

УДК 336.02

СИСТЕМА ОРГАНІВ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ ФІСКАЛЬНУ ФУНКЦІЮ ДЕРЖАВИ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

SYSTEM OF EXERCISING FISCAL FUNCTIONS OF THE STATE: THEORETICAL AND LEGAL ASPECTS

Носіков Д.М.,
здобувач

*Науково-дослідного інституту державного будівництва та місцевого самоврядування
Національної академії правових наук України*

Стаття присвячена висвітленню інституційного аспекту здійснення фіскальної функції держави. Проаналізовано основні підходи до побудови системи органів, що здійснюють фіскальну функцію держави. Визначено види фіскальних органів та сучасні тенденції їх системно-структурної організації.

Ключові слова: державний апарат, державні органи, фіскальна функція держави, фіскальні органи, система фіскальних органів.

Статья посвящена институциональному аспекту осуществления фискальной функции государства. Проанализированы основные подходы к построению системы органов, осуществляющих фискальную функцию государства. Определены виды фискальных органов и современные тенденции их системно-структурной организации.

Ключевые слова: государственный аппарат, государственные органы, фискальная функция государства, фискальные органы, система фискальных органов.

The article is focused on highlighting the institutional aspect of the implementation of fiscal function of the state. The basic approaches to building a system of agencies realizing the fiscal function of the state have been analyzed. The types of fiscal authorities and current tendencies of their systematic and structural organization have been defined.

Key words: state apparatus, state agencies, fiscal function of the state, fiscal authorities, system of fiscal authorities.

Постановка проблеми. Процес дослідження генезису, еволюції системи органів, що здійснюють фіскальну функцію, та її складових актуалізує широке коло теоретико-правових, гносеологічних і методологічних проблем, пов'язаних із пізнанням загальних закономірностей розвитку цієї підсистеми державного апарату. Відповідна проблематика ще більш актуалізується в умовах проведення суттєвих інституційних перетворень у фіскальній сфері, які переживає зараз Україна та інші пострадянські країни.

Стан дослідження. Науковий аналіз існуючих систем органів, що здійснюють фіскальну функцію, дотепер здійснювався здебільшого в межах галузевих юридичних наук, насамперед, фахівцями в галузі адміністративного та фінансового права (В.Г. Князєв, В.І. Кравченко, М.П. Кучерявенко, Ю.О. Соловійова, М.Є. Тарасов, Д.Г. Чернік, І.Д. Якушик та ін.). Водночас представники загально-теоретичної юриспруденції досі обходять увагою систему названих органів, зосереджуючись на за-

гальних принципах побудови державного апарату чи державного механізму в цілому.

Метою статті є визначення із загальнотеоретичних позицій основних підходів до побудови системи органів, що здійснюють фіскальну функцію, їх видового розмаїття, а також сучасних тенденцій їх системно-структурної організації.

Виклад основного матеріалу. Фінансову діяльність здійснюють усі без винятку державні органи, адже виконання функцій держави за всіма напрямками пов'язане з використанням фінансів. У ній беруть участь і органи місцевого самоврядування, оскільки для реалізації їхніх завдань теж потрібні фінансові ресурси, регулювання фінансових відносин. Проте через відмінності правового статусу тих чи інших органів державної влади та органів місцевого самоврядування, особливості їхнього місця й ролі в загальному механізмі публічної влади масштаби їх фінансової діяльності неоднакові.

Слід відзначити, що участь у здійсненні фіскальної функції держави здійснюють далеко не всі

органи публічної влади. При формуванні системи органів, що здійснюють названу функцію, насамперед враховується предметний і територіальний критерії. 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. За територіальною підвідомчістю органи, що здійснюють фіскальну функцію в унітарній державі, поділяються загальнодержавні та місцеві, за федеративної форми державного устрою між ними виокремлюється проміжний рівень – рівень суб'єктів федерації. Принагідно слід відзначити, що в деяких випадках, особливо в децентралізованих державах, до участі у здійсненні фіскальної функції держави активно долучаються органи влади автономних утворень, а також органи місцевого самоврядування.

Систему органів загальної компетенції, котрі долучені до здійснення фіскальної функції держави, за загальним правилом, складають 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.

Провідне місце в системі фіскальних органів загальної компетенції за будь-якої форми державного устрою посідає парламент як єдиний орган всенародного представництва і єдиний законодавчий орган у системі поділу державної влади.

