

УДК 342.2

ФІСКАЛЬНІ ОРГАНИ ЯК ОРГАНИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА

Форосянко Д. В.,

здобувач Науково-дослідного інституту
державного будівництва та місцевого
самоврядування НАПрН України

Анотація: у статті надано теоретико-правову характеристику фіскальних органів як органів державної влади; розкрито юридичну природу, ознаки і види цих органів, наведено приклади їх організаційно-функціональної побудови у різних державах світу. Пропонується фіскальними називати тільки ті органи спеціальної компетенції, для яких акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів є прерогативною функцією.

Ключові слова: фіскальна функція держави; механізм держави; органи держави; фіскальні органи; податкові органи; митні органи.

Аннотация: в статье предоставлена теоретико-правовая характеристика фискальных органов как органов государственной власти; раскрыты юридическая природа, признаки и виды этих органов, приведены примеры их организационно-функционального построения в разных странах мира. Предлагается фискальными называть только те органы специальной компетенции, для которых аккумуляция государственных доходов путем обеспечения взимания обязательных платежей является прерогативной функцией.

Ключевые слова: фискальная функция государства; механизм государства; органы государства; фискальные органы; налоговые органы; таможенные органы.

Annotation: in the article examines the theoretical and legal characteristics of fiscal bodies as bodies of state power; the legal nature, features and types of these bodies are disclosed, examples of their organizational and functional construction in different countries of the world are given. It is proposed to call fiscal only those bodies of special competence, for which accumulating state revenues by ensuring collection of compulsory payments is a prerogative function.

Key words: fiscal function of the state; state machinery; state bodies; fiscal organs; tax authorities; customs authorities.

Держава як універсальна суверенна політична організація публічної влади в суспільстві має чимало проявів, а відтак може розглядатися наукою в кількох аспектах. Зокрема, в субстантивному, системно-структурному плані держава постає у вигляді державного механізму, тобто цілісної ієрархічної системи державних органів, закладів і підприємств, котрі здійснюють державну владу, реалізують завдання і функції держави. У понятійному аспекті сам термін «механізм» розуміється як певна система, що забезпечує функціонування чогось цілого. Саме в основних компонентах механізму держави найбільш чітко й виразно виявляється структура, внутрішня організація держави.

Механізм держави і структура його апарату не залишаються незмінними; в міру розвитку суспільства вони безперервно ускладнюються й удосконалюються. На них здійснюють свій вплив як внутрішні (культурно-історичні, національно-психологічні, релігійно-моральні особливості, територіальні розміри країни, рівень економічного розвитку, співвідношення політичних сил тощо), так і зовнішні (міжнародна обстановка, характер взаємовідносин держави з іншими державами тощо) фактори.

Як слушно зауважує М.І. Байтін, «між державним механізмом і функціями держави існує тісний зворотній зв'язок: функції держави здійснюються, отримують своє реальне втілення, отримують життя за допомогою державного механізму, через діяльність усієї системи державних органів, котрі об'єднуються ним і взаємодіють між собою» [1, с. 100]. І навпаки: від функцій держави залежить структура, інституційна побудова державного механізму, вони чинять безпосередній вплив на виникнення, розвиток, зміст і спрямування діяльності тих чи інших органів держави. Змінюються функції – змінюється й сам механізм держави.

Різновидом органів держави за функціональною ознакою є фіскальні органи, тобто органи, що здійснюють фіскальну функцію держави. При цьому, фіскальною (від лат. *fiscus* – корзина, каса, казна) називається функція держави, що полягає в «акумулюванні державних доходів шляхом встановлення і стягнення обов'язкових платежів (податків, зборів, мит, штрафів)» [2, с. 27].

