

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ДЕРЖАВНОГО БУДІВНИЦТВА  
ТА МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ  
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ В.Н. КАРАЗІНА  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**ФОРОСТЯНКО ДМИТРО ВАЛЕРІЙОВИЧ**

УДК: 336.1.07

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**ФІСКАЛЬНІ ОРГАНИ ЯК СКЛАДОВА ДЕРЖАВНОГО АПАРАТУ:  
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ**

12.00.01 – теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ **Д. В. Форостянко**

Науковий керівник

**Серьогін Віталій Олександрович**

доктор юридичних наук, професор

Харків – 2018

## АНОТАЦІЯ

**Форосянко Д.В. Фіскальні органи як складова державного апарату: теоретико-правові аспекти.** – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень». – Науково-дослідний інститут державного будівництва та місцевого самоврядування; Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна, Харків, 2018.

Дисертація є першим у вітчизняній юридичній науці загальнотеоретичним дослідженням юридичної природи фіскальних органів та основних закономірностей їх розвитку в межах державно організованого суспільства. У дисертації 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.

У роботі зазначається, що орган, котрий здійснює фіскальну функцію держави (фіскальний орган у широкому сенсі слова), – це структурно і функціонально відособлена ланка механізму держави, що створюється в установленому законом порядку уповноваженим суб'єктом для здійснення фіскальної функції держави і наділяється для цього відповідними владними повноваженнями. Відповідно, фіскальними органами в широкому сенсі слова можуть бути не тільки державні органи, але й органи влади автономій, а також органи місцевого самоврядування. Тому з метою забезпечення термінологічної визначеності фіскальними (у вузькому сенсі слова) пропонується називати тільки ті органи спеціальної компетенції, для яких акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів є основною, прерогативною функцією.

Звертаючись до історичних аспектів формування і розвитку фіскальних органів, автор виокремлює чотири етапи їх еволюції. На першому з них – етапі

фіскального монізму (від Стародавнього світу до початку Середніх віків) – фіскальні органи інституційно ще не виокремлені, а фіскальна функція здійснюється багатьма органами держави, поряд з іншими функціями. На другому етапі – етапі фіскального дуалізму (епоха Середньовіччя) – розпочинається інституційне оформлення фіскальних органів власне як органів спеціальної компетенції. На третьому етапі – етапі фіскального професіоналізму (Новий час) – інституційне виокремлення фіскальних органів завершується, вони набувають чіткого правового статусу, виокремлюючись в окрему підсистему органів виконавчої влади. Нарешті, четвертий етап – етап фіскального глобалізму (Новітній час) – характеризується інтернаціоналізацією, соціалізацією та комп'ютеризацією фіскальних органів, що здійснюються у відповідь на зміни, котрі відбуваються в суспільстві й державі в умовах глобалізації, гуманізації та інформатизації всіх сфер державного і суспільного життя.

При характеристиці становища фіскальних органів у механізмі сучасної держави автор підкреслює, що на сьогодні вони є обов'язковим елементом державного апарату за будь-якої форми держави. При цьому серед фіскальних органів слід розрізняти принаймні два основні різновиди: податкові та митні органи. У деяких країнах перелік фіскальних органів може бути розширений за рахунок інших органів, що виконують фіскальні функції, наприклад, казначейств, державних позабюджетних фондів тощо. У роботі звертається увага на те, що протягом останніх десятиліть позначилася тенденція до консолідації податкових і митних органів у єдину службу державних доходів. Протидіючи фіскальним правопорушенням, фіскальні органи діють у тісному взаємозв'язку з правоохоронними органами, водночас вони можуть мати власні правоохоронні підрозділи і служби.

За підсумками узагальнення правового статусу фіскальних органів України та зарубіжних держав, автор обґрунтовує думку, що поряд із загальними ознаками органів держави (такими, як владність, законність (легальність), легітимність, функціональність, юридична документальність,

інструментальність, персональна і організаційно-функціональна структурованість, матеріальна забезпеченість тощо) їм притаманні специфічні ознаки, передусім наявність фіскальної функції як прерогативної, а також кореляція їх компетенції з основними функціями управління державними фінансами (якими є фінансове планування, фінансове регулювання і фінансовий контроль). Названі специфічні ознаки фіскальних органів зумовлюють інші елементи їх правового статусу та організації роботи, зокрема принципи діяльності, структурну побудову, форми і методи реалізації владних повноважень, характер взаємодії з іншими органами публічної влади тощо. Фіскальні органи поєднують в собі загальний правовий статус державних органів виконавчої влади і спеціальний правовий статус власне органів, що здійснюють фіскальну функцію держави.

На основі аналізу відповідних теоретичних розробок вітчизняних та зарубіжних науковців, дисертант відстоює позицію, що елементи правового статусу фіскальних органів слід розподіляти на чотири блоки: а) цільовий – мета, завдання, функції і принципи діяльності; б) структурно-організаційний – структура, лінійна та функціональна підпорядкованість; в) компетенційний – предметна і територіальна підвідомчість, а також повноваження; г) відповідальнісний – галузева юридична відповідальність посадових та службових осіб. Такий підхід надає змогу досить повно й адекватно охарактеризувати правовий статус фіскальних органів, відтінити їх місце і роль у державному апараті.

На основі аналізу вітчизняного та зарубіжного законодавства, а також практики його реалізації автор обстоює думку про наявність кількох моделей організації фіскальних органів. Обґрунтовується, що в державному апараті сучасних держав фіскальні органи як органи виконавчої влади спеціальної компетенції можуть функціонувати у вигляді: а) єдиного напівавтономного органу (unified semi-autonomous body); б) єдиного напівавтономного органу, підзвітного перед радою управляючих (спостережною радою) (unified semi-autonomous body with board); в) єдиного фіскального підрозділу (служби) в межах національного міністерства фінансів (single directorate); г) системи служб

або агентств у межах одного чи кількох міністерств (multiple directorates). У переважній більшості сучасних держав статус і порядок діяльності фіскальних органів визначається окремим законодавчим актом (кодексом та/або законом) і деталізується низкою підзаконних нормативно-правових актів.

У роботі звертається увага на те, що фіскальні органи сучасних держав, як правило, є багатофункціональними органами виконавчої влади. Окрім прерогативної – фіскальної – вони виконують низку інших функцій: нормативно-регулюючу, контрольню-наглядову, юрисдикційну, правоохоронну, реєстраційно-дозвільну, інформаційно-консультаційну, представницьку, облікову.

З метою отримання якомога більш повної картини щодо ролі й місця фіскальних органів у державному апараті сучасних держав автором здійснено порівняльно-правове дослідження статусу та організації діяльності фіскальних органів трьох груп держав, чий досвід є найбільш цінним для України: 1) держави-члени СНД; 2) держави-члени ЄС; 3) США і Канада. Виокремлено ті моменти, що можуть бути корисними для подальшого реформування фіскальних органів в Україні.

Відзначається, що для держав-членів СНД характерним є покладення на фіскальні органи багатьох функцій, що виходять далеко за межі оподаткування чи митної справи, зокрема: здійснення оперативно-розшукової діяльності, дізнання і досудового слідства; ліцензування окремих видів підприємницької діяльності; валютний контроль; контроль за виробництвом та обігом окремих видів підакцизних товарів (зокрема, алкогольних і тютюнових виробів); управління і контроль у сфері ігрового бізнесу тощо. Натомість у розвинених державах західної (плюралістичної) демократії розпорощеність функцій притаманна тільки митним органам, тоді як податкові органи зосереджені на виконанні функцій, жорстко пов'язаних з оподаткуванням. При цьому система фіскальних органів завжди є жорстко централізованою; навіть за федеративної форми державного устрою ця система, як правило, є єдиною, загальнонаціональною, що впливає з важливості забезпечення єдності

фіскальної політики держави.

Для фіскальних органів переважної більшості розвинених держав світу починаючи з кінця ХХ ст. характерним є поступовий відхід від суто фіскальних методів роботи до встановлення клієнтських відносин із платниками податків, який спрямований на підвищення рівня добровільності сплати податків. Протягом кількох століть організаційна структура податкових органів будувалася за видами податків, що справлялися. Однак протягом ХХ ст. відбувався поступовий перехід адміністрування податків за функціональним принципом, що позначилося на побудові податкових органів як у центрі, так і на місцях. Новелою ХХІ ст. стало реформування організаційної структури податкових органів провідних держав світу (зокрема, Франції та США) за принципом виокремлення сегментів платників податків.

За підсумками критичного аналізу вітчизняного і зарубіжного досвіду функціонування фіскальних органів у дисертації отримали подальшого розвитку концептуальні підходи щодо реформування правового статусу та організації роботи фіскальних органів в Україні. Зокрема, обґрунтовано, що проведена у 2014 р. консолідація фіскальних органів у єдину Державну фіскальну службу (ДФС) України відповідає світовим трендам і має бути збережена. Водночас слід забезпечити поступовий відхід ДФС від суто фіскальних методів роботи до встановлення клієнтських відносин із платниками податків, що є характерним для фіскальних органів переважної більшості розвинених держав світу з кінця ХХ ст. Нарешті, ДФС України має бути позбавлена функцій, що виходять далеко за межі оподаткування чи митної справи, а реформування організаційної структури фіскальних органів України має здійснюватися в напрямку дедалі ширшого застосування принципу виокремлення сегментів платників.

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

#### **Список публікацій здобувача за темою дисертації:**

1. Форостянка Д. В. Фіскальні органи як органи державної влади: теоретико-правова характеристика. *Вісник Харківського національного*

*університету імені В.Н. Каразіна. Серія: Право. 2017. Вип. 24. С. 229-232.*

2. Форостянюк Д. В. Фіскальні органи стародавніх держав. *Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 6. С. 51-56. URL: [http://pap.in.ua/6\\_2017/15.pdf](http://pap.in.ua/6_2017/15.pdf).*

3. Форостянюк Д. В. Фіскальні органи середньовічної держави (на прикладі Франції). *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки. 2018. Вип. 1. Том 1. С. 34-40.*

4. Форостянюк Д. В. Фискальные органы в государственном аппарате стран СНГ. *Legea si Viata (Закон и Жизнь). 2018. № 4. Aprilie. С. 150-155.*

5. Фіскальні органи Канади: правові засади організації та діяльності. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія: Право. 2018. Вип. 25. С. 191-194.*

6. Форостянюк Д. В. Вищі спеціалізовані органи фінансового (фіскального) контролю в державному механізмі сучасної держави: порівняльно-правовий аспект. *Від громадянського суспільства – до правової держави: тези доп. XIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 21 квітня 2017 р.). Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2017. С. 413-416.*

7. Форостянюк Д. В. Забезпечення фіскальними органами прав і законних інтересів платників податків і зборів: сучасні тенденції та перспективи. *Захист прав людини: національний та міжнародно-правовий виміри: XIV Міжнар. наук.-практ. конф. «Від громадянського суспільства – до правової держави»: збірник тез доповідей. Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2018. С. 725-730. URL: <http://ekhnuir.univer.kharkov.ua/handle/123456789/14160>.*

8. Форостянюк Д. В. Фіскальні органи в державному апараті сучасної держави: теоретико-правова характеристика. *Актуальні питання реформування правової системи України: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 6-7 липня 2018 р.). Дніпро: Правовий світ, 2018. С. 32-35.*

9. Форостянюк Д. В. Фіскальні органи в державному апараті країн – членів Європейського Союзу: порівняльно-правовий аспект. *Особливості розвитку публічного та приватного права в Україні: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 20-21 липня 2018 р.). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018.*

C. 65-68.



## Abstract

***Forostyanko D.V. Fiscal Agencies as a Component of State Apparatus: Theoretical and Legal Aspects.*** – Qualifying scientific work as the manuscript.

The thesis for a candidate's degree by the specialty 12.00.01 "Theory and History of State and Law; History of Political and Legal Studies". – Scientific Research Institute of State Building and Local Government; V. N. Karazin Kharkiv National University, Kharkiv, 2018.

The dissertation is the first general theoretical research in the national legal science of the legal nature of fiscal agencies and the basic patterns of their development within the state-organized society. The author of the dissertation has provided theoretical and legal characteristics of fiscal agencies as bodies of state power; has revealed the legal nature, features and types of these agencies; has presented examples of their organizational and functional construction in different countries of the world.

The author of the paper has noted that the agency carrying out the fiscal function of the state (fiscal institution in the loose meaning of the word) is a structurally and functionally separate link of the state mechanism created in the manner prescribed by the law by an authorized subject for carrying out the fiscal function of the state and is endowed with appropriate authoritative powers. Accordingly, fiscal authorities in the loose meaning of the word may be both state agencies, and autonomous authorities, as well as local self-government agencies. Therefore, in order to ensure the terminological definition the author has suggested to call fiscal (in a strict sense) those agencies of special competence, which main, prerogative function is the accumulation of state revenues by ensuring the collection of compulsory payments.

Speaking about historical aspects of the formation and development of fiscal agencies, the author has distinguished four stages of their evolution. Fiscal agencies have not been institutionally distinguished yet, and the fiscal function has been carried out by many state agencies along with other functions at the first stage – the stage of fiscal monism (starting from the Ancient World to the beginning of the Middle Ages).

At the second stage – the stage of fiscal dualism (the Middle Ages) – the institutional execution of fiscal agencies begins as agencies of special competence. At the third stage – the stage of fiscal professionalism (New Era) – the institutional separation of fiscal agencies is completed; they acquire a clear legal status, being distinguished in a separate subsystem of executive authorities. Finally, the fourth stage – the stage of fiscal globalization (Modern Time) – is characterized by the internationalization, socialization and computerization of fiscal agencies that are carried out in response to changes taking place in society and the state in the conditions of globalization, humanization and informatization of all spheres of state and public life.

While characterizing the position of fiscal agencies within the mechanism of the modern state, the author has emphasized that nowadays they are a mandatory element of the state apparatus in any state form. At the same time, we should distinguish at least two main varieties among the fiscal agencies: tax and customs agencies. In some countries, the list of fiscal agencies can be expanded at the expense of other bodies that perform fiscal functions, for example, treasuries, state non-budgetary funds, etc. The author of the paper has paid attention to the fact that there is a tendency during the last decades towards the consolidation of tax and customs agencies into a single service of state revenue. By counteracting fiscal offenses, fiscal agencies operate in close relationship with law enforcement agencies, while they may have their own law enforcement units and services.

As a result of the generalization of the legal status of fiscal agencies of Ukraine and foreign states, the author grounds the idea that the state agencies along with general features (such as authority, legality, legitimacy, functionality, legal documentation, instrumentality, personal, organizational and functional structuring, material provision, etc.), they have specific features, first of all, the presence of the fiscal function as a prerogative one, as well as the correlation of their competence with the main functions of management of public finances (which is financial planning, financial regulation and financial control). The mentioned specific features of fiscal agencies determine other elements of their legal status and organization of work, in particular, the principles of activity, structural construction, forms and methods of

exercising authoritative powers, the nature of interaction with other public authorities, etc. Fiscal agencies combine the general legal status of state executive authorities and the special legal status of those agencies that exercise the fiscal function of the state.

Based on the analysis of relevant theoretical developments of domestic and foreign scholars, the author of the dissertation stands the viewpoint that the elements of the legal status of fiscal agencies should be divided into four blocks: a) the target-oriented – objective, tasks, functions and principles of activity; b) structural and organizational – structure, linear and functional subordination; c) competence – thematic and territorial jurisdiction, as well as powers; d) responsible – the sectoral legal responsibility of officials and civil servants. Such an approach provides a sufficient opportunity to adequately characterize the legal status of fiscal agencies, to punctuate their place and role in the state apparatus.