Повноваження парламентів надавати згоду на встановлення податків та інших джерел державних доходів є найдавнішим парламентським привілеєм. Перші парламенти як станово-представницькі установи, як правило, збиралися саме з приводу надання дозволу короні на ті чи інші податі та збори: з нерухомого чи рухомого майна, мита з торговельних операцій тощо. Ці дозволи парламент зазвичай «надавав» ніби в обмін на підтвердження короною станових прав і привілеїв у цілому. Однак ця згода парламенту лише незначно обмежувала аналогічні повноваження короля: у загальних доходах королівської скарбниці податки і парламентські субсидії займали не більше третини [1, с. 221]. Проте у кризові часи ця роль парламенту ставала вагомим знаряддям у становій боротьбі.

Хоча фіскальні повноваження парламенту реалізуються, як правило, у формі закону, вони є особливою частиною парламентської компетенції, про що свідчить і те, що відповідні закони нерідко приймаються за спеціальною процедурою, відмінною від процедури прийняття звичайних законів. Цікавим є той факт, що історично фіскальна компетенція парламентів з'явилась у парламентів раніше, ніж законодавча: в Англії Парламент набув право встановлювати податки у XIII ст., а приймати закони – у XV ст., у Франції – відповідно у XIV і XVIII ст. [2, с. 524].

Як справедливо відзначає М.С. Тарасов, «боротьба за право запроваджувати податки – це той центр, навколо якого склалися громадянські права, розвивався парламентаризм» [3, с. 252]. Представницькі органи в країнах Європи виникли з зібрань, що створювалися для захисту від свавільних податей і скликалися переважно для вирішення питань про запровадження тимчасових податків і з певною метою. Для історії парламенту характерна боротьба за здійснення повноважень у фіскальній сфері; вони були тим ядром, навколо якого поступово складалася система парламентаризму.

Розпис державних доходів і видатків – це державний бюджет, який приймається парламентом щорічно. У ньому зазначається кошторис усіх фінансових потреб держави і всіх доходів, необхідних для покриття цих потреб. Затверджуючи бюджет, парламент, з одного боку, уповноважує уряд витратити державні кошти згідно із затвердженим кошторисом, за межі якого уряд не повинен виходити, а з іншого боку, на уряд покладається обов'язок зібрати необхідні для забезпечення доходів держави суми податків та інших надходжень.

Якщо у Франції, Італії та багатьох інших країнах державний бюджет має форму закону, хоча й розрахованого на один рік, то в США, Великобританії, Японії та низці інших країн – це фінансова програма, що реалізується через систему окремих законів про асигнування і державні доходи. При цьому фінансовий рік може як співпадати з календарним (як в Україні), так і відрізнятися від нього (у низці країн, наприклад, він починається з жовтня). Іноді (наприклад, у Туреччині) поряд із загальним державним бюджетом приймаються додаткові, призначені для фінансування певних державних завдань.

Основне у фіскальних повноваженнях парламенту полягає у праві народного представництва погоджуватися чи не погоджуватися на стягнення податків. Водночас це найбільш чутлива частина фіскальних повноважень парламенту, оскільки податки сплачують всі й усі зацікавлені в тому, щоб, з одного боку, сплачувати податків якомога менше, а з іншого – щоб за рахунок податків отримувати максимальну підтримку від держави. Право парламенту затверджувати податки є вираженням права народу погоджуватися на сплату цих податків. Встановлення та стягнення податків погоджується з парламентом як з єдиним органом всенародного представництва, але не погоджується з кожним конкретним членом суспільства як платником податків. Більше того, у низці країн (в тому числі в Росії та Україні) існують конституційні заборони на вирішення питань про оподаткування шляхом референдуму.

Доволі часто фіскальні повноваження парламенту входять до його виключної компетенції, тобто визнаються парламентськими прерогативами. Так, ч. 2 ст. 60 Конституції Болгарії 1991 р. передбачає, що податки і збори, так само як і податкові пільги й обтяження, встановлюються тільки законом, а відповідно, входять до виключної компетенції Народних зборів [2, с. 525]. Згідно зі ст. 84, 217 Конституції Польщі

1987 р. обов'язок сплачувати податки може бути запроваджений тільки законодавчим шляхом; також тільки законодавчо мають бути врегульовані істотні елементи конструкції цієї повинності. Водночас нерідко закони, що встановлюють податкову систему, уповноважують нижчестоящі органи публічної влади встановлювати певні (наприклад, місцеві) податки і збори у передбачених законом рамках [4, с. 182, 201].