Проблеми організації та функціонування державного механізму у вітчизняній юридичній науці почали розроблятися ще у 50-ті роки ХХ ст. Інституційно-правовий механізм реалізації функцій сучасної держави розкривається в роботах О.М. Бандурки, А.М. Колодія, О.М. Куракіна, Л.Р. Наливайко, Ю.М. Оборотова, І.В. Процюка, А.М. Шульги та ін. Цінними джерелами в даній сфері є праці відомих учених – юристів та економістів: С.С. Алексєєва, Г.В. Атаманчука, В.С. Афанасьєва, С.Н. Братуся, А.Б. Венгерова, Н.В. Вітрука, В.М. Горшенєва, О.О. Кутафіна, В.В. Лазарєва, В.С. Нерсєсянца, О.В. Петришина, А.С. Піголкіна, О.Ф. Скакун, В.А. Туманова, А.Ф. Шебанова, І.С. Яценко та ін. Проте, як засвідчує аналіз наявної літератури, дослідження фіскальних органів як складової державного апарату, ролі цих органів в регулюванні нових економічних відносин, пов'язаних із формуванням ринкової системи, вивчені ще недостатньо. Зокрема, юридична природа, місце і роль

фіскальних органів у механізмі держави тривалий час перебували поза межами уваги загальнотеоретичної юриспруденції. Тільки останнім часом з'явилися роботи, присвячені теоретико-правовим аспектам цієї проблематики.

Метою статі є визначення поняття, ознак і видів фіскальних органів, з'ясування їх місця і ролі в механізмі держави.

Розпочинаючи наше дослідження, відзначимо, що інституційне виокремлення фіскальної функції держави розпочалося ще в епоху Середньовіччя, коли відбувся перехід від натуральної до грошової форми її виконання, і завершилося вже в Новий час, разом з юридизацією фіскальної функції держави, коли саме поповнення казни отримує характер всезагального обов'язку перед державою-нацією, що виконується виключно в грошовій формі [2, с. 64]. Разом з юридизацією фіскальної функції держави внутрішня диверсифікація державного апарату призвела до появи фіскальних органів спеціальної компетенції, котрі на сьогодні є обов'язковим елементом загального механізму публічного управління економікою.

Різноманітність і складність діяльності державного механізму щодо здійснення завдань і функцій держави зумовлює численність його органів, у т. ч. й фіскальних. Формуванню більш глибокого й конкретного уявлення про них сприяє класифікація державних органів на види на підставі різних науково обґрунтованих критеріїв.

Передусім, зауважимо, що шляхом використання елементів фінансового механізму держава здійснює регулювання фінансових відносин. Через велику різноманітність таких відносин, структура фінансового механізму є доволі складною. До неї входять різні елементи, що відповідають варіативності фінансових відносин. С.В. Барулін і А.Ш. Кузугуртова виокремлюють три елементи фінансового механізму, співзвучних функціям управління фінансами – фінансове планування, фінансове регулювання і фінансовий контроль [4, с. 82; 3, с. 42]. Відповідно, й фіскальні органи можуть бути класифіковані на органи фіскального планування (проекування бюджетних надходжень), органи фіскального регулювання (адміністрування податків, зборів та інших бюджетних надходжень), а також органи фіскального контролю (попередження і припинення правопорушень у фінансовій сфері).

За таким критерієм, як юридичне джерело їхньої легітимності, державні органи поділяються на органи, встановлені конституцією, законами та підзаконними актами. Серед фіскальних органів зустрічаються представники всіх трьох категорій.

За способом утворення державні органи поділяються на виборні (наприклад, парламент чи глава держави за республіканської форми правління), призначувані (органи виконавчої влади, суди, органи прокуратури), успадковувані (глава держави за монархічної форми правління). Фіскальні органи є призначуваними, залежно від конкретного виду цих органів вони формуються главою держави, урядом, міністерством фінансів, керівниками центральних чи місцевих органів виконавчої влади.

За територією дії (територіальною підвідомчістю) державні органи поділяються на загальнодержавні (що діють на всій території держави) та місцеві (котрі діють на території окремих адміністративно-територіальних одиниць). У державах з федеративною формою державного устрою така класифікація доповнюється поділом державних органів на федеральні та органи суб'єктів федерації. У деяких випадках, здебільшого в децентралізованих та відносно децентралізованих державах, до системи фіскальних органів долучаються органи влади автономних утворень, а також органи місцевого (територіального) самоврядування.

За способом прийняття рішень державні органи поділяються на колегіальні (де рішення приймаються більшістю голосів чи консенсусом) та єдиноначальні (де рішення приймаються одноосібно керівником). Фіскальні органи здебільшого є єдиноначальними (наприклад, міністерство фінансів, митна служба чи податкові адміністрації), хоча новітня світова практика державного будівництва знає й приклади колегіальних фіскальних органів (особливо, коли йдеться про так звані незалежні органи фінансового контролю).