On the basis of the analysis of domestic and foreign legislation, as well as the practice of its implementation, the author stands the viewpoint about the existence of several models for the organization of fiscal agencies. It has been substantiated that fiscal agencies in the state apparatus of modern states as executive authorities of special competence may function in the form of: a) unified semi-autonomous body; b) unified semi-autonomous body that is subordinated to the board of directors (supervisory board); c) unified fiscal unit (service) within the national Ministry of Finance (single directorate); d) system of services or agencies within one or several Ministries (multiple directorates). In the vast majority of modern states, the status and procedure of the activity of fiscal agencies is determined by a separate legislative act (Code and / or law) and is detailed by a number of subordinate regulatory acts.

The author of the paper has paid attention to the fact that fiscal agencies of modern states, as a rule, are multifunctional executive authorities. Besides the prerogative – fiscal function – they perform a number of other functions: normative and regulatory, control and supervisory, jurisdictional, law enforcement, registration and permitting, information and consulting, representative, accounting.

In order to obtain the most complete understanding of the role and place of fiscal agencies in the state apparatus of modern states, the author has carried out

comparative and legal study of the status and the organization of the activities of fiscal agencies of three groups of states, whose experience is most valuable for Ukraine: 1) CIS Member States; 2) EU Member States; 3) USA and Canada. The author has singled out those points that may be useful for further reform of fiscal agencies in Ukraine.

It is noted that it is typical for CIS Member States when fiscal agencies have many functions that go far beyond taxation or customs matters, in particular: carrying out operative and search activities, inquiry and pre-trial investigation; licensing of certain types of entrepreneurial activity; currency control; control over the production and circulation of certain types of excisable goods (namely, alcoholic and tobacco products); management and control in the field of gambling business, etc. Instead, the scattering of functions in the developed countries of Western (pluralist) democracy, is only inherent to customs agencies, while tax agencies focus on performing functions strictly linked to taxation. At the same time, the system of fiscal agencies is always rigidly centralized; even in the federal form of government, this system, as a rule, is the only national one that follows from the importance of ensuring the unity of fiscal policy of the state.

Fiscal agencies of the vast majority of developed countries of the world since the end of the XXth century are characterized with the gradual deviation from purely fiscal methods of work up to the establishment of customer relations with taxpayers, which is aimed at increasing the voluntary level of paying taxes. Organizational structure of tax agencies was based for several centuries on the types of taxes. However, during the XXth century there was a gradual shift in the administration of taxes according to the functional principle, which affected the construction of tax agencies both in the center and at the local level. The reform of the organizational structure of tax agencies of the leading world countries (in particular, France and the USA) in accordance with the principle of separating segments of taxpayers was the innovation of the XXI century.

Conceptual approaches to reforming the legal status and organization of the work of fiscal agencies in Ukraine have got further development in the dissertation

based on the results of the critical analysis of the domestic and foreign experience of the functioning of fiscal agencies. In particular, the author has substantiated that the consolidation of fiscal agencies into the single State Fiscal Service (SFS) of Ukraine conducted in 2014 corresponds to the world tendencies and should be preserved. At the same time, we should ensure a gradual deviation of the SFS from purely fiscal methods of work to the establishment of customer relations with taxpayers that is typical for fiscal agencies of the vast majority of developed countries of the world since the end of the XXth century. Finally, the SFS of Ukraine should be deprived of functions that are far beyond the taxation or customs matters, and the reform of the organizational structure of fiscal agencies of Ukraine should be carried out in the direction of increasing application of the principle of allocating the payers' segments.

**Key words:** state's fiscal function; mechanism of the state; state agencies; fiscal agencies; tax agencies; customs agencies.

#### **The list of scientific articles published on the thesis topic:**

1. Forostyanko D. V. Fiskal'ni orhany yak orhany derzhavnoyi vlady: teoretyko-pravova kharakterystyka. Visnyk Kharkivs'koho natsional'noho universytetu imeni V.N. Karazina. Seriya: Pravo. 2017. Vyp. 24. S. 229-232.

2. Forostyanko D. V. Fiskal'ni orhany starodavnikh derzhav. Porivnyal'no-analitychne pravo. 2017. № 6. S. 51-56. URL: [http://pap.in.ua/6\\_2017/15.pdf](http://pap.in.ua/6_2017/15.pdf).

3. Forostyanko D. V. Fiskal'ni orhany seredn'ovichnoyi derzhavy (na prykladi Frantsiyi). Naukovyy visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu. Seriya: Yurydychni nauky. 2018. Vyp. 1. Tom 1. S. 34-40.

4. Forostyanko D. V. Fyskal'nye orhany v hosudarstvennom apparate stran SNH. Legea si Viata (Zakon y Zhyzn'). 2018. № 4. Aprilie. S. 150-155.

5. Fiskal'ni orhany Kanady: pravovi zasady orhanizatsiyi ta diyal'nosti. Visnyk Kharkivs'koho natsional'noho universytetu imeni V.N. Karazina. Seriya: Pravo. 2018. Vyp. 25. S. 191-194.

6. Forostyanko D. V. Vyshchi spetsializovani orhany finansovoho (fiskal'noho) kontrolyu v derzhavnomu mekhanizmi suchasnoyi derzhavy: porivnyal'no-pravovyy

aspekt. Vid hromadyans'koho suspil'stva – do pravovoyi derzhavy: tezy dop. KHIII Mizhnar. nauk.-prakt. konf. (m. Kharkiv, 21 kvitnya 2017 r.). Kharkiv: KHNU imeni V.N. Karazina, 2017. S. 413-416.

7. Forostyanko D. V. Zabezpechennya fiskal'nykh orhanamy prav i zakonnykh interesiv platnykh podatkov i zboriv: suchasni tendentsiyi ta perspektyvy. Zakhyst prav lyudyny: natsional'nyy ta mizhnarodno-pravovyy vymiry: KHIV Mizhnar. nauk.-prakt. konf. «Vid hromadyans'koho suspil'stva – do pravovoyi derzhavy»: zbirnyk tez dopovidey. Kharkiv: KHNU imeni V.N. Karazina, 2018. S. 725-730. URL: <http://ekhnuir.univer.kharkov.ua/handle/123456789/14160>.

8. Forostyanko D. V. Fiskal'ni orhany v derzhavnomu aparati suchasnoyi derzhavy: teoretyko-pravova kharakterystyka. Aktual'ni pytannya reformuvannya pravovoyi systemy Ukrayiny: mater. Mizhnar. nauk.-prakt. konf. (m. Dnipro, 6-7 lypnja 2018 r.). Dnipro: Pravovyy svit, 2018. S. 32-35.

9. Forostyanko D. V. Fiskal'ni orhany v derzhavnomu aparati krayin – chleniv Yevropeys'koho Soyuzu: porivnyal'no-pravovyy aspekt. Osoblyvosti rozvytku publicjnoho ta pryvatnoho prava v Ukrayini: mater. Mizhnar. nauk.-prakt. konf. (m. Kharkiv, 20-21 lypnja 2018 r.). Kharkiv: HO «Asotsiatsiya aspirantiv-yurystiv», 2018. S. 65-68.

**ЗМІСТ**

<b>ВСТУП.....</b>	<b>16</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ФІСКАЛЬНІ ОРГАНИ ДЕРЖАВИ: ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНА ТА ІСТОРИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА.....</b>	<b>23</b>
1.1 Фіскальні органи як органи державної влади: поняття, ознаки, види.....	22
1.2 Еволюція фіскальних органів.....	48
1.3 Правовий статус фіскальних органів, його види та елементи.....	86
Висновки до Розділу 1.....	107
<b>РОЗДІЛ 2. ФІСКАЛЬНІ ОРГАНИ В ДЕРЖАВНОМУ АПАРАТІ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ.....</b>	<b>110</b>
2.1 Фіскальні органи держав – членів Співдружності Незалежних Держав....	110
2.2 Фіскальні органи держав – членів Європейського Союзу.....	143
2.3 Фіскальні органи США і Канади.....	174
Висновки до Розділу 2.....	196
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>199</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>204</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>226</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми дисертаційного дослідження.** Фіскальна функція є важливою складовою економічної функції і як така притаманна усім державам. Для її реалізації в державному апараті виокремлюється підсистема органів спеціальної компетенції – фіскальних органів. Сучасні зміни, що відбуваються в українському суспільстві, пов'язані з переходом до ринкової економіки, вимагають системного аналізу цілей і завдань державно-владної діяльності, а також відповідних змін, що відбуваються в державному апараті під впливом внутрішніх і зовнішніх протиріч. У даному зв'язку особливої актуальності набувають дослідження теоретико-правових аспектів організації та діяльності фіскальних органів, їх типологізації та особливостей правового статусу. Важливим у даному контексті є врахування зарубіжного досвіду організації та діяльності фіскальних органів з урахуванням специфіки форми правління, форми державного устрою та політичного режиму тих чи інших держав, особливостей побудови їх державного апарату тощо.

Поставлена у дисертації проблематика частково розкрита у сучасній вітчизняній літературі, присвяченій поняттю і системі функцій держави, сутності економічної функції держави, державно-правового регулювання економічних відносин, закономірностей розвитку і взаємодії держави та економіки. Цінними джерелами 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. Горшеньова, О.О. Кутафіна, В.В. Лазарєва, В.С. Нерсисянца, 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 у регулюванні нових економічних відносин, пов'язаних із формуванням ринкової системи, вивчені ще недостатньо. Окремі аспекти даної проблеми, отримавши певне висвітлення у роботах зазначених авторів, потребують подальшого поглибленого дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**Тема



дисертаційного дослідження сформульована згідно Пріоритетними напрямами розвитку правової науки на 2016-2020 рр., затвердженими загальними зборами Національної академії правових наук України 3 березня 2016 р., а також відповідно до Плану наукових досліджень НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України у межах фундаментальних тем «Теоретичні та правові проблеми організації та функціонування української держави в умовах конституційної реформи» (державна реєстрація № 0110U002806) та «Державно-владні інституції в організаційно-правовому механізмі реалізації Конституції України» (державна реєстрація № 0114U004238).

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у з'ясуванні юридичної природи фіскальних органів держави та основних закономірностей їх розвитку в межах державно організованого суспільства..

Для досягнення цієї мети були поставлені такі *завдання*:

- визначити поняття, ознаки і види фіскальних органів державної влади;
- з'ясувати основні етапи еволюції фіскальних органів у зв'язку зі зміною джерельної бази держави;
- розкрити правовий статус фіскальних органів та його елементи;
- здійснити типологізацію організаційно-правової побудови фіскальних органів у сучасному світі;
- визначити особливості місця й ролі фіскальних органів у державному апараті пострадянських республік і провідних держав західної демократії;
- узагальнити позитивний досвід функціонування фіскальних органів США, Канади, а також держав Європейського Союзу;
- окреслити шляхи удосконалення правових основ організації та діяльності фіскальних органів України у контексті світових тенденцій у даній сфері.

**Об'єктом дослідження** є правовідносини, що характеризують правовий статус та порядок функціонування фіскальних органів у межах державного апарату.

**Предметом дослідження** є теоретико-правові аспекти, що характеризують фіскальні органи як складову державного апарату.

**Методи дослідження.** Методологічну основу дослідження складає філософський діалектико-матеріалістичний підхід, що передбачає розгляд фіскальної функції та фіскальних органів держави як об'єктивної соціальної реальності, що сформувалася і постійно еволюціонує під впливом внутрішніх і зовнішніх протиріч разом із розвитком людської цивілізації. Робота проведена із застосуванням широкого спектру загальнотеоретичних і спеціально-наукових методів пізнання. Зокрема, історико-правовий метод використовувався для з'ясування генези держав за джерельною базою їх існування та відповідних їм фіскальних органів (підрозділ 1.2). Системно-структурний метод дозволив визначити внутрішню будову фіскальних органів, а також їх місце в державному апараті сучасної держави (підрозділи 1.1, 2.1-2.3). Структурно-функціональний метод дозволив розкрити систему функцій фіскальних органів, її взаємозв'язок з функціями держави (підрозділ 1.3), а також сучасну систему органів, що беруть участь у здійсненні фіскальної функції у тих чи інших державах світу (підрозділи 2.1-2.3). Діяльнісний підхід дав змогу осмислити особливості роботи фіскальних органів, виокремити змістові елементи та проблемні аспекти цієї роботи (підрозділи 2.1-2.3). Метод класифікації дозволив здійснити групування держав за джерельною базою їх існування (підрозділ 1.2), фіскальних органів за організаційно-правовими принципами їх побудови (підрозділ 1.1), функцій фіскальних органів (підрозділ 1.3). Формально-юридичний метод використовувався для формулювання авторських дефініцій понять за темою дослідження (підрозділи 1.1-1.3). Компаративістський метод використовувався для порівняння правового статусу та організації роботи фіскальних органів України із зарубіжними аналогами (підрозділи 2.1-2.3). Методи теоретико-правового прогнозування і моделювання використовувалися для висунення та обґрунтування інституційних реформ, а також пропозицій щодо внесення змін і доповнень до чинного фіскального законодавства (підрозділи 2.1-2.3, висновки).

Нормативною базою дослідження є нормативно-правові акти національного та зарубіжного фіскального законодавства. Емпіричною базою дослідження стали звіти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), а також

Азійського банку розвитку про стан фіскальних систем різних держав світу, матеріали практики Державної фіскальної служби України та її територіальних органів, фіскальних органів провідних зарубіжних країн (Великої Британії, Канади, Росії, США, Франції, ФРН, Японії та ін.), статистичні та соціологічні дані з питань, пов'язаних з діяльністю фіскальних органів сучасних держав.