Крім права запроваджувати і скасовувати податки, до фіскальних повноважень парламенту належать визначення податкових пільг, випуск внутрішніх і зовнішніх позик, створення різноманітних позабюджетних фондів, правове регулювання митної справи, встановлення порядку адміністрування податків і зборів, юридичної відповідальності за ухилення від сплати фіскальних платежів тощо. Проте уособленням фіскальних повноважень парламенту, як і його фінансових повноважень взагалі, є право розглядати і затверджувати державний бюджет, а також контролювати його виконання.

Сьогодні бюджет, що затверджується парламентом, є розгорнутим планом діяльності виконавчої влади на черговий фінансовий рік. Парламентський контроль виконання бюджету здійснюється як шляхом звітування уряду про виконання бюджету, так і в інших формах. Однак від самого початку значення бюджету полягало лише у встановленні загальних сум видатків. Згодом парламенти здобули право визначати в бюджеті, куди мають витратитися виділені кошти, а в окремих країнах – і джерела фінансування видаткової частини. У низці країн (США, Великобританія, Японія та ін.) приймається не закон про державний бюджет, а фінансові програми, що здійснюються через серію окремих законів про асигнування і доходи. Через закон про державний бюджет парламент уповноважує уряд витратити державні кошти у затверженому обсязі та згідно з кошторисом видатків, а також покладає на нього обов'язок зібрати необхідні для цього податки та інші надходження. До фіскальної компетенції парламенту входить зазвичай і затвердження звіту уряду про виконання бюджету (у розрізі як видатків, так і надходжень) з можливістю прийняття організаційно-кадрових рішень в разі незадовільної оцінки. Тому фіскальні повноваження парламенту тісно пов'язані (і навіть переплетені) з іншими повноваженнями: законодавчими, бюджетними, контрольними, установчо-номінаційними тощо.

На тлі широких фіскальних повноважень парламенту роль глави держави у цій сфері виглядає значно скромнішою (якщо тільки за формою правління глава держави не є водночас і главою виконавчої влади). Як правило, роль президента чи монарха у здійсненні фіскальної функції держави обмежується його участю в законодавчому процесі. Передусім йдеться про промульгацію законів про бюджет і податки, прийнятих парламентом. Право законодавчої ініціативи у фіскальній сфері главою держави, як правило, не використовується; у цьому питанні він здебільшого покладається на уряд. Коли ж глава держави виступає і в ролі глави виконавчої влади, то

він повністю перебирає на себе ті фіскальні повноваження, котрі за іншої конфігурації державної влади, як правило, здійснює уряд. Так, в абсолютних і дуалістичних монархіях роль глави держави в системі органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, є не просто визначальною, але домінуючою й всеосяжною. Домінування монарха в законодавчій сфері у поєднанні з «унітарною езекутивною» за цих моделей монархічної форми правління роблять главу держави де-юре і де-факто єдиним органом, що визначає фіскальну політику держави і забезпечує її виконання [5, с. 499–506, 536–539, 706–708].

Роль уряду в системі органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, є значною за будь-якої форми правління. Незважаючи на те, що конституції більшості країн визначають компетенцію уряду лише в найбільш загальному вигляді, «фіскальна складова» в них проступає досить чітко. Особливо це стосується бюджетних повноважень. Хоча саме прийняття бюджету входить до компетенції парламенту, трудомістка, багатопланова і копітка розробка проекту державного бюджету та його виконання після прийняття парламентом цілком перебуває в компетенції уряду, є одним із його найважливіших і специфічних завдань. Конституція Іспанії (ч. 1 ст. 134), наприклад, встановлює, що уряд виробляє генеральний бюджет держави, а парламент його розглядає, вносить поправки і схвалює [6, с. 400]. У свою чергу, Конституція Ірландії (п. 3 ч. 4 ст. 28) зобов'язує уряд готувати кошторис грошових доходів і кошторис грошових видатків на кожний фінансовий рік і направляти їх на обговорення Палати представників [6, с. 342].