На основі принципу поділу влади, тобто залежно від того, до якої гілки влади належать, державні органи поділяються на законодавчі, виконавчі та судові. Переважна більшість фіскальних органів належить до виконавчої гілки влади, оскільки здійснюють виконавчу і розпорядчу діяльність. Виконавча діяльність даних органів виявляється в тому, що вони виступають безпосередніми виконавцями законів і вимог вищестоящих органів виконавчої влади. Розпорядча діяльність цих органів полягає в тому, що вони видають власні нормативні й індивідуальні акти для виконання підпорядкованими їм органами й організаціями. Призначення виконавчих органів полягає у безпосередній реалізації державних функцій. Водночас слід відзначити, що в системі фіскальних органів починаючи з другої половини ХХ ст. дедалі частіше зустрічаються так звані незалежні фіскальні органи, тобто ті, що виконують функцію фіскального контролю, не належать до жодної з гілок влади, у т.ч. не підпорядковані уряду. З іншого боку, серед фіскальних органів, котрі належать до виконавчої гілки влади, вирізняються фіскальні правоохоронні органи – податкова поліція, служба фінансових розслідувань тощо.

За характером предметної підвідомчості державні органи поділяються на органи загальної компетенції (до компетенції яких належать питання, що стосуються різних сфер суспільного життя) і органи спеціальної компетенції (спеціалізовані на вирішенні питань в окремих сферах суспільного життя).

Слід звернути увагу на те, що фінансову діяльність здійснюють фактично всі без винятку державні органи, оскільки реалізація функцій держави за всіма напрямками пов'язана з використанням публічних фінансів. Натомість участь у здійсненні фіскальної функції держави беруть далеко не всі органи публічної влади. Як засвідчує світовий досвід, при формуванні системи органів, котрі здійснюють названу функцію, перш за все, враховуються предметний і територіальний критерії. Як справедливо відзначає із цього приводу Д.М. Носіков, «особливості предметної підвідомчості (різний взаємозв'язок з фіскальною діяльністю) дозволяє виокремити в цій системі органи загальної компетенції, котрі здійснюють фіскальні повноваження в якості одного з напрямів своєї діяльності, та органи спеціальної компетенції, створені саме для реалізації державної функції щодо акумулювання, накопичення коштів державного бюджету» [2, с. 92]. Систему органів загальної компетенції, долучених до реалізації фіскальної функції

держави, як правило, складають глава держави, парламент і уряд, у федераціях, крім того, – легіслатури та уряди суб'єктів федерації, а в умовах децентралізації (деволюції) – представницькі та виконавчі органи автономних утворень, а також представницькі та виконавчі органи місцевого (територіального) самоврядування.

Втім безпосереднє управління публічними фінансами перебуває у віданні спеціалізованих державних органів, серед яких вирізняється центральний орган виконавчої влади з питань фінансів. Саме цей орган забезпечує розробку і проведення єдиної фінансової, бюджетної, валютної та податкової політики в державі, координує діяльність у даній сфері інших органів виконавчої влади, видає накази, інструкції, методичні вказівки та інші документи з питань організації фінансової діяльності, здійснює державний контроль за дотриманням фінансового законодавства, формує проект державного бюджету та організовує його виконання.

За загальним правилом, такий орган називається міністерством фінансів, хоча є й винятки: так, у Великій Британії він має назву Казначейство, а у Франції – Міністерство економіки і фінансів. При цьому в кожній державі цей орган вирізняється не тільки назвою, але й внутрішньо-організаційною побудовою, своїми цілями і завданнями, змістом і обсягом компетенції, формами і методами діяльності тощо. У переважній більшості розвинених країн провідними підрозділами міністерства фінансів є управління внутрішніх доходів та управління митних зборів і акцизів, котрі готують відповідний інструктивний матеріал, організовують надходження відповідних платежів до бюджету. Важливим підрозділом міністерства виступає також управління внутрішніх позик і державного боргу, котре забезпечує емісією державних позик, виплату по ним відсотків і погашення державного боргу.

Із метою забезпечення єдиної «фінансової вертикалі» у структурі місцевих органів виконавчої влади (державних адміністрацій) створюються фінансові департаменти чи управління, а в системі виконавчих органів місцевого самоврядування – фінансові управління чи відділи.