**Наукова новизна отриманих результатів** зумовлена тим, що виконана дисертація є першим у вітчизняній юридичній науці загальнотеоретичним дослідженням юридичної природи фіскальних органів та основних закономірностей їх розвитку в межах державно організованого суспільства. У рамках проведеного дослідження одержано наступні результати, що мають наукову новизну і виносяться на захист:

*уперше:*

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

- з'ясовано, що разом з еволюцією держав за джерельною базою їх існування (загарбницькі, доменально-податні, фіскальні, фіскально-кредитні) відбувалась еволюція фіскальних органів, яка пройшла такі етапи: а) фіскальний монізм (від Стародавнього світу до початку Середніх віків); б) фіскальний дуалізм (епоха Середньовіччя); в) фіскальний професіоналізм (Новий час); г) фіскальний глобалізм (Новітній час);

- обґрунтовано тезу про те, що фіскальними (у вузькому сенсі слова) слід називати тільки ті виконавчі органи спеціальної компетенції, для яких акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів (податків, зборів, мит, штрафів) є прерогативною функцією; серед таких органів слід розрізняти два основні види: податкові та митні;

- розкрито загальні та спеціальні ознаки фіскальних органів (у вузькому сенсі слова); серед спеціальних ознак виокремлено те, що їх прерогативною функцією є фіскальна, тобто акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів, а їхня компетенція корелює з функціями управління державними фінансами (фінансове планування, фінансове регулювання і фінансовий контроль);

- узагальнено видове розмаїття фіскальних органів сучасних держав; обґрунтовано, що серед держав, де фіскальна функція є розщепленою, оподаткуванням займаються відповідні міністерства, комітети, дирекції, інспекції або служби, натомість митною політикою – державні митні комітети або митні служби; у тих же державах, де фіскальна функція є консолідованою, її здійснення покладається на службу внутрішніх доходів;

- здійснено типологізацію організаційно-правової побудови фіскальних органів у сучасному світі; виокремлено основні типи такої побудови: а) єдиний напівавтономний орган (Австралія, Іспанія, Японія); б) єдиний напівавтономний орган, підзвітний перед радою управляючих чи спостережною радою (Аргентина, Велика Британія, США); в) єдиний фіскальний підрозділ (служба) в межах національного міністерства фінансів (Австрія, Франція, Швейцарія); г) система служб або агентств у межах одного чи кількох міністерств (Бельгія, Греція, ФРН);

*удосконалено:*

- наукові уявлення про структуру правового статусу фіскальних органів; у ній виокремлено чотири блоки елементів: 1) цільовий; 2) структурно-організаційний; 3) компетенційний; 4) відповідальнісний;

- доктринальні підходи до класифікації функцій фіскальних органів; обґрунтовано, що крім прерогативної (фіскальної) вони виконують такі функції: а) нормативно-регулюючу; б) контрольню-наглядову; в) юрисдикційну; г) правоохоронну; д) реєстраційно-дозвільну; е) інформаційно-консультаційну; є) представницьку; ж) облікову;

- теоретична характеристика принципів організації та діяльності фіскальних органів; доведено, що їх організаційна структура може ґрунтуватися на

принципах: а) спеціалізації (за типом фіскальних виплат); б) функціональному (за напрямками діяльності); в) сегментації (за групами платників);

*набули подальшого розвитку:*

- доктринальне бачення новітніх тенденцій розвитку фіскальних органів; доведено, що з кінця ХХ ст. дедалі більшого поширення набуває консолідація податкової й митної служби в рамках єдиної служби (комітету) державних доходів (Бразилія, Велика Британія, Індія, Казахстан, Мексика, Південно-Африканська Республіка, Україна та ін.);

- наукові положення про поліфункціональність фіскальних органів; найбільш поширеними нефіскальними функціями, які покладаються на фіскальні органи, є такі: а) збір неподаткових заборгованостей (Австралія, Велика Британія); б) адміністрування соціальних виплат на дітей (Нідерланди, Нова Зеландія); в) адміністрування державної пенсійної системи в частині збору внесків на пенсійне страхування (Аргентина, Японія); г) оцінка власності для цілей адміністрування податків на нерухомість (США, Франція);

- теоретична характеристика правового статусу фіскальних органів держав-членів СНД; обґрунтовано, що для них характерним є виконання багатьох функцій, що виходять далеко за межі оподаткування чи митної справи (здійснення оперативно-розшукової діяльності, дізнання і досудового слідства; ліцензування окремих видів підприємницької діяльності; валютний контроль; контроль за виробництвом та обігом окремих видів підакцизних товарів; управління і контроль у сфері ігорного бізнесу тощо);

- концептуальні підходи щодо реформування правового статусу та організації роботи фіскальних органів в Україні; зокрема, обґрунтовано, що: а) проведена у 2014 р. консолідація фіскальних органів у єдину Державну фіскальну службу (ДФС) України відповідає світовим трендам і має бути збережена; б) слід забезпечити поступовий відхід від суто фіскальних методів роботи до встановлення клієнтських відносин із платниками податків, що є характерним для фіскальних органів переважної більшості розвинених держав світу з кінця ХХ ст.; в) ДФС України має бути позбавлена функцій, що виходять

далеко за межі оподаткування чи митної справи; г) реформування організаційної структури фіскальних органів України має здійснюватися в напрямку дедалі ширшого застосування принципу виокремлення сегментів платників.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що викладені у дисертації ідеї розширюють основу для подальших наукових досліджень щодо правового регулювання фіскальних правовідносин, можуть бути використані при розробці навчальної й методичної літератури. Теоретичні положення дисертаційного дослідження можуть бути використані в навчальному процесі при викладенні дисциплін «Теорія держави і права», «Актуальні проблеми теорії держави і права», «Фінансове право», «Податкове право», «Митне право» тощо. Вони можуть також використовуватись у процесі удосконалення податкового і митного законодавства, при здійсненні фіскальної реформи в Україні, а також у правозастосовній діяльності, для оптимізації роботи фіскальних органів.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертації доповідалися на міжнародних науково-практичних конференціях «Від громадянського суспільства – до правової держави» (м. Харків, 21 квітня 2017 р.), «Від громадянського суспільства – до правової держави» (м. Харків, 20 квітня 2018 р.), «Актуальні питання реформування правової системи України» (м. Дніпро, 6-7 липня 2018 р.) та «Особливості розвитку публічного та приватного права в Україні (м. Харків, 20-21 липня 2018 р.).

**Публікації.** Основні результати дисертаційного дослідження викладено в 5 статтях у фахових виданнях (у т.ч. в 1 зарубіжному) і 4 тезах виступів на науково-практичних конференціях.

**Структура і обсяг роботи.** Згідно із метою і задачами дослідження дисертація складається зі вступу, двох розділів, що об'єднують шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел (238 найменувань) та 9 додатків. Загальний обсяг дисертації складає 234 сторінки, з яких основного тексту – 197 сторінок.

## РОЗДІЛ 1

### ФІСКАЛЬНІ ОРГАНИ ДЕРЖАВИ: ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНА ТА ІСТОРИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА

#### 1.1 Фіскальні органи як органи державної влади: поняття, ознаки, види

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 [див.: 97, с. 178; 174, с. 114]. При здійсненні своїх функцій держава виступає як особливий і вельми складний соціальний механізм, який діє у певних організаційних формах і спирається на відповідні методи здійснення публічної влади.

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.

Проблеми організації та функціонування державного механізму у вітчизняній юридичній науці почали розроблятися ще у 50-ті роки ХХ ст. [див.: 149]. На рівні докторської дисертації ці проблеми вперше були досліджені у 1969 р. українським ученим В. В. Копейчиковим [77]. Ним же було написано низку наукових праць [78; 79], котрі стали ортодоксальними з даної проблематики для всієї радянської державознавчої науки. Згодом загальним питанням організації та функціонування механізму держави були присвячені кандидатські дисертації М. К. Іскакової (1984 р.) [58] і Л. Л. Григоряна (1989 р.) [41], а також докторська дисертація Е. П. Григоніса (2000 р.) [40]. Слід відзначити, що в дисертації Е. П. Григоніса запропонував власне визначення, сенс якого зводиться до того, що механізм держави слід розглядати не в «статичі», як це характерно для традиційного підходу, а в «динаміці», тобто з точки зору певних способів взаємодії органів держави, їх взаємовідносин між собою [40, с. 7,

132].

Застосування терміну «механізм» дозволяє органічно поєднати статичну системно-структурну побудову держави з її динамічними проявами, показати, що її функціонування передбачає не тільки безпосередній владний вплив на об'єкт, але й взаємодію між власними структурними елементами, породжує внутрішні й зовнішні правовідносини владного характеру.

Механізму держави притаманні такі риси:

- він являє собою систему, тобто впорядковану сукупність органів, закладів і підприємств;
- його цілісність забезпечується спільними цілями й завданнями діяльності;
- його основним елементом виступають державні органи;
- він є тією організаційною й матеріальною силою (важелем), за допомогою якої держава здійснює владу; досягає конкретних результатів;
- це система, що володіє єдиною бюджетною, грошовою, банківською системами, державною власністю, котрі складають її організаційно-економічну основу;
- це система, що динамічно й реально працює, за допомогою якої функціонує держава, здійснюється управління суспільством.

Як складна соціальна система держава для реалізації своїх завдань і функцій не може існувати, не спираючись на певний управлінський апарат, здатний до того ж примушувати до виконання тих державних рішень, що приймаються. Державі потрібен особливо організований і структурований апарат публічної влади. Він складається з різноманітних державних органів, установ, котрі взаємодіють між собою і в сукупності являють собою цілісний, злагоджено функціонуючий механізм. При цьому, як правило, це цілісна, ієрархічно побудована система державних органів, установ і служб.

У сучасній теоретичній юриспруденції сформувалося два основні підходи щодо питання про співвідношення категорій «державний механізм» і «державний апарат».

Перша група авторів схильні розмежовувати державний апарат у широкому



і вузькому сенсі слова. При цьому в широкому сенсі поняття державного апарату як сукупності всіх державних органів збігається з визначенням механізму держави, є тотожним йому. За такого підходу до структури механізму держави, крім державного апарату, включаються державні підприємства і державні установи [61, с. 120]. Натомість у більш вузькому сенсі під державним апаратом розуміють виключно апарат державного управління. Саме в такому значенні, як сукупності виконавчо-розпорядчих, управлінських органів, вживається термін «державний апарат» у науці адміністративного права. Натомість у загальній теорії держави і права поняття державного апарату, якщо інше не застерігається, вживається у своєму широкому значенні, тобто як адекватне категорії механізму держави [11, с. 98-99].

Інша група дослідників наполягають на необхідності чіткого розмежування категорій «державний механізм» і «державний апарат». На їх думку, механізм держави – це система всіх державних організацій, які здійснюють її завдання і реалізують функції, тоді як державний апарат – це лише частина механізму держави, його центральний елемент, що являє собою сукупність державних органів, які наділені владними повноваженнями для реалізації державної влади, а також зайнятих у них державних службовців, котрі практично здійснюють державну владу [61, с. 119; 97, с.178]. При цьому, як правило, відзначається, що апарат будь-якої держави – це не механічне поєднання її окремих органів, а їх чітко організована, суворо впорядкована цілісна система.

На наш погляд, другий підхід є більш досконалим з теоретичної точки зору, оскільки дозволяє підвищити чіткість юридичної термінології, уникати зайвої омонімізації в юриспруденції.

Елементарною частиною державного апарату є орган держави. Саме слово «орган» походить від грецького «organon», що означає знаряддя, інструмент. В англійській літературі цей термін має два заміники – «publicbody» або «publicauthority».

Ц.А. Ямпольська ще в середині ХХ ст. наводила таке визначення органа державної влади: «...це частина державного механізму, котра в межах своєї

компетенції від імені держави виконує її задачі та функції» [201, с. 25]. Таке розуміння державних органів можна вважати усталеним. Справді, в сучасній загальнотеоретичній юриспруденції спостерігається спільність поглядів щодо розуміння органів держави; відповідні визначення, що пропонуються теоретиками права, різняться лише фрагментарно. Так, М.С. Кельман, О.Г. Мурашин і Н.М. Хома стверджують, що орган держави – це «окремий службовець... чи структурно оформлений колектив державних службовців, наділений владними повноваженнями, відповідними матеріально-технічними засобами, утворений на законних підставах для виконання конкретних завдань і функцій держави» [61, с. 127]. Натомість М.І. Байтін пише: «Орган держави – це юридично оформлена, організаційно і господарсько відособлена частина державного механізму, що складається з державних службовців, наділена державно-владними повноваженнями й необхідними матеріальними засобами для здійснення в межах своєї компетенції певних задач і функцій держави» [11, с. 99]. У свою чергу, В.В. Лазарєв і С.В. Липень під органом державної влади розуміють «самостійний підрозділ державного апарату, що створюється у встановленому законом порядку, володіє встановленою законом структурою і наділяється певною компетенцією» [84, с. 79].

Орган держави – це частина державного механізму, його основний осередок, що має специфічні ознаки.

До числа найбільш істотних ознак державного органа належать такі:

1. Владність – державний орган наділений державно-владними повноваженнями, тобто юридично закріпленими повноваженнями здійснювати державну владу, приймати від імені держави юридично значущі рішення і забезпечувати їх реалізацію. Тільки органи державної влади та їх посадові особи, виступаючи від імені держави, виражають волю держави в цілому.

2. Законність (легальність) – державні органи формуються державою чи безпосередньо народом згідно з конституцією, законами та іншими нормативно-правовими актами і функціонують на їх основі. Порядок формування й діяльності державного органа, його структура і компетенція закріплюються нормами права

В.В. Романова слушно зауважує з даного приводу, що «органи держави, котрі формуються і діють довільно, мають неконституційний характер, а отже, їх існування є незаконним» [151, с. 99].

3. Функціональність – державний орган має передбачені конституцією чи іншими законами спеціальні функції, котрі він здійснює від імені держави.

4. Юридична документальність – кожен державний орган оформлює свої рішення, прийняті в межах визначеної компетенції, у вигляді правових актів – нормативних чи індивідуальних. Встановлені цими актами приписи забезпечуються передусім заходами переконання, виховання, заохочення, організації й охороняються від порушень можливістю застосування примусової сили держави

5. Інструментальність – державний орган забезпечує і захищає свої вимоги від порушень шляхом застосування заходів виховання, переконання, стимулювання, у разі необхідності – державного примусу.

6. Персональна структурованість – державний орган складається зі службовців, які перебувають в особливих правовідносинах один з одним та органом: обсяг, порядок використання владних повноважень встановлюються законом і отримують конкретизацію у посадових інструкціях, штатних розкладах тощо.

7. Організаційно-функціональна структурованість – державний орган має організаційну структуру, територіальний масштаб діяльності, систему службової підзвітності й службову дисципліну. Державний орган – це структурно і функціонально відособлена ланка механізму держави, що створюється в установленому законом порядку уповноваженим суб'єктом для здійснення певного напрямку державної діяльності й наділяється для цього відповідними владними повноваженнями. Кожен державний орган має особливий допоміжний організаційно-технічний апарат, який складається з людей і матеріально-технічних засобів, що сприяють роботі державного органа і допомагають в реалізації його повноважень. У спеціальній літературі навіть можна зустріти тезу, що державний апарат у вузькому сенсі слова «складається з персоналу

оплачуваних державних службовців та організаційно-технічного апарату з відповідним фінансовим і ресурсним забезпеченням його діяльності» [174, с. 119].

8. Матеріальна забезпеченість – державний орган є юридичною особою публічного права і як такий має необхідну матеріальну базу – казенне майно, яке перебуває в оперативному управлінні, свій розрахунковий рахунок у банку, своє джерело фінансування – державний бюджет.

Варто відзначити, що 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 (духовно-культурні, політико-правові, національні, історичні особливості, територіальні розміри країни, рівень соціально-економічного розвитку, співвідношення політичних сил тощо), так і зовнішні (міжнародна геополітична обстановка, характер взаємовідносин із сусідніми 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 [11, с. 100]. Поряд із тим від функцій держави безпосередньо залежить структура державного механізму, вони суттєво впливають на виникнення, розвиток і конкретний зміст діяльності тих чи інших державних органів. Змінюються функції – змінюється й 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 «акумуляванні державних доходів шляхом встановлення і стягнення обов'язкових платежів (податків, зборів, мит, штрафів)» [107, с. 27].

Принадно відзначимо, що в зарубіжній юридичній літературі широко використовуються терміни «фіскальна політика» («fiscalpolicy»), «фіскальні правила» («fiscalrules»), проте термін «фіскальні органи» («fiscalbodies») майже

не вживається. З огляду на те, що у більшості держав світу фіскальна функція досі залишається інституційно «розщепленою» на податкову і митну, то й відповідні органи іменуються податковими (taxbodies) та митними (custombodies), а в разі, коли відповідні структури є інтегрованими в межах одного центрального органу виконавчої влади – органами доходів (revenuebodies).

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.