В абсолютних та дуалістичних монархіях урядовий проект бюджету, як і бюджетно-фінансова політика уряду в цілому, потребує схвалення глави держави. За цієї конфігурації державної влади уряд покликаний лише допомагати монархові у здійсненні ним своїх повноважень. Наприклад, у Катарі, за Конституцією 2003 р., на початку кожного фінансового року уряд має подавати Еміру доповідь про досягнення країни з пропозиціями щодо подальшого розвитку економіки політики держави [5, с. 538].

Слід відзначити, що уряд не тільки «складає» бюджет, але й має чимало способів «змусити» парламент прийняти його, навіть якщо у членів парламенту є сумніви щодо змісту цього фінансового документа. Так, наприклад, за Конституцією Франції 1958 р. (ст. 47), якщо парламент у 70-денний строк не затверджує фінансовий законопроект, то він вводиться в дію шляхом видання акту уряду (ордонансу) [4, с. 56].

Крім того, уряд може вживати заходів щодо коригування державного бюджету. Наприклад, в Іспанії, на підставі п. 5 ст. 134 Конституції 1978 р. уряд може подавати проекти законів про збільшення публічних видатків чи зменшення доходів протягом бюджетного року [6, с. 400]. Виконання бюджету, як в частині доходів, так і в частині видатків, повністю покладається на уряд і підпорядкований йому адміністративний апарат.

Слід відзначити, що в багатьох країнах світу уряд має прерогативи з питань фіскальної нормотворчості. Наприклад, за Конституцією Іспанії, в Конгресі депутатів пропозиції чи поправки щодо збільшення кредитів чи зменшення бюджетних доходів можуть бути представлені тільки за згодою уряду. Сам же уряд, згідно із законом, володіє правом випуску державної позики і надання кредитів без погодження з парламентом.

Крім того, до фіскальних повноважень уряду можна віднести проведення бюджетно-фінансової, грошово-кредитної та податкової політики, захист національних інтересів у сфері фінансової діяльності, сприяння зміцненню фінансової та митної систем тощо. Уряд та підпорядковані йому органи виконавчої влади вживають заходів щодо реалізації фіскальних законів, здійснюють нормотворчі повноваження, приймаючи підзаконні нормативні фінансово-правові акти тощо. Наявність широких фіскальних повноважень уряду спричиняє появу відповідних структурних підрозділів у складі його апарату.

Як справедливо відзначає М.М. Добкін, «сучасні тенденції у характері та формах здійснення державного управління свідчать про поступове зростання та посилення ролі регіонів у житті держави, а також у перерозподілі повноважень від центральних до місцевих органів влади та органів місцевого самоврядування щодо виконання завдань і функцій держави і забезпечення прав та потреб особи, групи осіб і місцевої громади» [7, с. 347]. Це твердження повною мірою може бути застосоване й до реалізації фіскальної функції держави.

Чинне законодавство передбачає широкі повноваження місцевих органів публічної влади у цій сфері. При цьому дедалі більше питань щодо участі місцевих органів у здійсненні фіскальної функції отримує конституційне закріплення. Одним із найбільш яскравих прикладів такого роду є чинна Конституція ПАР 1996 р., де фіскальним повноваженням провінцій та муніципалітетів присвячено одразу шість статей. Так, згідно зі ст. 227 Конституції ПАР місцеві органи влади та кожна провінція мають право на рівну частку загальнодержавних доходів, отриманих на національному рівні, аби мати змогу забезпечувати надання основних послуг та здійснювати передані їм функції, а також можуть отримувати інші асигнування від загальнодержавних доходів як на певних умовах, так і без будь-яких умов. Конституцією ПАР детально регламентується право провінційних легіслатур (ст. 228) і муніципалітетів (ст. 229) встановлювати податки, збори та інші платежі, принципи розмежування фіскальних повноважень між муніципалітетами (ч. 3 ст. 229) тощо [4, с. 623–625].

До органів загальної компетенції, задіяних у здійсненні фіскальної функції держави, належать також деякі органи місцевого самоврядування. Передусім йдеться про представницькі органи місцевого самоврядування (місцеві чи обшинні ради), до основних повноважень яких традиційно належить встановлення місцевих податків і зборів, а також затвердження місцевого бюджету та звіту про його виконання [8, с.

