрації як самостійного органу виконавчої влади на основі положень Указу Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних адміністрацій (1996), згідно з яким податкові органи отримали статус органу виконавчої влади зі спеціальними повноваженнями;

- *третій етап* (2000 – 2010 рр.) – модернізація та реорганізація податкової служби за зразком європейських моделей, що був започаткований запровадженням Програми модернізації державної податкової служби. В ході реалізації цієї програми було:

1) утворено Департамент розвитку та модернізації Державної податкової служби (2000); Інформаційно-довідковий Департамент ДПС (2007), мета якого полягала в покращенні обслуговування платників податків, прискорення використання сучасних інформаційних технологій та формування єдиної бази податкових знань;

2) укладено Угоду між Україною і Міжнародним банком реконструкції та розвитку про виділення позики в розмірі 40 млн. дол. США на втілення в практику широкомасштабного проекту «Модернізації державної податкової служби»;

3) з метою формування партнерських відносин між податковими органами та платниками податків у 2002 році у структурі ДПС створено Громадську колегію;

4) в цілях усунення дублювання повноважень центральних органів виконавчої влади, зменшення кількості управлінського апарату та підвищення ефективності функціонування у 2010 році на основі положень Указу Президента України «Про оптимізацію системи органів виконавчої влади» Державну податкову адміністрацію було трансформовано в Державну податкову службу, основний статус якої з 2012 року визначався як служба сервісного типу;

- *четвертий етап* (2012 – 2014) – об'єднання Податкової та Митної служб у складі Міністерства доходів і зборів, якому передано функції адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- *п'ятий етап* (2014 – донині) – утворення Державної фіскальної служби України на основі постанови кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. №236 «Про Державну фіскальну службу України». Згідно з положенням «Про державну фіскальну службу України», вона є «центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску» [1].

В Україні відповідно до законів України від 04 липня 2013 року №404-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» та «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» № 406-VII (далі – Закон № 406) запроваджено процедуру адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування органами ДФС України (у 2013 – Міністерства доходів і зборів) [2].

Слід відзначити, що трансформації в системі акумуляції соціальних платежів стали характерною ознакою функціонування фіскальних інституцій в сучасних умовах, втілюючи дві цивілізаційні тенденції реформування системи мобілізації соціальних платежів: перша, згідно з якою відбувається передавання делегованих повноважень щодо акумуляції, крім податків і податкових платежів також соціальних внесків відповідним податковим структурам; друга характеризує поєднання інформаційних баз, систем оцінювання ризику чи раціоналізації діяльності функціональних процедур автономних фіскальних інституцій у складі як податкових органів, так і органів мобілізації соціальних платежів.

Основні переваги об'єднання функцій щодо мобілізації податкових і соціальних платежів у структурі єдиного фіскального органу полягають у можливості: 1) ідентифікації й реєстрації платників податків та соціальних внесків шляхом надання єдиного реєстраційного номера; 2) формування систем накопичення інформації від роботодавців та samozайнятих осіб про базові елементи доходу; 3) мінімізації витрат часу та зусиль для роботодавців й утримувачів податків і соціальних внесків щодо сплати відповідних коштів на уніфіковані рахунки банківських установ; 4) підвищення ефективності контролю за податкоплатниками та платниками соціальних внесків як не зареєстрованих, так і таких, що приховують або уникають сплати обов'язкових платежів; 5) доступу та перевірки точності поданої інформації на основі ризико-орієнтованої системи податкового аудиту; 6) сприяння підвищенню ефективності використання ресурсів (людських, фінансових, інформаційних, адміністративних); 7) зниження вартості адміністративних послуг та витрат на адміністрування податків і соціальних платежів тощо.

Як наслідок, у ряді країн світу, в тому числі і розвинених, серед перспективних пріоритетів розвитку фіскальних інституцій визначено синхронізацію системи збору

податкових та соціальних платежів. У цьому контексті Міністерством фінансів України ініційовано прийняття змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо уніфікації подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб та військового збору. Згідно з проектом закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо подання єдиної звітності з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і податку на доходи фізичних осіб» передбачається:

1) спрощення ведення бізнесу та покращення ефективності роботи контролюючих органів за рахунок створення єдиного уніфікованого документа шляхом об'єднання окремих видів звітності;

2) спрощення подання звітності з єдиного внеску для фізичних осіб – підприємців, фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, та фізичних осіб-платників єдиного податку в частині подання відомостей про нарахування, обчислення і сплату єдиного внеску з доходів від підприємницької діяльності або провадження незалежної професійної діяльності у складі річної декларації про майновий стан і доходи;

3) зменшення паперового документообігу та припинення виконання банківськими установами невласливих їм функцій [2].