Так, 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. Відповідно, за характером територіальної підвідомчості органи, що здійснюють фіскальну функцію в унітарній державі, поділяються на загальнодержавні та місцеві, а за федеративної форми державного устрою між ними виокремлюється ще один рівень – органи суб'єктів федерації. У деяких випадках, особливо в умовах регіоналізації й децентралізації, до участі у реалізації фіскальної функції держави активно долучаються органи влади автономних утворень, а також органи муніципальної влади.

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).

Варто підкреслити, що фінансову діяльність здійснюють фактично всі державні органи без винятку, адже здійснення завдань і функцій держави за всіма напрямками вимагає використання фінансових коштів. Проте участь у реалізації

фіскальної функції держави беруть далеко не всі її органи; при формуванні системи органів, котрі здійснюють названу функцію, перш за все беруться до уваги предметний і територіальний критерії. Як справедливо відзначає 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 напрямків своєї діяльності, та органи спеціальної компетенції, створені саме для реалізації державної функції щодо акумулювання, накопичення коштів державного бюджету» [107, с. 92].

До системи органів загальної компетенції, долучених до реалізації фіскальної функції держави, як правило, входять глава держави, парламент (легіслатура) й уряд. У федеративних державах до цього переліку додаються легіслатури та уряди суб'єктів федерації, а в унітарних децентралізованих – представницькі й виконавчі органи автономних одиниць, представницькі й виконавчі органи місцевого (територіального) самоврядування.

Чільне місце в системі органів загальної компетенції, котрі здійснюють фіскальну функцію держави, за будь-якої форми правління (хіба що крім абсолютної монархії) та державного устрою посідає *парламент* як єдиний орган всенародного представництва і водночас єдиний законодавчий орган у системі розподілу влад. Досить знаменним є той факт, що в історичному плані фіскальна компетенція з'явилась у парламентів раніше, ніж законодавча. Англійський Парламент здобув право встановлювати податки у XIII ст., а приймати закони – у XV ст., а французькі Генеральні штати – відповідно у XIV і XVIII ст. [66, с. 524].

Перші парламенти (ще як станово-представницькі установи), як правило, збиралися саме з приводу надання дозволу короні на ті чи інші податі та збори. Така згода парламенту лише незначно обмежувала аналогічні повноваження короля: у загальних доходах королівської казни податки і парламентські субсидії займали не більше третини [152, с. 221]. Втім у кризові чи воєнні часи ця роль парламенту ставала досить вагомим знаряддям у становій боротьбі.

При цьому, починаючи з ранніх етапів розвитку британського Парламенту і

до кінця XVII ст. фінансова процедура Палати громад полягала у схваленні білля про субсидії, який, зазвичай, приймався в обмін на королівську санкцію, на інші білли та обіцянку задовольнити скарги підданих. Білли про субсидії надавали королю не певну суму, а право збирати податки. Збір податків і їх витрачання залишалися поза контролем палати. До кінця XVII ст. нижня палата почала вимагати, аби субсидії, на які надається згода, витрачалися тільки на призначені для цього цілі. Така вимога свідчила про початок переміщення фінансового контролю від виконавчої влади до законодавчої [85, с. 87].

Найважливіший принцип сучасного парламентського правління – встановлення прямого контролю над усіма державними фінансами – був досягнутий протягом XVIII ст. і на початку XIX ст. і встановлений у тому вигляді, в якому він існує дотепер. Результатом цього розвитку стало втілення найважливішого принципу сучасного парламентського правління – повного суверенітету представників нації у встановленні оподаткування і розпорядженні грошовими коштами, що надійшли.

На сьогодні фіскальні повноваження складають важливу частину компетенції будь-якого парламенту світу і реалізуються, як правило, шляхом прийняття відповідного закону за спеціальною фінансовою процедурою, відмінною від процедури прийняття звичайних законів.

Варто відзначити, що державний бюджет може мати різну форму: якщо в Італії, Росії, Франції, Україні та багатьох інших державах світу він має форму закону, хоча й строкового (розрахованого на один фіскальний рік), то в США, Великобританії, Японії та низці інших держав – це фінансова програма, що реалізується через систему окремих законів про державні доходи та видатки. При цьому фінансовий рік може як співпадати з календарним (як в Україні), так і відрізнятись від нього (у низці країн він починається з жовтня).

На думку переважної більшості фахівців, основне у фіскальних повноваженнях парламенту полягає в його праві погоджуватися чи не погоджуватися на стягнення податків. Усе інше порівняно із цим правом є, за образним висловом М.Є. Тарасова, не більш як «зібранням формальних

аксесуарів» [169, с. 253].

Досить часто фіскальні повноваження парламенту належать до його виключної компетенції, тобто визнаються парламентськими прерогативами. Зокрема статті 84 та 217 Конституції Польщі 1987 р. визначають, що обов'язок сплачувати податки може бути запроваджений тільки законодавчим шляхом; тільки законодавчо мають бути врегульовані істотні елементи конструкції цієї повинності [73, с. 182, 201]. У свою чергу, згідно зі ст. 187 та 316 Конституції Венесуели 1999 р. Національна асамблея обговорює і затверджує національний бюджет і всі законопроекти, що стосуються оподаткування і державного кредитування; не можуть стягуватися мита, податки чи збори, які не встановлені законом, так само як не можуть надаватися звільнення, зниження та інші форми фінансового стимулювання, крім тих, що передбачені законом [67, с. 49, 71]. Згідно зі ст. 81 Конституції Лівану податки можуть встановлюватися тільки згідно із законом, що діє на всій території держави без винятку [68, с. 279].

Крім права запроваджувати і скасовувати податки, до фіскальних повноважень парламенту належить також встановлення порядку адміністрування податків і зборів, юридичної відповідальності за ухилення від сплати фіскальних платежів, визначення податкових пільг, створення позабюджетних фондів, правове регулювання митної справи тощо. За деяких форм правління (парламентарної монархії, парламентарної чи напівпрезидентської республіки) до фіскальної компетенції парламенту зазвичай входить також 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 досить тісно пов'язані (і навіть переплетені) з іншими повноваженнями: законодавчими, установчими, контрольними тощо.

Порівняно з широкими фіскальними повноваженнями парламенту роль *глави держави* у даній сфері є значно більш скромною (якщо тільки за формою правління він не є водночас і главою виконавчої влади) і, як правило, обмежується участю в законодавчому процесі. Передусім, йдеться про



промульгацію прийнятих парламентом законів про податки і бюджет. Право законодавчої ініціативи у фіскальній сфері главою держави, як правило, не використовується; у цьому питанні він здебільшого покладається на уряд. У тому ж разі, коли глава держави водночас виступає в ролі глави виконавчої влади, він повністю перебирає на себе ті фіскальні повноваження, котрі за іншої конфігурації державної влади, за загальним правилом, здійснює уряд.

Натомість в абсолютних і дуалістичних монархіях (Йорданія, Катар, Оман, Саудівська Аравія та ін.) роль глави держави в загальній системі органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, є не просто суттєвою, а домінуючою й всеохоплюючою. Як зазначає Д.М. Носіков, «домінування монарха в законодавчій сфері у поєднанні з так званою «унітарною ексекutiveю» за даних моделей монархічної форми правління роблять главу держави де-юре і де-факто єдиним органом, що визначає фіскальну політику держави і забезпечує її виконання» [108, с. 39].

На відміну від глави держави, роль *уряду* в загальній системі органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, є значною й багатоаспектною за будь-якої форми правління. Навіть у тих державах, чії конституції визначають компетенцію *уряду* лише загальним чином, її «фіскальна складова» простежується досить виразно, передусім щодо бюджетних повноважень. І хоч саме схвалення державного бюджету входить до компетенції парламенту, втім багатопланова і копітка робота щодо розробки проекту цього документу та його виконання цілком належить до компетенції уряду, є одним з його пріоритетних і специфічних завдань. Наприклад, Конституція Латвії 1922 р (ст. 66) встановлює, що Сейм (парламент) щорічно до початку фінансового року висує державний бюджет, проект якого подає Кабінет Міністрів, а після виконання бюджету Кабінет Міністрів зобов'язаний внести на затвердження Сейму звіт про його виконання [71, с. 45]. У свою чергу, Конституція Італії 1947 р. (ст. 81) передбачає, що палати парламенту щорічно затверджують подані урядом бюджет і закон про його виконання; при цьому закон про затвердження бюджету не може встановлювати нові податки або нові видатки, а будь-який інший закон, що

передбачає нові видатки або збільшення попередніх, повинен визначати засоби їх покриття [70, с. 145].

В абсолютних та дуалістичних монархіях урядовий проект бюджету, як і бюджетно-фінансова політика уряду в цілому, потребує схвалення глави держави, оскільки за таких форм правління уряд не є самостійним органом і покликаний лише допомагати монархові у здійсненні ним своїх повноважень. Наприклад, за Конституцією Катару 2003 р. на початку кожного фінансового року уряд має подавати еміру доповідь про досягнення країни з пропозиціями щодо подальшого розвитку економіки і політики держави [92, с. 177].

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 документу. 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) [76, с. 56].

Варто зауважити, що в багатьох державах світу уряд володіє прерогативами з питань фіскальної нормотворчості. Наприклад, у ПАР фінансовий законопроект (а таким згідно з ч. 1 ст. 77 Конституції ПАР 1996 р. є законопроект, яким асигнуються кошти або встановлюються податки, збори чи мита) може вносити на розгляд парламенту тільки міністр, відповідальний за національні фінансові питання [72, с. 586].

Виконання бюджету, як в частині доходів, так і в частині видатків, повністю покладається на уряд і підпорядкований йому адміністративний апарат. 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 заходи щодо реалізації фіскальних законів, здійснюють нормотворчі повноваження, приймаючи підзаконні нормативні фінансово-правові акти тощо.

У деяких державах, що є президентськими чи напівпрезидентськими республіками, фіскальні повноваження уряду сконцентровані в особі прем'єр-міністра. Так, згідно зі ст. 100 Конституції Аргентини глава Кабінету Міністрів уповноважений направляти до парламенту проект закону про державний бюджет, здійснювати збирання державних податків та виконання закону про державний бюджет [69, с. 417].

У сучасних реаліях було б помилкою обмежувати систему органів, задіяних у здійсненні фіскальної функції, тільки вищими і центральними органами державної влади. 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» [47, с. 347]. Це твердження повною мірою може бути застосоване й до реалізації фіскальної функції держави.

До органів загальної компетенції, задіяних у здійсненні фіскальної функції держави, належать також деякі органи суб'єктів федерації, органи влади автономій та органи місцевого самоврядування.

Дедалі більше питань щодо участі місцевих органів у здійсненні фіскальної функції отримує не тільки законодавче, а й конституційне закріплення. Одним із найбільш яскравих прикладів такого роду є чинна Конституція ПАР 1996 р., де фіскальним повноваженням провінцій (суб'єктів федерації) та муніципалітетів присвячено одразу шість статей [72, с. 623-625]. При цьому, з урахуванням необхідності дотримання єдності економічного простору, що є життєво важливим для кожної держави незалежно від форми державного устрою, принципового значення набуває застереження, що міститься в п. «а» ч. 2 ст. 228 та п. «а» ч. 2 ст. 229 цієї Конституції: влада провінційної легіслатури чи муніципалітету встановлювати податки, збори і платежі не може здійснюватися у спосіб, котрий матеріально й безумовно завдає шкоду національній економічній політиці, транскордонній економічній діяльності чи діяльності крізь муніципальні

кордони, руху товарів, послуг, капіталів чи робочої сили [72, с. 624]. Враховуючи новітні тенденції проведення конституційної реформи в Україні, а також наявні загрози єдності її економічної системи, вважаємо, що така норма була б цілком доречною й у вітчизняному Основному Законі.

Нерідко конституції чи закони, що встановлюють податкову систему, уповноважують нижчестоящі органи публічної влади встановлювати певні податки і збори у передбачених законом рамках. Наприклад, у статтях 153-156 Конституції Бразилії 1988 р. визначено чіткий перелік податків, які можуть встановлюватись союзом (федерацією), суб'єктами федерації та муніципалітетами [75, с. 490-493].

Провідну роль у здійсненні фіскальної функції на муніципальному рівні (незалежно від специфіки обраної системи місцевого самоврядування) відіграють представницькі органи (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 [96, с. 241]. При цьому джерела місцевого бюджету визначаються законом і включають місцеві податки і збори, а також централізовані дотації держави [8, с. 28]. Органи місцевого самоврядування самостійно або за участі держави встановлюють порядок утворення і використання централізованих (у рамках місцевого самоврядування) і децентралізованих грошових фондів. Створюються грошові фонди через систему податків, муніципальних кредитів і добровільних внесків. При цьому органи місцевого самоврядування можуть не тільки встановлювати місцеві податки і збори, але й надавати пільги щодо їх сплати.

Дедалі більшого значення в роботі муніципальних органів провідних зарубіжних країн набуває фінансове планування. Наприклад, у Нідерландах крім щорічного бюджету органи місцевого самоврядування зобов'язані розробляти фінансовий план на чотири роки, у ФРН – п'ятирічні фінансові та інвестиційні плани, а в США – шестирічні програми комунальних послуг, капіталовкладень і фінансової політики [81, с. 360-361].

Істотну роль у здійсненні фіскальної функції виконують також голови

муніципалітетів та очолювані ними виконавчі органи загальної компетенції. Наприклад, згідно зі ст. 52 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» виконавчий комітет місцевої ради попередньо розглядає проекти місцевого бюджету, а також проекти рішень з інших питань (у т.ч. й фіскального характеру), що вносяться на розгляд відповідної ради [145]. Аналогічні положення містяться у статтях 52 та 60 Закону Республіки Польща «Про гмінне самоврядування»: правління готує проект бюджету гміни, представляє його раді, несе відповідальність за правильне здійснення фінансової діяльності гміни [143, с. 140-141].

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 є цілісною, і значну частку місцевих бюджетів складають не місцеві, а саме державні податки і збори. Наприклад, в Україні найбільшим джерелом надходжень до місцевих бюджетів (близько 40%) є прибутковий податок з громадян. 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, зокрема, й повсякденною організаційною і виконавчо-розпорядчою діяльністю муніципальних органів.

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 інших країн засвідчує, що чим менш розвинута та чи інша територія, тим більші податкові пільги надають її органи влади з метою подолання відставання. Дуже часто у створенні сприятливих фінансових умов для розвитку депресивних територій бере участь і держава. Систему таких пільг названо преференціями. Формами преференцій є особливі

бюджетні режими, податкові канікули, особливі режими валютного регулювання та візові режими [36, 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 ХХІ ст.

Принагідно відзначимо, що в Україні місцеві органи влади отримали право встановлювати місцеві податки і збори, а також надавати пільги зі сплати податків у тій частині, в якій вони надходять до місцевих бюджетів, з 1993 р. Сьогодні ж розширення фіскальних повноважень і фінансової спроможності місцевого самоврядування є одним із пріоритетних напрямків вітчизняної конституційної реформи в частині децентралізації [див.: 146].

Спільні дії загальнодержавних, регіональних і місцевих органів публічної влади іноді доповнюються заходами наддержавного характеру. Зокрема, такі заходи здійснюються в рамках ЄС та Митного Союзу.

Безпосереднє управління фінансами в усіх державах світу перебуває у віданні спеціалізованих органів, 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, складає проект державного бюджету та організовує його виконання. На сьогодні такі органи створено навіть в абсолютних і дуалістичних монархіях.