241]. При цьому джерела місцевого бюджету визначаються законом і включають місцеві податки і збори, а також централізовані дотації держави [9, с. 28]. Органи місцевого самоврядування самостійно або за участю держави встановлюють порядок утворення і використання централізованих (у рамках місцевого самоврядування) і децентралізованих грошових фондів. Створюються грошові фонди через систему оподаткування, муніципальних кредитів та добровільних внесків. При цьому органи місцевого самоврядування можуть не тільки встановлювати місцеві податки і збори, але й надавати пільги щодо їх сплати. Істотну роль у здійсненні фіскальної функції виконують також голови муніципалітетів та очолювані ними виконавчі органи загальної компетенції.

Слід відзначити, що віднесення органів місцевого самоврядування до системи органів, які забезпечують реалізацію фіскальної функції держави, жодним чином не суперечить самостійності місцевого самоврядування як окремої підсистеми публічної влади, відмінної від державної. Річ у тім, що бюджетна і податкова система у більшості зарубіжних держав є цілісною, а значну частку місцевих бюджетів складають не місцеві, а саме державні податки і збори. Відповідно, діяльність органів місцевого самоврядування щодо наповнення місцевого бюджету значною мірою є діяльністю щодо стягнення загальнодержавних податків і зборів. З іншого боку, виконання державного бюджету значною мірою залежить від економічної ситуації на місцях, яка визначається, серед іншого, й повсякденною організаційною, виконавчо-розпорядчою діяльністю органів місцевого самоврядування.

Загалом фіскальна політика місцевих органів влади у багатьох країнах є важливим інструментом впливу на розміщення продуктивних сил, на розвиток депресивних територій, на впровадження у виробництво досягнень науково-технічного прогресу.

Створюючи особливі або пільгові режими оподаткування, місцева влада залучає додаткові інвестиції, сприяє новому будівництву, розвитку зовнішньоекономічних зв'язків, створенню спеціальних економічних зон та зон промислового будівництва. Досвід зарубіжних країн показує, що чим менш розвинута та чи інша територія, тим більші податкові пільги надають її органи влади з метою подолання відставання. Систему таких пільг названо преференціями. Формами преференцій є особливі бюджетні режими, податкові канікули, особливі режими валютного регулювання та візові режими [10, с. 63].

Участь органів місцевого самоврядування у здійсненні фіскальної функції держави, зокрема в адмініструванні податків, суттєво зростає в умовах децентралізації влади, що стала одним з головних трендів на початку XXI ст. Спільні дії місцевої та центральної влади доповнюються заходами наддержавного характеру. Наприклад, такі заходи здійснюються в рамках Європейського Союзу.

Безпосереднє управління фінансами перебуває у віданні спеціалізованих органів фіскальної компетенції, серед яких вирізняється центральний орган

виконавчої влади з питань фінансів. Саме він забезпечує розробку і проведення єдиної фінансової, бюджетної, валютної і податкової політики в країні, координує діяльність у цій сфері інших органів виконавчої влади, видає інструкції, методичні вказівки та інші документи з питань організації фінансової діяльності, здійснює контроль за дотриманням фінансових законів і, що найголовніше, складає проект державного бюджету та організовує його виконання.

Як правило, такий орган називається міністерством фінансів, проте у Франції він має таку назву: Міністерство економіки, фінансів і бюджету, а у Великобританії – Казначейство. У кожній державі цей орган вирізняється не тільки назвою, але й внутрішньоорганізаційною будовою, конкретними цілями і завданнями, змістом компетенції, формами і методами діяльності тощо.

У всіх розвинених західних країнах провідними підрозділами міністерства фінансів є управління внутрішніх доходів, котре видає інструктивний матеріал в галузі прямих податків та організовує їх надходження, і управління митних зборів та акцизів, котре готує інструктивний матеріал щодо непрямих податків та організовує їх надходження до бюджету. Важливим підрозділом міністерства фінансів є також управління внутрішніх позик та державного боргу; воно видає емісією державних позик, виплатою по ним відсотків і погашенням державного боргу. З метою забезпечення єдиної «фінансової вертикалі» у структурі місцевих державних адміністрацій створюються фінансові управління, а в системі органів місцевого самоврядування – фінансові департаменти, управління чи відділи.