Безумовно, провідну роль у системі спеціалізованих фіскальних органів посідають податкові органи. Принагідно слід відзначити, що різні країни світу мають відмінні фіскальні потреби і стоять на різних щаблях розвитку в аспекті податкового адміністрування. Зокрема, Велика Британія, Італія, Канада, Німеччина, США, Франція, Японія та деякі інші країни належать до першої групи, де податкові органи мають складну організаційну будову. До цієї ж групи можна віднести й Україну та інші держави СНД. Натомість друга група є найбільш поширеною; до неї входять такі держави, як Австралія, Бельгія, Данія, Португалія, Фінляндія, Швейцарія, Швеція та ін., тобто країни з відносно компактною структурою податкових органів. Нарешті, третю групу складають Люксембург, Мальта, Монако, Кіпр та інші країни з невеликою кількістю платників податків; склад працівників податкових органів у названих країнах доходить до 2 тисяч осіб.

Назви податкових органів у різних країнах світу теж суттєво різняться. Зокрема, у Бразилії та Росії – це Федеральна податкова служба, у Малайзії – Рада внутрішніх доходів, у Німеччині – Федеральне центральне податкове управління, у США – Служба внутрішніх доходів, у Франції – Генеральна дирекція публічних фінансів, у Швейцарії – Федеральна податкова адміністрація.

Податкові органи можуть становити єдину загальнодержавну структуру (Франція, ФРН, Швеція) або ж складатися з різних ланок, за рівнями державного устрою (Росія, США, Швейцарія), можуть складати загальну систему управління фінансовими справами держави або ж діяти як автономні інституції. Так, у Німеччині податкові органи діють на правах підрозділів міністерства фінансів, тоді як у Великій Британії та Швеції – функціонують як самостійні державні агентства, які в оперативному плані є незалежними від міністерства фінансів.

У деяких країнах система фіскальних органів є «розщепленою». Так, у КНР організацію податкової політики виконує Управління податків, котре є структурним підрозділом Міністерства фінансів, тоді як справляння податків і податковий контроль віднесено до відання Головного державного податкового управління. Натомість у Японії стягнення податків і податкову політику здійснює Національне податкове управління, а вивченням, плануванням і розробкою системи податків займається Податковий департамент як структурний підрозділ міністерства фінансів.

З кінця XX століття отримала поширення організаційна побудова податкових адміністрацій по лінії прямих і непрямих податків. Зокрема, у Тайланді поряд із Податковим департаментом функціонує Департамент акцизів. Також широко використовується розподіл повноважень щодо стягнення податків між податковими адміністраціями різних рівнів. Наприклад, Міністерство доходів Квебеку (Канада) стягує на території провінції одночасно з провінційними податками також і федеральні податки, хоча на іншій території держави вони стягуються Канадським федеральним агентством митниць і зборів.

У таких країнах, як Болгарія, Україна, ФРН, Японія фіскальні органи виконують і правоохоронну функцію, тому до їхньої структури включено підрозділи податкової (фіскальної) поліції. Найбільш відомими підрозділами такого роду є німецька служба податкового розшуку («Steufa»), та італійська фінансова гвардія (Guardia di Finanza).

У регіонах і на місцях податкові адміністрації представлені мережею територіальних (регіональних) і місцевих органів. Зокрема, чисельність Генеральної дирекції публічних фінансів Франції складає близько 80 тис. працівників, зайнятих у 830 податкових і 16 інформаційних центрах, а Національному податковому управлінню Японії підпорядковані 11 регіональних податкових управлінь, одна регіональна податкова інспекція і 524 податкові інспекції [5, с. 35-37].

Крім податкових органів, до числа фіскальних органів спеціальної компетенції належать також митні органи (органи митного контролю), котрі забезпечують наповнення державного бюджету за рахунок надходжень від митних зборів та (у деяких країнах) непрямих податків. Як виняток із загального правила, в окремих державах функції фіскальних органів можуть також виконувати органи казначейства і позабюджетних публічних фондів. Починаючи з другої половини XX століття спостерігається тенденція до об'єднання податкових і митних органів у єдину службу державних (публічних) доходів.