Вітчизняний теоретик О. Тимченко, визначаючи перспективність уніфікації звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, виділяє такі ознаки:

- спільність процедур справляння й адміністрування податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- ідентичність суб'єкта сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- наявність спільної бази для уніфікації звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку «збігу» бази нарахування в частині заробітної плати, винагород за цивільно-правовими договорами та доходів фізичних осіб-суб'єктів підприємництва [3, С. 105 – 107].

Погоджуючись з вищезначеними міркуваннями, відзначимо, що з метою усунення дублювання функцій щодо порядку обліку, перевірки стану розрахунків платників податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування доцільною є оптимізація повноважень органів ДФС України та Пенсійного фонду. Таким чином, з метою оптимізації матеріальних, інформаційних, технічних та людських ресурсів доцільним буде передавання функції ведення обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування функціональним підрозділам ДФС України, надавши при цьому право доступу до нього органам соціального страхування.

Повертаючись до питань хронології розвитку вітчизняних фіскальних органів, зазначимо, що не дивлячись на зовнішню схожість інституційної структури органів управління оподаткуванням, які функціонували у вигляді Державної податкової служби України та Державної митної служби України, Міністерства доходів і зборів, Державної фіскальної служби, вважаємо, що вона не може бути віднесена до жодних з існуючих у світовій практиці типів. Зокрема, завдання функціонування Міністерства доходів і зборів України, яке проіснувало з 24 грудня 2012 року до 1 березня 2014 року та було правонаступницею Державної податкової та митної служби України, на відміну від попередніх утворень зводились, хоч і декларативно, не до контролю, а до надання «сервісних» послуг підприємствам, суб'єктам бізнесу та платникам податків – фізичним особам.

Слід зауважити, що інтеграція податкової та митної служб в єдиний орган, будучи проведеною в рекордний 6-місячний термін (попри те, що на аналогічні процеси таким країнам, як Канада та Великобританія, знадобилося 6 років) значно позначилася і на скороченні працівників (апарату – на 10,4% та територіальних органів – на 10 відсотків) зі встановленою граничною чисельністю 2186 чоловік апарату та 56640 працівників територіальних органів. Основна мета, що полягала в реалізації державної податкової та митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску видозмінила і структуру фіскальної служби на локальному рівні.

Організаційні та структурні перетворення здійснюють визначальний вплив на параметри та ефективність функціонування інституцій оподаткування. Чи не найбільше ця група передумов торкнулася системи та організації діяльності вітчизняних митних органів, реорганізація яких, володіючи постійноперманентним характером зумовлювалася пріоритетами досягнення загальноєвропейських стандартів функціонування фіскальних інституцій.

Ми погоджуємося з науковцями [4, С. 7; 5, С. 9–12], які, розглядаючи хронологію функціонування митних органів України, виділяють позитивний характер змін у структурі підпорядкування, внутрішньої організації та адаптації стандартів діяльності до вимог ВМО впродовж 1991 – 2012 років. Однак сукупність заходів реформування митних органів, що мали місце після введення в дію Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24 грудня 2012 року № 726 і в подальших роках кардинально змінили параметри функціонування та підпорядкування центральних і територіальних митних органів, спровокували практичну ліквідацію низки підрозділів, зокрема правової роботи і протидії корупції, здійснення пост-аудиту, зумовили постійну ротацію кадрового складу.

Відзначимо, що у світі існує доволі широкий модельний ряд побудови податкових інституцій, у тому числі тих, які поєднують у собі податкові та митні функції. Україні, яка досі перебуває на стадії об'єднання податкової та митних служб, визначення спектру завдань, обов'язків і повноважень функціональних підрозділів, безумовно є корисним досвід побудови інтегрованих моделей податкових органів, що існують у світі: зокрема Агентства доходів Канади, Королівської податкової та митної служби Великої Британії, Податково-митного департаменту Естонії, Служби державних доходів Латвії, Національної податкової і митної адміністрації Угорщини та ін.