Провідну роль у системі фіскальних органів посідають податкові органи. При цьому слід відзначити, що різні країни мають різні фіскальні потреби і стоять на різних щаблях розвитку з точки зору податкового адміністрування. Великобританія, Канада, США, Франція, ФРН, Японія, Італія та інші країни входять до першої групи, де податкові органи мають складну організаційну будову. Друга група найбільш поширена; до неї входять Австралія, Бельгія, Данія, Португалія, Фінляндія, Швейцарія, Швеція та інші країни з порівняно компактною структурою податкових органів. До цієї групи належить і Україна та інші країни СНД. Нарешті, третя група – Люксембург, Мальта, Кіпр – країни з невеликою кількістю платників податків; склад кадрів податкових органів у цих країнах доходить до 2 тисяч працівників.

Назви податкових органів у різних країнах суттєво різняться. Наприклад, у Швейцарії це – Федеральна податкова адміністрація, у Франції – Генеральна дирекція податків, у Німеччині – Федеральне податкове управління, у США – Служба внутрішніх доходів, у Малайзії – Рада внутрішніх доходів, у Бразилії – Федеральна податкова служба, у Киргизстані – Державна податкова інспекція, а в Росії – Федеральна податкова служба.

У різних країнах специфіка побудови організаційної структури податкових органів полягає в тому, що податкові органи можуть становити єдину за-

гальнодержавну структуру (Франція, ФРН, Швеція) або складатися з різних ланок, які відповідають рівням державного устрою (Росія, США, Швейцарія). Податкові органи можуть складати загальну систему управління фінансовими справами держави або діяти на автономній основі. Так, у ФРН податкові органи діють на правах підрозділів міністерства фінансів, а у Великобританії та Швеції – як самостійні державні агентства, котрі в оперативному плані діють незалежно від міністерства фінансів.

У деяких країнах існує поділ податкових адміністрацій за лініями прямих і непрямих податків. Так, у Тайланді одночасно з Податковим департаментом діє Департамент акцизів. Також існує розподіл повноважень щодо стягнення податків між податковими адміністраціями різних рівнів. У Канаді, наприклад, Міністерство доходів Квебеку стягує на території провінції одночасно з провінційними податками також і федеральні податки, хоча на іншій території країни вони стягуються Канадським агентством митниць і зборів. В Австрії податкові органи як такі відсутні, тому стягнення податків здійснюють фінансові дирекції і служби, що є структурними підрозділами міністерства фінансів.

У Болгарії, Україні, ФРН, Японії податкові адміністрації виконують і правоохоронну функцію, тому до їх структури включено підрозділи податкової поліції. Найбільш відомою серед таких підрозділів є служба податкового розшуку «Штойфа», що входить до структури податкових органів ФРН.

У регіонах і на місцях податкові адміністрації представлені територіальними і місцевими органами. Наприклад, Державне податкове управління Ізраїлю має у своїй структурі 24 окружних податкових управлінь, 9 окружних відділів, пов'язаних з податком на набуття нерухомості, 4 слідчих відділи і 3 підрозділи, що здійснюють стягнення недоїмок. Національному податковому управлінню Японії підпорядковані 11 регіональних податкових управлінь, регіональна податкова інспекція Окінави і 524 податкові інспекції.

Компетенція органів податкового адміністрування може й не поширюватися на всі види податків. Так, у Фінляндії податковими органами стягується лише 8 із 14 встановлених у цій країні податків, решта контролюється іншими відомствами, наприклад, митницею. У Росії, наприклад, ПДВ й акцизи при ввезенні товарів на митну територію Росії адмініструють митні органи.

Традиційний порядок внутрішньої структури національних податкових органів різниться. Протягом останніх 20–30 років чітко виокремилася три підходи до їх побудови: «вид податку», функціональна і модель «вид платника податків».

Найбільш ранньою моделлю організаційної структури податкових адміністрацій є модель, що ґрунтується на критерії виду податків. Процес її застосування привів до утворення окремих підрозділів для кожного податку, котрі є незалежними один від одного. У Швеції, Португалії, Туреччині організація податкового адміністрування здійснюється саме

на основі виду податку. Разом із перевагами моделі «вид податку», до яких можна віднести простоту підтримки інформаційних технологій для окремих підрозділів та високий рівень правової спеціалізації співробітників, при застосуванні цієї моделі виявлено чимало недоліків. Через дублювання функцій, створення незручностей для платників податків, які змушені звертатися до різних підрозділів податкових органів з тотожних питань, цей метод був визнаний нерезультативним.