Як правило, такий орган називається міністерством фінансів, однак у Франції він має назву Міністерство економіки, фінансів і бюджету, а у Великій Британії – Казначейство. Скрізь цей орган вирізняється не тільки назвою, але й внутрішньоорганізаційною будовою, конкретними цілями і завданнями, змістом компетенції, формами і методами діяльності тощо. Майже у всіх розвинених державах провідними підрозділами міністерства фінансів є управління внутрішніх доходів, яке видає інструктивний матеріал щодо прямих податків та

організовує їх надходження, а також управління митних зборів та акцизів, яке готує інструктивний матеріал стосовно непрямих податків і організовує їх надходження до бюджету. Важливим підрозділом даного міністерства є також управління внутрішніх позик та державного боргу, що відає емісією державних позик, виплатою по ним відсотків і погашенням державного боргу [108, с. 41].

Здійснення фіскальної функції об'єктивно вимагає розбудови єдиної «фінансової вертикалі», тому в структурі місцевих органів виконавчої влади створюються фінансові департаменти чи управління, а в системі органів місцевого самоврядування – фінансові управління чи відділи. При цьому встановлюється законодавча заборона державним органам втручатися в фіскальну діяльність органів місцевого самоврядування, що не виключає державного контролю за законністю такої діяльності.

Провідну роль у системі спеціалізованих органів держави, що здійснюють фіскальну функцію, посідають податкові органи (англ. *taxbodies*). Водночас варто відзначити, що різні країни мають різні фіскальні потреби і перебувають на різних щаблях розвитку податкового адміністрування. Великобританія, Італія, Канада, КНР, США, Франція, ФРН, Японія та деякі інші держави входять до першої групи, де податкові органи мають складну організаційну будову. Представниками даної групи є й Україна та інші країни СНД. Друга група – найбільш поширена; до неї належать Австралія, Бельгія, Данія, Португалія, Фінляндія, Чехія, Швейцарія, Швеція та ін. – держави з порівняно компактною структурою податкових органів. Нарешті, третя група – Кіпр, Люксембург, Маврикій, Мальта – країни з невеликою кількістю платників податків; відповідно, склад кадрів податкових органів у цих країнах доходить до 2 тис. працівників.

Назви податкових органів у різних країнах суттєво різняться. Наприклад, у Бразилії – це Федеральна податкова служба, у Киргизстані – Державна податкова інспекція, у Малайзії – Рада внутрішніх доходів, у Німеччині – Федеральне податкове управління, в Росії – Федеральна податкова служба, у США – Служба внутрішніх доходів, у Франції – Генеральна дирекція податків, а в 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 ФРН 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 ХХ ст. отримала поширення організаційна побудова податкових адміністрацій по лінії прямих і непрямих податків. Зокрема, у Таїланді 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 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 [142, с. 35-37].

Крім податкових органів, до числа фіскальних органів спеціальної компетенції належать також митні органи (органи митного контролю) (англ. customs), котрі забезпечують наповнення державного бюджету за рахунок надходжень від митних зборів (мита). У деяких країнах функції фіскальних органів можуть також виконувати органи казначейства і державних позабюджетних фондів. Протягом останніх десятиліть спостерігається тенденція до консолідації податкових і митних органів у єдину службу державних/публічних доходів (англ. Public revenue eservice).

Фіскальні органи можуть мати власні правоохоронні підрозділи і служби та/або взаємодіяти з відповідними поліцейськими підрозділами. 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 (GuardiadiFinanza).

Принагідно слід зауважити, що далеко не всі органи публічної влади, долучені до здійснення фіскальної функції, варто називати фіскальними. Адже за усталеними в юриспруденції підходами назва тих чи інших підгруп (підсистем) державного апарату формується за їх прерогативною функцією. То ж у даному разі 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.

Будь-який державний орган створюється для реалізації суворо визначеного напрямку і діє жорстко в межах своєї компетенції; він не може ухилитися від

здійснення закріплених за ним прав і покладених на нього обов'язків. У межах своєї компетенції і в межах встановлених процедур він приймає рішення самостійно, узгоджуючи їх за необхідності з іншими державними органами.

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, експертні установи та інші 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.

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 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).

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.

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 безпосередні виконавці 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.

Принагідно слід відзначити, що далеко не всі фіскальні органи спеціальної компетенції належать до виконавчої гілки влади. Ускладнення суспільного життя і, відповідно, тих завдань, що стоять перед державою, закономірно призвели до подальшої диверсифікації державного апарату, появи нових органів і навіть гілок державної влади. Не дарма у конституційно-правовій доктрині дедалі більшого поширення отримує теза про необхідність виокремлення четвертої, контрольної гілки влади [170; 183]. І хоча наукові дискусії з даного приводу досі тривають, конституційний розвиток і конституційне реформування державного апарату призвели до появи низки спеціалізованих контрольних органів, застереження щодо незалежності яких від представників «класичних» гілок влади спеціально закріплюється на рівні основного закону. Одним із видів таких органів є вищі органи фінансового (фіскального) контролю (англ. Supreme Audit Institutions).

Вищі органи фінансового контролю (далі – ВОФК) на сьогодні діють майже в усіх державах світу. За своїм статусом вони, як правило, є конституційними

органами, тобто їхнє існування передбачене конституцією і, відповідно, їх ліквідація чи зміна статусу можлива лише шляхом внесення змін до основного закону відповідної держави. Їх основним завданням є проведення незалежного зовнішнього аудиту діяльності, фінансів, майна в межах публічного врядування і, в першу чергу, контроль за виконанням державного бюджету. В межах цієї діяльності державні органи можуть бути притягнуті до відповідальності, а парламенти отримують змогу здійснювати ефективний контроль за діяльністю уряду.

Світова практика останніх десятиліть знає випадки, коли певні держави не мали ВОФК, але вони були зумовлені конкретною суспільно-політичною ситуацією у відповідній державі або відображали процес суттєвої трансформації політичної системи. Яскравим прикладом такого роду є Україна, де Рахункової палати не було протягом перших шести років після проголошення незалежності. Принагідно слід відзначити, що в 1990-ті роки, після руйнації «соціалістичного табору», в процесі демократичного оновлення і конституційного реформування незалежні інституції фінансового контролю були відновлені або створені в переважній більшості держав Центральної і Східної Європи: Угорщині (1989), Литві, Естонії (1990), Латвії, Молдові (1991), Албанії, Білорусі, Чехії, Румунії (1992), Хорватії, Словаччині (1993), Словенії (1994), Болгарії, Росії (1995), Україні (1997). Іншими словами, на сьогодні наявність спеціалізованих органів фінансового контролю є загальною нормою для демократичних держав світу.

Основними завданнями ВОФК є проведення аудиту, а також консультування з фінансових питань. При цьому спочатку діяльність ВОФК стосувалася здебільшого проведення фінансових перевірок; функція консультування з'явилася тільки у ХХ ст. і є наслідком еволюції державного фінансового контролю. Крім того, в окремих країнах консультування може включати в себе підготовку експертних висновків для депутатів парламенту (іноді – для членів уряду) щодо окремих законопроектів фінансового характеру (Бельгія, Італія, Російська Федерація, ФРН, Угорщина).

З початку фінансових криз, багато ВОФК почали приділяти особливу увагу

питанням фінансової стабільності. Яскравим прикладом такого роду є австрійський ВОФК (Rechnungshof). Він проводить близько 100 аудитів ефективності на рік; у ході перевірок не тільки виявляє недоліки, а й формулює рекомендації, адже він є не тільки ревізійним, а й консультативним органом. При цьому перевірки здебільшого зосереджені на питаннях, пов'язаних з перетином фінансових потоків і станом облікових систем, з акцентом на ясності та підзвітності, якості систем управління та контролю.

Таким чином були розкриті деякі недоліки, зокрема прогалини в облікових системах на всіх рівнях (федерації, земель і комун), відсутність інформативності та порівнянності цих систем, відмінності в способах оцінки майна, різні визначення заборгованості, неповний розгляд зобов'язань щодо майбутніх років, наявність необліковуваних фінансових інструментів, відмінності в періодах, обсязі та показниках середньострокового планування тощо. Подання звітів про результати аудиту до федерального парламенту, а також державних і місцевих легіслатур, стало важливим імпульсом, аби розпочати дискусію про реформу системи бухгалтерського обліку.

Спільна природа ВОФК та той факт, що вони не є політичними органами, створюють природні умови для їх співпраці. Ця співпраця полягає в основному в обміні інформацією та розробці рекомендацій, особливо в рамках Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ). Таким чином була створена система технічних стандартів, що включає основні передумови для впорядкування фінансового контролю і правила професійної поведінки ВОФК. Основним документом у даній сфері є «Декларація керівних принципів контролю» 1977 г. («Лімська декларація») [86], що характеризує, серед іншого, цілі, поняття та види контролю, відносини між ВОФК і парламентом, урядом, іншими державними органами, сферу повноважень, режим розробки та подання інспекційних звітів тощо.

У Лімській декларації проголошено, що в конституції держави повинні бути встановлені: 1) створення ВОФК і необхідний ступінь його незалежності, включаючи належний правовий захист з боку верховного суду проти будь-якого

втручання в законну діяльність ВОФК; 2) незалежність голови і членів ВОФК, зокрема, в аспекті процедури їх відсторонення від посади; 3) чіткий характер відносин між ВОФК та парламентом, у т.ч. гарантований дуже високий ступінь ініціативності й автономії, навіть тоді, коли він виступає в якості агента парламенту і проводить перевірки за його дорученням; 4) право ВОФК повідомляти про свої висновки щорічно і незалежно один від одного парламент або будь-який інший відповідальний державний орган; цей звіт має бути опублікований; 5) основні контрольні повноваження ВОФК.

Приписи, наведені вище, стосуються положень конституції, як акту, що посідає найвище місце в ієрархії правових актів. Якщо ВОФК має розглядатися як один з вищих органів держави, то загальні положення, що лежать в основі його правового статусу, теж повинні міститися в конституції. І навпаки: відсутність таких положень, і, більше того, відсутність будь-якого конституційного регулювання щодо ВОФК породжує питання, чи має він у тій чи іншій країні статус вищого органу держави.

Загалом слід відзначити, що механізм сучасної держави відзначається високою мірою складності, багатоманітністю його складових частин, блоків, підсистем. Він будується за функціональною, предметною та територіальною ознаками. Разом з ускладненням і розширенням функцій держави, сфер її діяльності й територіальних меж дедалі більш строкатою стає державна політика. Яскравим прикладом у цьому контексті є фінансова політика держави, спрямована на управління фінансовими ресурсами країни. Оскільки рух фінансових ресурсів і доходів має двосторонній характер, можна виокремити механізм формування фінансових ресурсів і механізм їх використання. Фіскальна функція стосується тільки першої частини руху фінансових ресурсів – формування (акумуляції) фінансових ресурсів держави.

Механізм держави в частині здійснення її фіскальної функції кореспондує з механізмом фінансової політики як динамічним способом управління фінансами. За його ефективністю можна судити про міру відповідності даної концепції тій соціально-економічній ситуації, що склалася в країні, і навпаки» [82, с. 41].

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. Кузулгуртова виокремлюють три елементи фінансового механізму, співзвучних функціям управління фінансами – фінансове планування, фінансове регулювання і фінансовий контроль [14, с. 82; 82, с. 42]. Відповідно, й фіскальні органи можуть бути класифіковані на органи фіскального планування (проектування бюджетних надходжень), органи фіскального регулювання (адміністрування податків, зборів та інших бюджетних надходжень), а також органи фіскального контролю (попередження і припинення правопорушень у фінансовій сфері).

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

1. Орган, що здійснює фіскальну функцію держави (фіскальний орган у широкому сенсі слова) – це структурно і функціонально відособлена 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. Загалом система органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, за предметною підвідомчістю на сьогодні складається з двох основних блоків: а) 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); б) органи спеціальної компетенції (міністерство фінансів, фінансові департаменти, управління, відділи, податкові та митні органи, органи фінансового контролю).

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. Упродовж останніх десятиліть спостерігається стійка тенденція до консолідації податкових і митних органів у єдину службу державних доходів. При цьому 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.

## **1.2 Еволюція фіскальних органів**

Переважає більшість наукових досліджень, присвячених історії фіскальних установ, зосереджується на переході від феодальної до сучасної Європи. Коли ж йдеться про стародавні форми перерозподілу суспільного багатства, дослідження є вузько спеціалізованими, тоді як комплексні, масштабні, компаративістські дослідження є рідкістю. Серед останніх можна відзначити хіба що праці Г. Ардана [204; 205] та Р. Голдсмита [220]. Найбільш масштабними дослідженням фіскальних установ Нового часу є колективні монографії за редакцією



Ф. Хоффмана і К. Норберг [216] та Р. Бонні [214; 233]. Незважаючи на свою спрямованість на Європу, названі праці ґрунтуються на сучасних теоріях політичної економії. У пострадянській літературі дана проблематика висвітлюється здебільшого на рівні навчальної літератури, до того ж побіжно і вкрай уривчасто [див., напр.: 10; 35; 45; 55; 83; 87]. То ж спробуємо надати більш-менш цілісну картину еволюції фіскальних установ від стародавніх часів дотепер.

Передусім слід відзначити, що через брак конкретних історичних даних у поєднанні з відмінностями соціально-культурної структури стародавніх цивілізацій досі залишається незрозумілим, коли ж в історії людства була вперше реалізована фіскальна система. Втім, різноманітні жертвоприношення, підношення вождям і старійшинам та інші подібні дари, що практикувалися в умовах первіснообщинного ладу, можуть розглядатися лише як певний прообраз податків і зборів у сучасному розумінні. Тому переважна більшість фахівців виходять із того, що фіскальна система і, відповідно, фіскальні органи зародилися усе ж у значно більш пізній історичний період розвитку людської цивілізації. Головними передумовами їх появи були, передусім, перехід від натурального господарства до грошового, а також зародження і розвиток держави [83, с. 9].

Проміжним етапом розвитку людської цивілізації від первіснообщинного ладу до державності була епоха воєнної демократії, де основним джерелом збагачення слугували загарбницькі набіги на сусідські землі. Сутність економічної основи військової демократії яскраво описав Ф. Енгельс: «...Війна й організація для війни стають тепер регулярними функціями народного життя... Війна, яку раніше вели тільки для того, аби помститися за напади, або для того, щоб розширити територію, що стала недостатньою, ведеться тепер заради грабежу, стає постійним промислом» [195, с. 164]. Війна була способом існування первинних держав: з одного боку за допомогою військової сили окремі матеріальні блага (ресурси) просто віднімалися, захоплювалися, а з іншого – підкорені народи обкладалися даниною в натуральній та/або грошовій формі. В такий спосіб одноразове поліпшення матеріального становища держави-

загарбника поєднувалося зі стабільним і тривалим у часі його підтриманням.

Втім війни не можна було вести постійно; вони виснажували фізично, морально, демографічно, нарешті, економічно, адже не завжди завершувалися успіхом. Потрібно було знайти якщо не альтернативне, то принаймні факультативне джерело збагачення: таким джерелом стали платежі від власного населення та іноземних купців.