Орієнтація на модель побудови фіскальних органів Великобританії на практиці продемонструвала відсутність чітких стратегічних і тактичних заходів реформування, що спровокувало розбалансування системи митного регулювання, ослаблення правоохоронних функцій митних органів, а також експортного контролю, захисту інтелектуальної власності, і, як наслідок, – низьку ефективність функціонування митних інституцій. У результаті, впродовж 2015 – 2016 років і I кварталу 2017 року «органами ДФС України не забезпечено створення дієвої та ефективної системи контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності вимог законодавства України з питань державної митної справи під час ввезення товарів на митну територію України, а також за повнотою і своєчасністю надходження до державного бюджету митних платежів» [6]. До найбільш масштабних недоліків діяльності ДФС у сфері митної справи віднесено такі:

- невиконання індикативних показників надходжень до державного бюджету: у 2015 році – з податку на додану вартість та у I кварталі 2017 року – з акцизного податку,

внаслідок чого недонадходження до державного бюджету за цими податками становили 301,6 млн. гривень;

- відсутність належної взаємодії між органами ДФС і правоохоронними органами, органами державної виконавчої служби, іншими державними органами, а також з митними органами інших країн світу;

- відсутність вичерпної інформації у керівництва ДФС про стан забезпечення технічними засобами митниць ДФС та недостатність уваги до матеріально-технічного й інформаційного забезпечення митних органів. Це значно впливає на якість і своєчасність надання митних послуг, створює митні ризики та посилює небезпеку ввезення або вивезення з території України заборонених і контрабандних товарів;

- неузгодженість планових і прогнозних показників надходжень до Державного бюджету України сум митних зборів між Міністерством фінансів України та ДФС України;

- неузгодженість норм Податкового і Митного кодексів України в частині посилання на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, та органи доходів і зборів, а також визначення порядку та процедур проведення перевірок і звірок органами державної фіскальної служби;

- використання ставок ввізного мита, розмір яких менший граничного рівня, встановленого Протоколом про вступ України до Світової організації торгівлі, що не сприяє захисту вітчизняних товаровиробників та збільшенню надходжень до державного бюджету митних платежів. ДФС України виявлено 1940 ставок (19,5% загальної їх кількості), що були нижчі за рівень, встановлений зобов'язаннями України перед СОТ;

- неефективність здійснюваних заходів органів ДФС щодо контролю за дотриманням суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності митних правил. Упродовж 2015 – 2016 років і I кварталу 2017 року було розглянуто понад 23 тис. справ про порушення митних правил та застосовано адміністративних стягнень у вигляді штрафів на суму понад 1244,6 млн. грн., з яких до державного бюджету надійшло 61,5 млн. гривень. Із застосованих до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності штрафів за порушення ними митних правил у загальній сумі майже 2,5 млрд. грн. до державного бюджету сплачено близько 104 млн. грн., або 4,2%;

- недостатній рівень здійснюваних заходів податкового контролю щодо суб'єктів зовнішньо-економічної діяльності при формуванні планів-графіків проведення перевірок та їх реалізації. При цьому, в середньому документальними плановими перевірками у 2015 році було охоплено 0,2% суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, у 2016 році – 0,1%, а у I кварталі 2017 року – 0,04%;

- низький рівень взаємодії між ДФС України та виконавчою службою України з питань реалізації переданого їй органам за рішеннями судів майна, конфіскованого митницями у суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які порушили вимоги законодавства з питань державної митної справи, що створювало ризики недоотримання бюджетом коштів від реалізації такого майна. Протягом 2015 – 2016 років органами державної виконавчої служби було отримано від митниць ДФС конфіскованого майна на 280 млн. грн., після реалізації частини якого до державного бюджету надійшло 35,1 млн. грн., при цьому обсяги нестач (крадіжок) конфіскованого майна, яке зберігалось в органах державної виконавчої служби, становили 50% (на суму 35,5 млн. грн.) [6].

З метою досягнення ефективних моделей функціонування фіскальних інституцій у березні 2017 року КМУ затвердив Концепцію чергового реформування Державної фіскальної служби, ключовими напрямками якої стали:

- посилення заходів ефективної протидії корупційним ризикам в органах фіскальної служби держави, оптимізація її структури та підвищення рівня матеріального забезпечення працівників;

- спрощення технологій та процедур адміністрування податків та податкових платежів шляхом скорочення витрат часу в процесі дотримання норм податкового законодавства щодо визначення та погашення податкових зобов'язань, що здійснюватиметься шляхом введення в дію повнофункціональних електронних сервісів та ІЕ систем;

- удосконалення Автоматизованої системи управління ризиками та запровадження новітніх стандартів внутрішнього аудиту в органах ДФС України.