Виявлені недоліки призвели до появи нових моделей. За функціональної моделі організація податкових органів здійснюється за виконуваними функціями (облік, обробка інформації, податкові перевірки, збирання податків, оскарження та ін.). Такий підхід запровадили для того, щоб підвищити ефективність роботи, стандартизувати робочі процеси, комп'ютеризувати для зручності платників податків. Саме така модель покладена в основу структурної побудови податкових органів у Словаччині, Ісландії, Канаді, Нідерландах тощо. Остання тенденція в розвинених країнах полягає в організації податкового адміністрування за видом платників податків – крупних, середніх, дрібних.

Висновки. Проведене дослідження системи органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, дає підстави для таких висновків:

1) Система органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, за предметною підвідомчістю на сьогодні складається з двох основних блоків: органи загальної компетенції та органи спеціальної компетенції. Серед органів загальної компетенції, котрі долучені до здійснення фіскальної функції держави, за

загальним правилом, вирізняються 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. До органів спеціальної компетенції у цій системі належать фінансові (міністерство фінансів, фінансові департаменти, управління, відділи) та фіскальні (податкові та митні) органи.

2) Система фіскальних органів будується за предметною і територіальною підвідомчістю, а їх структура (організаційна будова) – за трьома підходами: залежно від податку, від функції або від платника податків. Діяльність фіскальних органів спрямовується і координується, як правило, міністерством фінансів. Серед фіскальних органів розрізняються два основні види: податкові та митні органи. У деяких країнах функції фіскальних органів можуть виконувати органи казначейства і державних позабюджетних фондів. Протягом останніх десятиліть спостерігається тенденція до об'єднання податкових і митних органів у єдину службу державних доходів (фіскальну службу).

3) У зв'язку з наявністю чисельних проблем у здійсненні фіскальної функції держави розвинуті країни розпочали пошуки нових вирішень проблем з дефіцитом бюджету і з державним боргом. Головними тенденціями в цій сфері на сьогодні стали фіскальна децентралізація, а також створення незалежних фіскальних інститутів. Обидві тенденції приводять до істотних змін у звичній системі органів, що здійснюють фіскальну функцію держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Саломатин А.Ю. История государства и права зарубежных стран : [учебное пособие] / А.Ю. Саломатин. – М. : Норма, 2009. – 496 с.
2. Конституционное (государственное) право зарубежных стран. Общая часть : [учебник] / рук. авт. кол. и отв. ред. Б.А. Страшун. – 4-е изд., обновл. и дораб. – М. : Норма, 2007. – 896 с.
3. Тарасов М.Е. Финансовое право: курс лекций / М.Е. Тарасов. – Якутск : Якутская государственная сельскохозяйственная академия, 2012. – 379 с.
4. Конституції зарубіжних країн : [навчальний посібник] / за заг. ред. В.О. Серьогіна. – Х. : ФІНН, 2009. – 664 с.
5. Серьогіна С.Г. Форма правління: питання конституційно-правової теорії та практики : [монографія] / С.Г. Серьогіна. – Х. : Право, 2011. – 768 с.
6. Конституции государств Европейского Союза / под общ. ред. Л.А. Окунькова. – М. : ИНФРА-М – НОРМА, 1997. – 816 с.
7. Добкін М.М. Місцеві державні адміністрації України: становлення, розвиток та функціонування : [монографія] / М.М. Добкін. – Х. : Золота миля, 2012. – 567 с.
8. Муниципальное право зарубежных стран (сравнительно-правовой анализ) : [учеб. пос.] / под общ. ред. В.В. Еремина. – М. : Академический проект ; Фонд «Мир», 2006. – 752 с.
9. Алебастрова И.А. Муниципальные системы в странах Восточной Европы: конституционные аспекты. Научно-аналитический обзор / И.А. Алебастрова. – М. : ИНИОН РАН, 1994. – 30 с.
10. Кравченко В.І. Місцеві фінанси України : [навч. посіб.] / В.І. Кравченко. – К. : Т-во «Знання», КОО, 1999. – 487 с.