С. Міллз слушно зазначав з даного приводу: «Це емпіричний факт історії, що жодне структуроване суспільство не виникало без оподаткування. Влада щодо оподаткування є однією з тих, що безпосередньо пов'язані з насильством... але без цієї влади держава... неможлива. Влада щодо оподаткування – це єдина велика влада, на якій ґрунтується вся національна структура...» [225, с. 1]. Взагалі, ще з ХІХ ст. право встановлювати та стягувати податки, поряд із наявністю власної території, адміністративного й репресивного апарату, у загальнотеоретичній юриспруденції вважається однією з головних ознак держави.

Історично податкова система кожної держави розвивалася протягом тривалого часу в кількох напрямках: у пошуках оптимальних критеріїв вимірювання податкової платоспроможності підвладного населення; у запровадженні податків і зборів, які могли, з одного боку, покривати видатки держави, а з іншого – виглядати справедливими в очах платників; в організації державою структур, за допомогою яких вона могла б ефективно контролювати стягнення податків і зборів; у виробленні методів і технічних прийомів стягнення обов'язкових платежів [17, с. 48].

Серед сучасних дослідників теорії та історії публічних фінансів найбільш поширеною є точка зору, що «батьківщиною оподаткування» і, відповідно, першопочатком фіскальних органів є *Стародавній Єгипет*, що підтверджується багатьма археологічними знахідками (див.: Додаток 2). Принаймні перші з відомих нині матеріальних свідчень про податки належать до 3300-3200 рр. до н.е. і являють собою глиняні таблички з письмовими звітами підданих єгипетським царям про передачу їм десятої частини майна у вигляді полотна та олії [190, с. 39].

Чиновницький апарат Стародавнього Єгипту був хоч і чисельним, але слабо диференційованим, у т.ч. й у фіскальній сфері. Починаючи зі Стародавнього царства «казначеем богів» і «начальником усіх робіт і доручень» вважався верховний сановник – джаті. Він опікувався царською казною, вів облік господарських ресурсів, займався обліком і збором надходжень, здійснював контроль державних видатків. При цьому роль податкового відомства відігравав так званий «будинок царських скарбів», куди надходили звіти про збір податків, де складався кошторис прибутків і витрат, прогнозувалися майбутні врожаї і прибутки. Фіскальну функцію на місцях – у номах Єгипту – здійснювало численне чиновництво. Найближчими помічниками стратега і номарха у фіскальних справах були розпорядник номових фінансів (економ) і царський грамотій (писець). Останні були найбільш письменними членами тодішнього суспільства і як такі не тільки були елементом повсякденного життя єгиптян, але й супроводжували їх у потойбічне життя. У гробницях фараонів серед статуєток інших слуг, які були покликані супроводжувати володаря після смерті, археологи знаходять і статуєтки писців-податківців: вони повинні були й на тому світі допомагати фараону наповнювати державну казну.

В адміністративному центрі кожного нома розташовувалася каса (трапеза) на чолі з трапезитом, яка виконувала різноманітні грошові операції й передусім приймала надходження від платників податі та відкупників. Там же знаходився й номовий склад зерна (тесавр), яким відав ситолог. І трапеза, і тесавр мали відділення на місцях. Безпосередньо стягненням податків займались озброєні збирачі [164, с. 10].

Із фіскальним апаратом держави була пов'язана велика група відкупників, про статус яких йдеться у розділі I «Здача податків на відкуп» Податного статуту Птолемея II Філадельфа [133, с. 112]. Основне завдання відкупника полягало в тому, щоб зібрані з платників кошти передати до державної казни. Відкупники збирали податки в натуральній формі, могли організувати обробку й переробку зібраних продуктів, здавали їх торговцям, за що отримували тверду платню. Діяльність відкупників перебувала під повним контролем держави: вони мали

гарантувати певну суму збору, і всі недоїмки покривали з власних коштів. В якості винагороди вони отримували 5% від зібраної суми.

Суттєву роль у здійсненні фіскальної функції давньоєгипетської держави відігравали численні храми. За оцінками відомого радянського єгиптолога І.А. Стучевського, за контроль над державним (царсько-храмовим) комплексом місцеві храми отримували 7,5% врожаю, тоді як централізована частина, що надходила до державної казни, складала 22,5% [163, с. 11].

Аналогічні риси були притаманні й фіскальним системам інших давньосхідних монархій (Ассирії, Вавилону, Персії та ін.) (Додаток 2). Натомість реалізація фіскальної функції в *античних державах* мали чимало відмінностей.

Так, у Стародавніх Афінах рішення про податки приймалося Радою, а збиранням податків завідували 10 полетів. Оподаткування застосовувалося тільки у воєнний час і здебільшого стосувалося фінансування армії та будівництва оборонних споруд. Списками платників податків, а також розподілом зібраних коштів відали аподенти. При цьому обрання голови військового і фінансового відомств, з огляду на важливість цих посад, відбувалося шляхом не таємного, як було тоді поширено, а відкритого голосування. Доповідати властям про факти несплати податків мала поліція, що стежила за громадським порядком.

З епохою античності пов'язане виникнення фіскальної системи й на території нинішньої України. За твердженням О.А. Гавриленко, аналіз лапідарних написів, нарративних джерел та даних археології дає змогу констатувати, що в Херсонесі та в інших державах Північного Причорномор'я вже на початку нашої ери існувало оподаткування населення та здійснювалася фіскальна функція податків [34, с. 184].

Хоча прообраз фіскальних органів можна розгледіти, як відзначалося вище, вже у Стародавньому Єгипті й Стародавніх Афінах, втім як видно із самого слова «*fiscus*», вони вперше оформились у *Стародавньому Римі*.

У мирний час грошових податків громадяни Риму не сплачували: поточні витрати на управління полісом були мінімальні, адже виборні магістрати виконували обов'язки абсолютно безкоштовно, іноді навіть витрачаючи власні

кошти. Проте у військовий час вони оподатковувалися згідно зі своїми прибутками. Визначення суми податку здійснювалося кожні 5 років виборними чиновниками, що називалися цензорами. Громадяни Риму подавали цензорам заяви про свій майновий і сімейний стан. На податковому переписі були присутні претори, народні трибуни та їхні помічники: присяжні оцінювачі, писарі, вістові.

Згодом Рим перетворився на величезну за розмірами імперію, до складу якої входили провінції. Жителі цих провінцій були підданими імперії, втім не користувалися усією повнотою прав громадян, зокрема не мали імунітету від сплати податків, що свідчило про їх залежне становище. Втім визначення суми податку проводилось у порядку, аналогічному для громадян: кожні 5 років спеціальними чиновниками – цензорами.

Досить довго державних фінансових органів, які б могли фахово встановлювати та стягувати податки, у римських провінціях не існувало. То ж римська адміністрація, як і свого часу давньоєгипетська, широко використовувала допомогу відкупників – публіканив. Так звані відкупи проводились як у самому Римі, так і в провінціях, і являли собою публічні аукціони, на яких публікани викупали право сплатити фіксовану суму до казни і водночас набували право відшкодувати свої витрати. Для цього їм дозволялося створювати армії власних агентів зі стягнення податків. У підсумку у володінні відкупників опинялися цілі провінції. Покінчити з владою олігархів-відкупників змогли лише Цезарі – творці Римської імперії.

Найбільш відому фіскальну реформу здійснив імператор Октавіан Август (63 р. до н.е. – 14 р. н.е.). Саме ним в усіх провінціях імперії були створені фінансові установи, що здійснювали контроль за оподаткуванням. Із метою більш справедливого розподілу податків і збільшення обсягів їх сплати був заново оцінений податковий потенціал провінцій, для чого були проведені обміри кожної міської общини з її земельними наділами. При цьому по кожному місту був складений окремий кадастр, що містив у собі дані про землевласників. Після цього здійснювався перепис майна громадян, яким керували намісники провінцій разом із прокураторами, котрі очолювали провінційні фінансові установи. Кожен

житель зобов'язаний був у певний день пред'явити владі общини свою декларацію. Податкові документи надавалися на зберігання до фінансового органу і були базою для подальшого перепису майнового стану (цензу).

Слід відзначити, що в ті часи державні фінансові органи безпосередньо з громадян податки, як-правило, не збирали, – це робили самі громади (общини). Проте оцінку і визначення податкових надходжень з общин, а також контроль за строками стягнення податків держава міцно тримала у своїх руках.

Саме за правління Октавіана Августа відбулося виокремлення майна імператора саме як імператора – фіску (*fiscus*), котре відмежовувалося від майна імператора як громадянина (*proprietas*) і майна Римського народу (*aerarium populi Romani*) та мало особливий правовий статус. В епоху доміану, коли монарх почав сприйматись як хазяїн землі, фіск «поглинув» і майно Римського народу. Поява фіску означала якісно нову стадію розвитку держави – перехід від збагачення за рахунок загарбницьких воєн із сусідніми державами до збагачення через обов'язкові відрахування зі своїх підданих.

Загалом можна зробити висновок, що на етапі стародавнього, рабовласницького суспільства (IV тис. до н.е. – V ст. н.е.) держава була *загарбницькою (флібустьєрською)*, оскільки головним джерелом її збагачення були загарбницькі війни і набіги на чужі території. Ці риси первинні держави перейняли від свого попередника – військової демократії, сутність якої чітко окреслив ще Ф. Енгельс. У цей же період з'являються податки та інші фіскальні платежі, починають складатися організаційно-правові механізми їх стягнення. Втім це не призвело до появи спеціалізованих фіскальних органів: стягненням податків як правило займалися чиновники, для яких це було лише однією з багатьох функцій, або відкупники. Фіскальні платежі зберігають характер факультативного джерела існування держави до початку нашої ери, поступово набуваючи першочергового значення.

У *Середні віки* (V ст. н.е. – XVII-XVIII ст. н.е.), коли на зміну рабовласництву прийшли феодальні відносини, податкові системи залишались слабкими і вкрай заплутаними. Фіскальні механізми переплітаються, а іноді

набувають форму інших джерел державних доходів, яким надається перевага. До них належали, передусім, домени – доходи государя від розпорядження власним майном (ліси, землі, інші види майна). При цьому практично ототожнювалися доходи самого государя (фіск) і доходи держави, а публічно-правовий і приватно-правовий характер цих надходжень не розмежовувався. Суттєву роль починають відігравати так звані регалії – виключне володіння казною певними видами майна чи діяльності з метою отримання доходів для забезпечення державних потреб [127, с. 18-21]. Натомість простий люд обкладався даниною – обов'язком сплачувати правителю в натуральній чи грошовій формі, на кшталт того, що накладався на переможених у війні. Деякі автори називають таку державу доменальною [132, с. 21], втім з огляду на структуру джерел існування тогочасної держави її варто називати доменально-податною.

Видатний російський історик права Ф.В. Тарановський зазначав: «Для військових потреб, що складали головну турботу влади, оскільки військова сила сама себе не годувала здобиччю, потрібні були кошти, і ці кошти доставлялися стягненням данини (податку безумовно військового походження) і зборів від суду. Таким чином, до воєводства і суду додавалося нескладне фінансове управління» [168, с. 389]. Справді, необхідність постійного ведення воєн породжувала суттєві зміни в структурі державного апарату, в т.ч. спонукала правителів до створення фіскальних органів. «Створенням збройних сил, – слушно зауважує з даного приводу американський історик і соціолог Ч. Тіллі, – правитель формував стійку структуру держави, як тому що армія ставала важливим елементом державної структури, так і тому, що будівництво і утримання армії викликало до життя інші обслуговуючі установи: фінансові органи, бюджетні відомства забезпечення поставок, апарати набору до армії, податкові та багато інших» [175, с. 114].

Яскравим прикладом еволюції фіскальних органів у середньовічній Європі є Франція.

Так, у *Франкському королівстві* ресурси короля склалися головним

чином з доходів фіску та податей, що стягувалися з переможених. Від римської фіскальної системи меровінгські королі зберегли лише деякі непрямі податки – передусім мита, що надходили з митних застав на дорогах, мостах і річках, де було достатньо лише кількох посадових осіб, які приймали гроші. Натомість прямі податки, пов'язані з веденням земельних кадастрів, з діяльністю спеціальних органів і службовців, зникли [27, с. 15].

Хранителем казни був камерарій (*camerarius, chambrier*). У його віданні перебували державні фінанси, королівські регалії й коштовності, а також житлові приміщення королівської родини, меблі, постіль і білизна; крім того, камерарій піклувався про прийом гостей і послів. З початку правління Меровінгів і згодом, аж до середини XII ст. усе це було тісно взаємопов'язано, адже король зберігав свою казну в зачиненій кімнаті, яка первісно називалася *camera*, поряд зі своєю спальнею. Головним помічником камерарія був економ (*dispensator, depensier*). У першоджерелах того часу згадується також посада келаря (*sacellarius*), який, скоріш за все, був підлеглим камерарія і безпосередньо відповідав за збереженість казни; він же займався складанням розпису доходів і видатків, а також податними списками. В Англії відповідна посада мала назву «*masterchamberlain*».

На самому початку XIII ст. від посади камерарія була відмежована посада скарбничого (*thesaurarius, tresorier*), у віданні якого зосередилася казна і регалії, що перемістилися з таємної кімнатки поряд із королівською спальнею в окреме спеціалізоване сховище. Близько 1187 р. казна була перенесена в Тампль, а в 1200 р. – у вежу Лувра. До речі, в Англії основна частина казни була перенесена з королівських покоїв до незалежної від двору скарбниці у Вінчестері після сходження на престол Генріха I у 1100 р.

Першим скарбничим Франції був фінансовий радник Філіпа Августа, лицар-тамплієр Емар (1220-1222), який мав ключі від усіх семи королівських сундуків зі скарбами; і ще сім скарбників зберігали по одному ключу. У самому палаці залишалися тільки спеціальні ящики-каси з готівкою для поточних видатків, які були сховані у різних таємних місцях. У 1295 р. Філіп IV забрав



казну у тамплієрів і довірив її світському фінансовому агенту – хранителю казни (*gardeduTresor*). Спочатку хранитель був один, і в 1299 р. його жалування складало 600 ліврів на рік; на початку XIV ст. їх стало декілька [27, с. 63]. У руках скарбничих концентрувалися всі державні фінанси, вони вели рахунки і зводили доходи з видатками.

Уособленням влади короля на місцях був граф (у VI ст. на півдні держави франків він ще називався префектом (*praefectus*) або ректором провінції (*rectorprovinciae*). Граф поєднував у своїй особі юридичні, адміністративні та військові функції, у т.ч. здійснював нагляд за надходженням доходів від королівського фіску, за стягненням мит, податків і штрафів. Серед «працівників» графського апарату найкраще відомі найбільш ненависні для населення фігури – збирачі податків (*exactorfisci; exacteur*), які відповідали за стягнення податків і в разі недоїмок те, що не змогли стягти з податного населення, повинні були внести до казни зі свого майна [127, с. 36].

Сходження на королівський престол Гуго Капета (987 р.), стало віхою, яка офіційно позначила розпад Західно-Франкського королівства на незалежні територіальні володіння – принципати, на чолі яких стояли герцоги і графи, котрі давно перетворили посадові земельні пожалування на спадкову власність. Королівський фіск стиснувся до розмірів домена, основу якого близько 1000 р. н.е. складала два графства – Паризьке й Орлеанське. У XI-XII ст. основними агентами короля на місцях були прево (*praepositus, prevot*), які стояли на чолі королівських помість. Фактично прево був доменіальною посадовою особою, одним із головних обов'язків якого було збирання доходів з дорученої йому частини домену. У його підпорядкуванні перебували мери (*major, maire*), котрі іноді навіть були залежними людьми, що збирали податки й мита в окремих селах. До 1191 р. прево підпорядковувалися королівському сенешалу, який декілька разів на рік здійснював інспекторські поїздки по домену, приймав від прево королівську частину доходів, вислуховував скарги на дії прево та від імені короля проводив засідання апеляційного суду на місцях. Посадовими особами на митних заставах, уповноваженими стягувати шляхові та інші мита, були митарі.