У ході здійснення даної реформи ДФС України як єдиної юридичної особи, відповідальної за податковий напрям, передбачається ліквідація районних ДПІ як юридичних осіб, з закріпленням за ними статусу центрів обслуговування платників, що надають виключно сервісні функції. В підсумку очікується, що будуть функціонувати 25 юридичних осіб замість 186, а 500 структурних підрозділів на рівні районів будуть скасовані.

В продовження цих заходів Міністерство фінансів з 1 січня 2018 року передбачило об'єднання 27 митниць України в Міжрегіональну митницю. В основі такої реорганізації лежить приклад функціонування Енергетичної митниці зі статусом юридичної особи, що знаходиться в Києві, та 8 митних постів, відокремлених структурних підрозділів митниці по всій Україні. При цьому, відокремлені представництва митниць без статусу юридичної особи, що виконуватимуть організаційно-адміністративні функції будуть функціонувати в обласних центрах. У процесі реорганізації планується здійснити перехід від існуючої на сьогодні структури «керівництво та центральний апарат з митних питань ДФС – начальник митниці – начальник Митного поста – інспектор» до «Міжрегіональна митниця – начальник Митного поста – інспектор» [7].

Перевагами такої структури визначаються підвищення оперативності руху фінансових потоків, єдність підходів у здійсненні митного оформлення та аналіз митних ризиків, «керівність системою органів й відмова від зайвої ланки керівництва митним процесом», поділ фахівців митної справи на тих, хто виконує контролюючі функції й адміністративно-управлінський апарат, упровадження системи оплати праці на основі показників ефективності. На наше переконання, здійснення означених заходів характеризується значними загрозами, тому подальше реформування ДФС України повинно враховувати ризики, пов'язані з технічними, інформаційними, кадровими та матеріальними факторами впливу.

Відзначимо, що не дивлячись на досить тривалий досвід протидії економічній злочинності у світі досі не сформовано остаточно визнаної ефективною інституціональної моделі побудови органів протидії фіскальним правопорушенням. Тому взірці їх функціонування в різних країнах світу носять дещо відмінний характер, що пояснюється типом державного управління, характером розподілу владних повноважень органів державної влади, параметрами історичного розвитку інститутів фіскального контролю, правовим статусом та спектром делегованих повноважень органів протидії й попередження податкових злочинів.

Усю сукупність моделей побудови органів протидії економічним злочинам у країнах світу на основі критерію підпорядкування та розподілу повноважень можна звести до трьох основних моделей, а саме: 1) функціонування органів протидії податковій злочинності в складі Міністерства внутрішніх справ; 2) Міністерства фінансів, чи 3) інтегрована структура органів протидії злочинності у сфері економіки.

До країн, де є домінуючою перша модель, яка втілює «поліцейський» підхід та характеризується інтеграцією податкової поліції в структурі поліцейських органів, можемо віднести Австрію, Данію, Мексику, Норвегію та Японію. Натомість «централізований» підхід, визначаючись підпорядкуванням податкової поліції Міністерству фінансів, представлений в Італії, Греції, Туреччині та Ісландії. Симбіозом поєднання вищеозначених підходів є фіскальні інституції Великобританії, Ірландії, Нідерландів, Португалії та Іспанії, відмінності між структурами податкової поліції яких полягають у визначенні спектру функцій фінансової розвідки та класифікації типу економічних злочинів.

Унікальну модель побудови й функціонування структури, що спеціалізується на протидії та попередженні всіх видів економічних злочинів, має Італія. Фінансова поліція Італії (Guardia di Finanza), виконуючи функції судової поліції, забезпечуючи спільно з іншими чотирма видами поліцейських формувань громадський порядок, підпорядковується Міністерству економіки і фінансів, входить до складу італійських військових сил, володіє повноваженнями податкової поліції, що поширюється на попередження й протидію валютних, фінансових і податкових правопорушень. Сфера дії фінансової поліції доволі широка, оскільки охоплює захист національних та європейських фінансових інтересів, попередження податкових злочинів, боротьбу з організованою злочинністю, контрабандою, фальсифікацією товарів і грошових знаків, незаконним будівництвом, наркотрафіком, відмиванням капіталів, нелегальній міграції, махінації в Інтернет-просторі та сфері азартних ігор. Слід відзначити, що в Італії з метою протидії податковим правопорушенням широко використовується інформація, отримана від торговельних палат промисловців, ремісників та працівників аграрної сфери; фінансової поліції; податкових архівів та картотек податкоплатників; відомств автомобільного реєстру громадянських транспортних засобів та ін.