То ж можемо констатувати, що фіскальні органи, будучи структурно і функціонально самостійними, разом із тим утворюють єдину підсистему органів державної влади. Ця система є ніби «опорною конструкцією», міцним

каркасом державного механізму при реалізації фіскальної функції держави. Крім того, слід мати на увазі, що фіскальні органи можуть мати власні засоби масової інформації, навчальні й наукові заклади, установи та організації, котрі, не будучи елементами державного апарату, є важливою складовою механізму держави, і в міру своїх прав та обов'язків сприяють належному здійсненню фіскальної функції держави.

Принагідно слід відзначити, що далеко не всі органи публічної влади, долучені до здійснення фіскальної функції, доцільно називати фіскальними. Адже за усталеними в державознавстві підходами назва тих чи інших підгруп (підсистем) державного апарату формується за їх прерогативною функцією. То ж у цьому випадку фіскальними варто називати тільки органи спеціальної компетенції і тільки ті, для яких акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів (податків, зборів, мит, штрафів) є прерогативною функцією, тобто податкові й митні органи, а також (за наявності у них відповідних повноважень) казначейства і державні позабюджетні фонди. Такий підхід сприятиме поліпшенню категоріального апарату й уникненню непорозумінь щодо ідентифікації тих чи інших органів публічної влади, задіяних у реалізації фіскальної функції держави.

Проведене дослідження фіскальних органів з точки зору їх юридичної природи, видового розмаїття і ролі в державному механізмі дозволяє зробити висновки:

1. Орган, що здійснює фіскальну функцію держави (фіскальний орган у широкому сенсі слова) – це структурно і функціонально обособлена ланка механізму держави, що створюється в установленому законом порядку уповноваженим суб'єктом для здійснення фіскальної функції держави і наділяється для цього відповідними владними повноваженнями. Фіскальними органами в широкому сенсі слова можуть бути не тільки державні органи, але й органи влади автономій, а також органи місцевого самоврядування.

2. Система органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, за предметною підвідомчістю на сьогодні складається з двох основних блоків: 1) органи загальної компетенції (парламент, глава держави і уряд, у федеративних державах, крім того, – легіслатури та уряди суб'єктів федерації, а в умовах децентралізації – представницькі та виконавчі органи автономних утворень, а також представницькі та виконавчі органи місцевого самоврядування); 2) органи спеціальної компетенції (міністерство фінансів, фінансові департаменти, управління, відділи, податкові та митні органи). Фіскальні органи спеціальної компетенції є породженням Нового часу і на сьогодні є обов'язковим елементом державного апарату.

3. Із метою поліпшення категоріального апарату пропонується фіскальними називати тільки ті органи спеціальної компетенції, для яких акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів (податків, зборів, мит, штрафів) є прерогативною функцією. Серед фіскальних органів слід розрізняти два основні види: податкові та митні органи. У деяких країнах функції фіскальних органів можуть також виконувати органи казначейства і державних позабюджетних фондів. Протягом останніх десятиліть спостерігається тенденція до об'єднання податкових і митних органів у єдину службу державних доходів. Фіскальні органи можуть мати свої правоохоронні підрозділи і служби.

4. Фіскальним органам притаманні загальні ознаки органів держави: владність, законність (легальність), легітимність, функціональність, юридична документальність; інструментальність, персональна і організаційно-функціональна структурованість, а також матеріальна забезпеченість. Крім того, їм притаманні специфічні ознаки: 1) їх прерогативною функцією є фіскальна, тобто акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів; 2) їхня компетенція співзвучна функціям управління державними фінансами – фінансове планування, фінансове регулювання і фінансовий контроль.

ЛІТЕРАТУРА

1. Байтин М.И. Механизм государства. *Теория государства и права. Курс лекций* / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. Москва : Юристъ, 1997. 672 с.
2. Носіков Д.М. Фіскальна функція сучасної держави: теоретико-правовий аспект: дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Харків, 2016. 240 с.
3. Кузулгуртова А. Ш. Механизм государственной финансовой политики: взаимосвязи и структура основных элементов. *Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса*. 2010. № 3 (13). С. 41-43.
4. Барулин С. В. Финансы: учебник. – Москва : КНОРУС, 2009. 640 с.
5. Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-методическое пособие. – Москва : Дело и Сервис, 2008. 368 с.