Становище бальї та сенешалів набуло остаточного вигляду у другій половині XIII ст. До 1230 р. службові поїздки бальї проводилися групами і довільно, потім вони були поміщені у більш жорсткі рамки. Після 1260 р., коли прево були позбавлені частини своїх посадових повноважень, бальї перетворилися на «осілу» адміністрацію на місцях, що відобразилося в появі бальяжів як адміністративних округів та у зміні назви самої посади: тепер замість «бальї Монсенюра короля» (*baillide Monseigneur le Roi*) вони титулувалися за місцем своєї резиденції – «бальї Ам'єна», «бальї Вермандуа» тощо. Бальї та сенешалі одночасно виконували чотири основні функції: адміністративну, юридичну, фінансову (контроль за доходами, що стягуються через прево, і передача їх до казни) і, нарешті, військову. За нових економічних умов в якості винагороди за службу бальї вже отримували не лен, а жалування, і доволі значне за мірками XIII ст. На чолі одного й того ж округу чиновник перебував 2-3 роки; якщо ж на нього надходило занадто багато скарг, король наказував перевірити їх і направляв до бальяжу особливого емісара – «обслідувача-реформатора» (*reformatore partiae generalis, commissarius pro reformatione patriae et correctae curialium deputatus, enqueteur-reformateur, visiteur*).

У XIII ст. починається зростання і зміцнення французької держави як монархії, вчиняються активні дії щодо створення відповідного апарату управління. Саме король стає тим центром, навколо якого формується монархічна держава, в якій домен і королівство мають злитися до купи. Успіхи централізації влади вже до кінця XIII ст. призводять до розширення апарату державного управління і, як наслідок, до поступового оформлення шару професійного чиновництва.

Вихідним моментом виникнення фіскального апарату, який пройшов тривалий і складний шлях розвитку, став процес спеціалізації апарату управління в цілому. Саме фінансове відомство виникає і структурується одночасно із судовим апаратом.

Поступове зміцнення королівської влади у XII і особливо у XIII ст. збільшило авторитет королівської курії. У Франції наприкінці XIII ст. вона

розділилася на три окремі органи: власне Королівську раду, Суд перів і Парламент. До речі, мала курія англійського короля являла собою по суті дві установи: вищу судову (Королівську курію – CuriaRegis) і вищу фінансову (Палату шахової дошки – CourtoftheExchequer, лат. CuriaRegisadScaccarium) інстанції. Але вже в середині XI ст. при дворі існувало одразу три фінансових підрозділи Королівської палати – особисті палати короля (лат. Cameraregis), Палата курії (лат. Cameracurie) і Скарбниця (англ. Treasury; лат. Thesaurus).

У віданні французької Королівської ради, проміж іншого, перебував і нагляд за фінансовою діяльністю, яка вельми розширилася й ускладнилася до кінця XIII ст. Зрозуміло, що її главою завжди був король – спочатку разом із курією, потім разом із Радою, що виокремилася з курії, бо фінансові проблеми дуже часто були тісно пов'язані із загальними проблемами управління, і Королівська рада не могла залишатися осторонь від них. У другій половині XIII ст. король оточив себе знавцями фінансових питань, яким доручив перевіряти рахунки своїх посадових осіб. З того часу в курії почали проводитись спеціальні засідання, на яких займалися рахунками, – саме вони називалися «курією в рахунковій функції» (*curia in comptas, la Cour en fonction de comptes*). На цих засіданнях домінували професіонали – банкіри, міняли, приватні орендарі королівських монетних дворів, які отримали назву магістри або контролери рахунків (*magistri curiae qui in comptis, magistri comptorum, maitres des comptes*). Поступово вони утворили в курії особливу секцію, яка почала називатися Рахунковою палатою (*Cameracomptorum regionum; Chambre des compes le roy*). Своє остаточне юридичне оформлення вона отримала з прийняттям статуту в 1320 р.

Натомість в Англії на кінець XIII ст. при королівському дворі існувало одразу чотири головних фінансових департаменти: Палата, Гардероб, а також Великий і Приватний гардероби. На відміну від них Казначейство (англ. Exchequer, лат. Scaccarium), що виникло при Генріху I, було державною фінансовою інституцією.

Рахункова палата у Франції виконувала дві основні функції [27, с. 56].

Спочатку вона тільки перевіряла рахунки. З часів Філіпа IV (1285-1314) збиральники в бальяхах двічі на рік – у червні та грудні – мали подавати свої фінансові звіти. Вони клали їх на стіл, покритий грубою і товстою шерстяною тканиною (*bure*), яка і надала цьому столу назву «бюро» (*bureau*), згодом так само почала називатися й кімната, в якій знаходився цей стіл. «Контролери рахунків» звіряли рахунки, отримані від збірників у бальяхах, з рахунками, представленими казначеями, а також рахунки генералів фінансів (*generaldesfinances*), які відповідали за екстраординарні податки, посада яких була запроваджена у той самий час. Відомості про різні надходження до казни повинні були співпадати із заявленими в рахунках сумами. «Контролери рахунків» також проводили остаточний розрахунок і закриття рахунку. Вони могли винести рішення стосовно того, хто цей рахунок вів, але самі ніколи не вели фіскальних тяжб.

Другою функцією Рахункової палати був контроль за доменом. Вона здійснювала нагляд за дотриманням невідчужуваності доменіальних володінь, реєструвала патентні грамоти (*lettrespates*) щодо домену, і особливо грамоти, що наділяли апанажами (частиною спадкових земельних володінь чи грошовим утриманням) некоронованих членів королівської сім'ї.

Філіп IV став першим французьким монархом, який ототожнив себе з державою. Посиливши фіскальний гніт, у 1293 р. він зібрав зі свого домену суму, еквівалент якої в золоті важив 61,5 тонни. Прибутки королівської скарбниці, порівняно з часами Людовіка IX, зросли у 10 разів – з 250 тисяч до 2,5 мільйона турських ліврів щороку. Прикметно, що після кризи доби пізнього Середньовіччя французька монархія змогла досягти такого рівня надходжень до бюджету тільки у XV столітті [3, с. 134].

На початку XIV ст. Рахункова палата отримала подальший зовнішній розвиток: з неї було виокремлено три нові органи: Монетна курія (*Courdesmonnaies*), Курія з екстраординарних податків (*Courdesaides*) та Казначейська палата (*Chambredutresor*); до компетенції останньої увійшли тяжби з фінансових спорів. Рахункова палата як фіскальний орган став вершиною фінансової адміністрації королівства, але в цілому, всупереч задуму Філіпа IV, не

стала таким же крупним фінансовим органом, яким у сфері правосуддя став Парламент. Рішенням Генеральних штатів у 1314 р. вперше був задекларований принцип, згідно з яким нові податки вводяться не королівським наказом, а парламентським законом.

Поступово відбувалося оформлення Рахункової палати як органу вищого контролю над усіма особами, що мають відношення до королівських фінансів. Після цього створюється посада суперінтенданта фінансів, який ієрархічно був поставлений вище двох скарбників. Згідно з ордонансом 1320 р. запроваджувалася також посада секретарів. У 1330-ті роки склад палати збільшується – секретарів налічувалося від 12 до 19. Чиновницькі штати розростаються у зв'язку зі Столітньою війною, коли палаті передаються додаткові повноваження.

У період 1309-1320 рр. починає складатися штат фінансових чиновників. Річ у тім, що на місцях бальї і сенешали вже не могли впоратися з величезною кількістю податків, то ж близько 1292-95 рр. на допомогу їм у кожному бальяжі й сенешальстві була створена посада особливого фінансового агента короля – збиральника (*receptor; collector, receveur*). Ця дата не є випадковою – вона співпадає у часі з конфліктом щодо десятини і першими помітними погіршеннями якості монети, вжитими Філіпом IV для поповнення казни. Спочатку роль збиральника полягала в отриманні королівських доходів, але вже з 1315 р. він став відповідальним за них. Ще небагато часу потому саме він займається продажем з торгів податків, що віддавалися на відкуп, контролює відкупників цих податків, щорічно перевіряє відповідність відкупних сум обсягу тих податків, що збираються. Функції збиральника збільшуються кількісно, ускладнюються і розвиваються таким чином, що він практично виходить з-під влади бальї і стає підпорядкованим безпосередньо Рахунковій палаті.

До середини 50-х років XIV ст. з'явилися особливі чиновники, які отримали право контролювати збір і витрачання податків, що були схвалені Генеральними штатами – комісари, або контролери фінансів (*generaldesfinances*), та їхні помічники (елю). У 1390 р. відбувається нова реорганізація – створюється

Казначейська палата (*Chamberdestresoriers*). Вона складалася зі скарбників (3-4 особи), до функцій яких входили інкасація та здійснення платежів королівського домену. Водночас контролери отримують статус державних радників і сфера їхніх обов'язків також чітко регламентується – збір надзвичайних податків. Ті з них, хто раніше керував збиранням податків (контролери-адміністратори), склали Палату непрямих зборів (*Chambre des aides*).

Крім того, був створений новий орган для здійснення контролю за фінансами (*Cour des aides*). Останній здійснював юстицію з усіх питань, пов'язаних із системою надзвичайних податків, і курирував діяльність місцевих чиновників щодо стягнення податків – елю (*elu*). Вищим органом юстиції у сфері фінансів вважався особливий суд (*Cour destresor*), який підпорядковувався парламенту. Хоча робилися спроби ліквідувати ці інститути (у 1462 р. Людовік XI на два роки перериває функціонування суду), їхнє збереження диктувалося перманентним зростанням державних податків.

Наприкінці XIV ст. була проведена реорганізація збирання податків на місцях, виникли нові фінансові підрозділи – податкові (податні) округи (*election*). У XV ст. спостерігається зростання їх кількості: так, у Середні віки їх було 52, а до 1461 р. – вже 75. Це сприяло створенню більш крупних утворень в інтересах фіску (*gouvernements*), а потім – фінансових округів (*generalites*). Фінансовий округ об'єднував декілька податкових округів і мав свій штат на чолі з генеральними збиральниками, або контролерами. Новий податковий розподіл, таким чином, поступово витісняв старий поділ країни. Фінансові округи зберігалися протягом тривалого часу: вже за часів Людовіка XIV вони створювалися у приєднаних областях (Франш-Конте). Генеральний збиральник (*receveur general*, згодом – *general des finances*) вважався найбільш крупним чиновником після президента Парламенту. Характерною є еволюція призначення на ці посади: первісно вони були виборними – їх обирав Парламент; згодом уряд перетворив їх на державних радників. Це призвело до того, що державна фінансова адміністрація ускладнилася, так само як посилювався державний фінансовий контроль. Але поскільки фінансові зловживання – фактор постійний,

то й статус чиновників змінюється: вже у 1517 р. корона забороняє чиновникам самим призначати збиральників і рекомендує населенню використовувати виборних осіб.

Після переможного завершення Столітньої війни значення Генеральних штатів падає. Підкоряючись королівському тиску, Генеральні штати дозволили королю стягувати податки на власний розсуд. Як наслідок, однією з реформ Карла VII (1439 р.) запроваджувався прямий постійний податок, що стягувався без згоди штатів, – талья [180, с. 161]. За правління Людовіка XI (1461-1483 рр.) назавжди було покінчено з феодалною роздробленістю: королівські податі й суд були поширені без винятків на всю територію країни.

Протягом XVI–XVII ст. фіскальні інститути та їхні повноваження у Франції зазнають ще більш значних змін порівняно з попереднім періодом. Це було пов'язано з реорганізацією середньовічної системи і створенням нових адміністративних органів і бюрократії. Саме в цей час створюється та державна машина, яка потім управляла країною майже триста років. При цьому процес формування абсолютної монархії у Франції був досить тривалим і йшов з перемінним успіхом.

На чолі управління фінансами стояв король як абсолютний монарх, який встановлював за власним розсудом податки і здійснював видатки. Центр тяжіння в управлінні в цей період переноситься до двору, точніше – до безпосереднього оточення короля. Саме з нього рекрутувалися члени державних органів нового типу – різноманітних рад. «Король у своїй Раді», як видно з королівських указів, став законодавчою, виконавчою і вищою судовою інстанцією. При Франциску I (1515-1547) було створено Ділову раду, котра згодом почала іменуватися Державною радою. Згідно з рішенням Карла IX (1563 р.) створювалася також Рада з фінансів. Формально жоден новий податок не міг бути запроваджений без попереднього обговорення в Державній і Фінансовій радах.

Королівська Рада з фінансів (*Conseilroyaldesfinances*) мала спеціалізований персонал і володіла правом регулювати всю фінансову політику корони,

слідкувати за стягненням податей, головним чином розверсткою талї. Оскільки управління фінансами перебувало в руках суперінтенданта фінансів, то фінансові питання аж до часів Сюллі (сюрінтендант у 1599-1610 рр.) вирішувалися в раді паралельно або із суперінтендантом або без нього. Після відновлення посади суперінтенданта Рада фінансів зберіглася, але змінила свій характер, отримавши назву «Рада у справах держави і фінансів» (*LeConseild'Etatetdesfinances*) з відповідними функціями. Ієрархічно вона стояла вище Ділової ради. Після відставки Сюллі була заснована директорія з трьох державних радників, яким і передоручалося все, що раніше входило до компетенції суперінтенданта. Однак скоро посада суперінтенданта була відновлена і створено (у 1615 р.) Раду з управління фінансами, яка й керувала фінансовою політикою. Ця Рада набувала в період правління Людовіка XIII і малолітства Людовіка XIV дедалі більшого значення, оскільки розширювалася сфера її компетенції – вона відала всім, що стосувалося податкової й бюджетної політики, королівських доходів, підвищення податків тощо.

У XVI ст. була створена фінансова ієрархічна структура. У 1522–1523 рр. канцлер Дюпра провів реформу центральної фінансової адміністрації. Крім інших нововведень були створені Ощадне казначейство (*Tresoriered'Epargne*) під керівництвом чотирьох скарбничих (казначеїв) Франції (*TresoriersdeFrance*), у віданні яких перебували доходи від державних земель, і чотирьох державних казначеїв (*Tresoriersgenerauxdesfinances*), які займалися іншими надходженнями. Ці чиновники призначалися з числа крупних банкірів і ділових людей. Крім того, було створено три рахункові палати, чотири палати непрямих податків (*courdesAides*) та інші.

У 1561 р. запроваджується посада суперінтенданта фінансів, до обов'язків якого входило за участі Королівської ради формування свого роду бюджету, де враховувалися б державні видатки і доходи. Для збирання прямого податку (талї) прийшлося змінити адміністративний поділ країни. В основі фінансової адміністрації лежали створені у другій половині XVI ст. фінансові бюро казначеїв Франції. У 1577 р. було створено 16 (потім їх кількість збільшилася до



19) фінансових бюро, до кожного з яких входив один з казначеїв Франції, відповідальних за збір талії та податку на мости і дороги. Крім того, до складу фінансових бюро входили державний казначей, який відповідав за збір решти податків, а також генеральний збиральник із середовища крупних фінансистів.