Для України, в процесі вибору та побудови власної моделі служби фінансових розслідувань, цінним є досвід Фінляндії, де функціонує спеціальний банк даних, який щоденно поповнюється даними від кредитних бюро, аудиторів, реєстрів акціонерів компаній, кадастрів об'єктів нерухомості, інформації про пайовиків, директорів, управляючих, державних службовців та фінансово відповідальних осіб. Функціонування даного банку уможливило отримання та впорядкування необхідної інформації про конкретну фізичну особу, її матеріальний та майновий стан, доходи, видатки, рівень споживання та визначає ймовірність ухилення від оподаткування [8, С. 69 – 73].

Відзначимо, що законопроект про створення фінансової поліції, затвердженого в меморандумі з Міжнародним валютним фондом, окрім пріоритетів зміни силового підходу на аналітичний; невтручання в роботу бізнесу; оновлення персоналу через прозорий конкурс і незалежну відбіркову комісію (очікується, що представники силового блоку не можуть становити більше 25% від загального штату); декларованого високого рівня матеріального забезпечення передбачається скорочення штату з 15000 чоловік до 2500 працівників. Це є доволі позитивним моментом, оскільки у Великобританії з населенням 63 млн. громадян та середньорічним оборотом в 2865 млрд. дол. США кількість фахівців становить 3000 чол., що є значно меншим в порівнянні з Україною, де з населенням в розмірі 43 млн. чол. та оборотом 80 млрд. дол. США структура податкових органів налічує 15 000 спеціалістів. При цьому в сусідніх Литві та Грузії апарат фіскальної служби налічує всього 449 та 610 працівників відповідно.

Однак на сьогодні в Україні крім Департаменту захисту економіки Національної поліції України Міністерства внутрішніх справ України, Департаменту боротьби з відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом Державної фіскальної служби України функціонують окремі підрозділи по боротьбі з економічними злочинами в складі Генеральної прокуратури, Служби безпеки, Державної служби фінансового

моніторингу та Державної аудиторської служби України. Аналіз діяльності вищезначених державних інституцій, окремі підрозділи яких займаються боротьбою з економічними злочинами проти держави, засвідчує як їх достатньо великий перелік, значне дублювання і процедур щодо виявлення, аналізу, моніторингу та протидії економічним правопорушенням, так і є свідченням недостатньої ефективності, високого рівня бюджетних витрат на утримання вищезначених структур, а також використання даних інституцій для захисту політичних груп інтересів. На підставі цього вважаємо доцільним при створенні Служби фінансових розслідувань паралельно здійснити систему заходів з оптимізації завдань і дублюючих функцій, а також структури інших державних органів, що здійснюють діяльність, пов'язану з протидією економічній злочинності.

Економічна та податкова злочинність є традиційним явищем не лише для України, але й для економічно розвинених країн Європи та світу. В країнах європейського простору система протидії економічним злочинам складається з: поліцейських органів; спеціалізованих правоохоронних органів; податкових служб; митних служб; органів фінансової розвідки; реєстрів платників податків, що відіграють роль «банків податкової історії платників».

Безумовно, в світі не існує єдиного підходу до структури та чисельності фіскальних інституцій, однак Україна, запроваджуючи певну модель служби протидії економічній злочинності, повинна орієнтуватись на ті взірці, які демонструють високі показники ефективності. Зокрема, Служба внутрішніх доходів США, будучи позбавленою силових функцій, визнається однією з найефективніших в усьому світі, оскільки демонструє мінімальні витрати на утримання структури, що охоплює центральний апарат, 7 регіональних і 58 окружних податкових управлінь. На 1 дол. США, витрачений на утримання служби, казна отримує 188,67 дол. США.

Висновки. Засади формування та функціонування ефективної системи фіскальних інституцій мають надзвичайно важливе значення для забезпечення розвитку держави. В цьому контексті особливої гостроти й актуальності набуває питання вибору моделі та забезпечення дотримання оптимальних і дієздатних правових, організаційних та управлінських принципів діяльності органів податкового й митного адміністрування, протидії економічним та податковим правопорушенням, котрі в умовах цивілізаційних трансформацій покликані функціонувати в принципово нових економічних і політичних умовах. На наше переконання, вибір моделі організації та функціональної структури фіскальної служби не повинен сліпо наслідувати чи копіювати інституціональні моделі економічно успішних країн авангарду, чи забезпечувати сьогоденні кон'юнктурні інтереси. Ключовим завданням у цьому аспекті є перенесення системи на якісно новий рівень податкового та митного адміністрування, який на засадах системності, обґрунтованості, комплексності, ефективності й компетентності буде спроможний забезпечити покращення бізнес – клімату в державі, мінімізувати рівень адміністративного навантаження та інституційних дисфункцій, у чому зацікавлені як уряд країни, учасники економічних процесів, міжнародні організації, так і платники податків.

Conclusions. The principles of the formation and functioning of an effective system of fiscal institutions are extremely important for the development of the state. In this context, the issue of choosing a model and ensuring the observance of the optimal and effective legal, organizational and managerial principles of the activity of tax and customs administrations, counteraction to economic and tax offenses, which in the conditions of civilization transformations are called to function in fundamentally new economic and political conditions. In our opinion, the choice of organization model and the functional structure of the fiscal service

should not concurrently mimic or copy the institutional models of the economically successful countries of the prefecture, or provide current market conditions.

Використана література

1. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>.
2. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-normatyvnopravovykh-aktiv--?category=aspekti-roboti>.
3. Тимченко, О.М. Формування платформи для уніфікації звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску: Збірник наукових праць за матеріалами II науково-практичного інтернет-семінару «Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації» 22 – 31 травня 2017 року [Текст] / О.М. Тимченко. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. – С. 105 – 107.
4. Додін, Є.В. Сучасна система та структура митних органів України; навчальний посібник (спеціальний випуск журналу «Митна справа») [Текст] / Є.В. Додін, О.П. Федотов. – Львів : Митна газета, 2008. – 168 с.
5. Дорофєєва, Л.М. Проблеми реформування структури митних органів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2016. Серія «Право» [Текст] / Л.М. Дорофєєва. – С. 9 – 12.
6. Звіт Рахункової Палати «Про результати аудиту ефективності виконання органами Державної фіскальної служби України повноважень у сфері державної митної справи та боротьби з правопорушеннями під час застосування митного законодавства». Київ, 2017. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16752589/zvit_12-3_2017.pdf?subportal=main.
7. Офіційний веб-сайт ДФС України <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/305268.html>.
8. Кузулгуртова, А.Ш. Применение форм и методов государственного контроля за налоговыми правонарушениями в России и некоторых иностранных государствах [Текст] / А.Ш. Кузулгуртова // Финансы и кредит. – 2011, № 5, – С. 69 – 73.

References

1. The official web portal of the Verkhovna Rada of Ukraine: Electronic resource: Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>.
2. Official website of the Ministry of Finance of Ukraine. Electronic resource. Access mode: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-normatyvnopravovykh-aktiv--?category=aspekti-roboti>.
3. Timchenko O.M. Formation of a platform for unification of reporting on personal income tax and a single social contribution: A collection of scientific works on the materials of the 2nd scientific and practical internet seminar „Fiscal policy in the conditions of macroeconomic stabilization“, May 22 – 31, 2017. Irpen: SRI of fiscal policy, 2017, pp. 105 – 107.
4. Dodin E.V. Modern system and structure of the customs authorities of Ukraine: textbook (special issue of the journal „Customs“) / E.V. Dodin, O.P. Fedotov. Lviv: Customs newspaper, 2008, 168 p.
5. Dorofeev L.M. Problems of reforming the structure of customs bodies. Scientific herald of Uzhgorod National University. 2016. Series „Right“, pp. 9 – 12.
6. Report of the Accounting Chamber „On the results of the audit of the effectiveness of the authorities of the State fiscal service of Ukraine in the field of state customs business and the fight against offenses during the application of customs legislation“. Kiev. 2017. Electronic resource. Access mode: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16752589/zvit_12-3_2017.pdf?subportal=main.
7. Official website of the State Fiscal Service of Ukraine. Electronic resource. Access mode: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/305268.html>.
8. Kuzulgurova A.Sh. Application of forms and methods of state control over tax offenses in Russia and some foreign countries. Finances and credit, 2011, no. 5, pp. 69 – 73.

Отримано 11.10.2017