Згодом перші дві посади були зведені в одну – генерального казначея (*GrandTresorier*). Території, де вони виконували свої обов'язки, почали називати фінансовими округами – генералітетами (*generalite*), де займалися розверсткою прямого податку – талії. Вони стали основою нового адміністративного устрою країни, який згодом ще раз зміниться в результаті запровадження інституту інтендантів.

Нижче фінансових округів знаходились безпосередні центри збирання податків – податні округи, або малі фінансові округи (*election*). У податних округах чиновники, яких називали «елю» (*elu*, дослівно – «обрані») розподіляли талю між приходами, потім жителі обирали збиральників, відповідальних за збирання податку, котрі, у свою чергу, передавали зібране приймальнику талії.

Крім того, процес стягнення податків та оподаткування контролювався королівськими парламентами. У їх складі існували столичні й провінційні рахункові палати з перевірки фінансової документації, і палати непрямих зборів, які також відали питаннями оподаткування. Саме у зв'язку з фінансовими проблемами в XVII ст. отримує поширення інститут інтендантів і створюється розгалужена мережа посадових осіб, покликаних забезпечувати надходження податків з провінцій до казни. При Рішельє цей інститут відтіснив на другий план попередні судово-фінансові палати, губернаторів тощо. Ще у 1522 р. король Франциск I запровадив продаж державних посад із фіскальною метою. При розвинутій системі відкупів податків природним наслідком цього процесу було, як відзначала свого часу А.Д. Люблінська, «зрощуванням відкупщиків з фінансовим державним апаратом» [88, с. 246].

Фінансовий інтендант (*Intendantdesfinances*) – службовець фінансового управління у Франції в епоху абсолютизму. Ця посада виникла у 1552 р., коли було створено комісія для керівництва субсидіями у зв'язку з військовими

походами. У 1556 р. ці комісари почали іменуватися фінансовими інтендантами. Інтенданти входили до складу фінансового відомства, але доволі часто один із них отримував більш високий статус: його почали називати суперінтендантом фінансів. Кількість інтендантів змінювалася: у середині XVI ст. від трьох до шести, через століття їх налічувалося до 12, у 1661 р. їх кількість знову скоротилася до трьох. Кожен із них відповідав за певний регіон, до того ж ніс відповідальність за мости, дороги, а іноді й за збирання прямих податків. Зазвичай інтенданти з фінансів обиралися з числа доповідачів, і майже всі ставали державними радниками. Вони користувалися широкими правами, за своїм рангом наближалися до державних секретарів інших відомств. Однак на відміну від генерального контролера вони не мали права безпосередньо працювати з королем.

Суперінтендант фінансів, сюрінтендант фінансів (*Surintendant des finances*) – глава фінансового відомства, до обов'язків якого належало впорядкування і розпорядження видатками держави. Назва посади остаточно регламентується в 1561 р. Сама вона з'явилася внаслідок розвитку посади інтенданта фінансів, створеної в 1552 р. Генріхом II. Із трьох інтендантів, призначених тоді, один брав участь у роботі Приватної ради і тим самим в ієрархії виявлявся вище інших. На відміну від посад державних секретарів, місце сюрінтенданта фінансів не можна було купити – король сам призначав цього урядовця, тож мав право будь-коли його звільнити.

Значення суперінтенданта дедалі більш зростає з другої половини XVI ст. У 1561 р. було одразу двоє суперінтендантів. Регламент передбачав не тільки регулярні засідання Королівської ради з питань фінансів (щотижня), але й присутність на ньому суперінтендантів фінансів та інших посадових осіб фінансового відомства. Періодично посада суперінтенданта скасовувалася, але потім знову відновлювалася. В принципі її зміцнювало постійне ведення війни, оскільки війна вимагала грошей і суперінтендант мав організовувати позики у фінансистів.

У 1604 р. була реорганізована система відкупів. Всі дрібні відкупи були

об'єднані і створено систему крупних відкупів, що призвело до появи шару фінансистів, які займалися виключно стягненням податків. Відкупник міг просто купити будь-яку посаду – казначея (скарбничого), збиральника, контролера, оскільки в договорі, як правило, визначався строк відкупу (6-9 років). Відкупник очолював групу більш дрібних відкупників, котрі на практиці збирали податки і мито (див.: Додаток 4). Відкупники у столиці й на місцях зазвичай через низку обставин були і казначеями. Фінансові органи управління розподілялися на власне фінансові й судово-фінансові. До перших належало, наприклад, Головне казначейство, Бюро зі збирання «разових податків», до інших – Рахункова палата і Палата непрямих податків. Продаж посад і призводила до запровадження відкупників до фінансового апарату держави. Саме тому посади у фінансовому відомстві були найбільш дорогими. Характерним є те, що керівники фінансового відомства і суперінтенданти фінансів завжди відзначали неможливість повного контролю за Головним казначейством.

За Людовика XIII у 1611-1630 рр. було прийнято приблизно 25 документів, що стосувалися реорганізації рад. Характерно, що при цих реорганізаціях особлива увага відводилася управлінню фінансами. У 1615 р. поряд із Радою з фінансів з'являється Рада справ і депеш. У 1661 р. при остаточному скасуванні посади суперінтенданта фінансів Людовік XIV створив Королівську раду з фінансових справ на чолі з королем і в складі доповідача (Кольбер) і трьох радників. Рада у справах фінансів первісно збиралася тричі на тиждень, потім двічі. Однак з часом значення усіх вищеназваних рад було зведено нанівець і фактично управління перейшло до Верховної Ради, що створювалася при королі. Запроваджується суворий контроль за видатками, зароджується прообраз державного бюджету.

У січні 1629 р. було видано першу систематизовану збірку ухвал різних Генеральних штатів і шляхетських асамблей – так званий «Кодекс Мішо» (кодекс канцлера Мішеля де Маріяка). Кодекс забороняв губернаторам і чиновникам із власної ініціативи визначати розміри податків. Водночас,

користуючись чинним у роки війни правом стягнення надзвичайних податків і визначення їх розмірів без згоди провінційних органів влади, у тому ж році монарх заснував інститут королівських фінансових комісарів, уповноважених наглядати за вчасністю та повнотою сплати податків, що їх встановила Корона.

Стосовно розподілу податків існував порядок, в основі якого лежав поділ провінцій на завойовані і приєднані. У середині року уряд оголошував казначеям, яку суму мають доставити генералітети наступного року. Казначей розподіляли цю суму по дільницям, в останніх вона подрібнювалася по приходам, де й збиралася ассеєрами (збірниками). Найвища юрисдикція щодо податків зосереджувалася в Парламенті й Палаті Допомог, що мали значення адміністративних судів, хоча й вони поступово втратили своє значення.

У 1635 р. всю територію Франції поділили на генеральні округи (*generalites*), на чолі яких поставили королівських інтендантів, котрі мали майже такі самі повноваження, якими свого часу влада наділила королівських комісарів при губернаторах провінцій. Нові посадовці наглядали за фінансовими справами, а також за здійсненням судочинства і дотриманням норм юридичних актів Корони.

У вересні 1661 р. було видано новий королівський фінансовий регламент. Згідно із цим документом, у державі скасували посаду сюрінтенданта фінансів, а королівській скарбниці дозволили виплачувати кошти тільки за підписом короля. Натомість запровадили посаду генерального контролера фінансів (ним став тогочасний інтендант фінансів Кольбер), якому доручили контроль над суспільно-політичною ситуацією державним бюджетом (нагляд за стягненням податків і виплатою коштів).

Сама посада генерального контролера фінансів (*Controleur general des finances*) була створена ще у квітні 1547 р., і її виконували дві особи, до обов'язків яких належала перевірка видатків і доходів. Зазвичай на це місце обиралися особи з числа інтендантів фінансів або доповідачів. Посада генерального контролера первісно не мала відношення до управління (що залишалося прерогативою фінансових інтендантів або суперінтендантів). і

обов'язки генерального контролера були пов'язані тільки з перевіркою. Однак після ліквідації посади суперінтенданта фінансів функції генерального контролера фінансів виявилася безпосередньо пов'язаними з державним управлінням, і обов'язки її носія були найширшими серед адміністративних осіб. Він керував фінансами, сільським господарством, індустрією, торгівлею, а також станом мостів і доріг.

Генеральний контролер завжди був членом Приватної ради (де, правда, з'являвся рідко), Ради депеш, Королівської ради з фінансових справ, а згодом – і Королівської ради у справах торгівлі. Він зазвичай ставав державним міністром і в цій якості входив до Верховної ради. Крім фінансових питань (управління казначейством, збирання податків, чеканка монети тощо) він фактично контролював економічний розвиток країни в цілому і значною мірою управління на місцях у провінціях. Більшість провінційних інтендантів призначалися за його пропозицією. Він же вів список доходів і видатків і через інтендантів, котрі діяли в провінціях, управляв усіма фінансами. При цьому, провінціям належало завідування прямими і непрямими податками, котрі вони брали ніби у відкуп.

Організація відомства генерального контролера істотно відрізнялася від інших. Воно було розділене на декілька бюро, генеральний контролер керував тільки головним (казначейством); всі інші перебували під керівництвом фінансових інтендантів. Крім того, у генерального контролера були й помічники в особі інтендантів з торгівлі (4-5 осіб).

Недосконалість фіскальної системи і зловживання з боку фіскальних органів призводили викликали обґрунтоване обурення серед населення і завдавали непоправної шкоди економіці французької держави. Д. Юм зазначав з даного приводу: «Найбільші зловживання, що виникають у Франції, ... відбуваються не від кількості чи величини податків..., а від дорогого, нерівного, довільного й заплутаного способу обкладення ними» [197, с. 200].

То ж не дивно, що саме фіскальними проблемами значною мірою була зумовлена руйнація «старого порядку» у Франції. Достатньо нагадати, що король Людовік XVI був змушений скликати у 1789 р. (вперше за 150 років)

Генеральні штати, аби провести реформи у податковій сфері та вирішити проблему бюджетного дефіциту. У підсумку все завершилося Великою французькою революцією, яка здійснила переворот як в організації державної влади, так і в її відносинах із населенням, у т.ч. і в фіскальній сфері. Старовинні провінції були скасовані, замість історичних територій країна була розподілена на 83 штучні одиниці – департаменти, які управлялися генеральною радою і директорією. Повноваження органів місцевого самоврядування були досить великими: вони формували місцевий бюджет, відповідали за збирання податків, утримання доріг, громадську охорону здоров'я, освіту тощо. Відкупники викликали такої сили народну ненависть, що всі вони були страчені під час революції, а відкупна система скасована [10, с. 116].

Ідеї та цілі революції були проголошені узагальновідомій «Декларації прав людини і громадянина» (1789 р.). Як справедливо відзначав П.Годме, «Декларація» справила неминущий вплив на уми і донині залишається сучасною, вона стала гаслом демократичних і суспільних перетворень, у тому числі в сфері оподаткування, і не тільки в одній Франції. Як інакше розцінити статтю 14: «Усі громадяни мають право безпосередньо або через своїх представників установлювати необхідність податків, вільно на них погоджуватися, визначати призначення податків, їх кількість і суму, порядок використання, принципи і терміни оподаткування» [37, с.27]. І хоча славу творця французького «економічного чуда» заслужили не керманічі революції, а Наполеон I (адже саме він завершив реформу державних фінансів, реорганізував податкове відомство, переніс центр тяжіння в його діяльності зі збирання прямих податків на збирання непрямих, забезпечив стабільність державних паперів тощо), без перебільшення можна стверджувати, що завдяки саме Великій французькій революції система фіскальних органів і фіскальна система в цілому не тільки у Франції, але й у переважній більшості держав Європи та Північної Америки загальному набули сучасних обрисів.

Глибокі зміни, що відбулися в XVII ст. в політиці, соціальних відносинах та у сфері економіки, спричинили корінні зміни в державному ладі

спочатку країн Європи, а потім і інших континентів. Однією з головних ознак нових умов державного життя було швидке зростання державних видатків і боргів. Втім «століття релігійного розбрату і політичних потрясінь у Центральній Європі» (як його називає Г. Кіссінджер) [62, с. 7], котре досягло кульмінації під час Тридцятилітньої війни 1618-1648 рр., не тільки переконало сторони у безперспективності військового вирішення конфліктів і змусило створити новий світовий порядок, оформлений Вестфальським договором, але й де-факто означало кінець епохи держав-загарбниць і доменально-податних держав та перехід до якісно нового етапу розвитку державності. Й. Шумпетер назвав таку державність податковою [229, с. 21], проте на наш погляд, її більш коректно називати бюджетною чи *фіскальною*, і ось чому.

Головною ознакою фіскальної держави є, передусім, поява бюджету. Термін «бюджет» як форма утворення і витрачання державних грошових коштів уперше з'явився в Англії (остання третина XVII ст.), а потім у Франції (кінець XVIII ст.). Ці країни першими встановили практику складання бюджетів, яка в XIX ст. поширилася на більшість держав. Поява бюджету поставила доходи і видатки держави на планову основу, зробила більш-менш передбачуваними фінансові перспективи держави.

Другою ознакою фіскальної держави є те, що основним джерелом її збагачення, головним джерелом надходжень до бюджету стають обов'язкові й регулярні грошові платежі від фізичних осіб та організацій, що перебувають під її суверенною владою. Чим більшими стають витрати держави, тим вищими і різноманітнішими стають фіскальні платежі, при цьому йдеться не тільки про податки, але й про мито та інші обов'язкові збори з населення. Не дарма у 1668 р. агент англійського короля у Голландії доповідав, що в цій країні податками обкладено «все крім повітря і води». Відбувається формування перших податкових систем, що включали в себе прямі й непрямі податки [193, с. 8].

Зрозуміло, що війна ще майже три століття залишалася фактично основним способом вирішення міждержавних конфліктів, втім роль суттєвого джерела поповнення казни вона втратила. Сама держава почала являти собою не

тільки військову й політичну силу, але й потужний адміністративний чиновницький апарат. Відповідні зміни відбулись і в державному механізмі: зростання ролі фіскальної функції серед внутрішніх функцій держави, ускладнення податкової й митної систем, що відбувалися на тлі перебудови державного апарату за принципом поділу влади призвели до виокремлення з-поміж органів виконавчої влади спеціалізованих органів, що почали фахово здійснювати податкове й митне адміністрування. Збір податків перейшов від відкупників до чиновників. У Великій Британії та її колоніях спеціалізовані фіскальні органи були запроваджені у 60-х роках XVII ст., у Франції – на півстоліття пізніше. У США такі органи були запроваджені у 1862 р. Законом про доходи (Revenue Act of 1862).

Принагідно слід відзначити, що формування спеціалізованих фіскальних органів доволі часто відбувалося шляхом їх виокремлення зі складу військової адміністрації. Так, головне агентство зі збору податків пруської монархії виникло як генеральний військовий комісаріат [175, с. 114].

Повертаючись до вітчизняного політико-правового досвіду, варто відзначити, що система фіскальних органів має глибокі історичні корені і на теренах України (див.: Додаток 3). Першою з вітчизняних правових пам'яток, у якій можна віднайти приписи податково-правового характеру, є Розлога редакція Руської правди. У подальшому податково-правові норми містяться в Судебнику 1497 р., Стоглаві 1551 р., соборному уложенні 1649 р., Новоторговому статуті 1667 р. та інших актах. Після об'єднання Давньоруської держави (кінець IX ст.) основним джерелом доходів казни стає данина – прямий податок (подать), що збирається з населення. Данина стягувалася двома способами: «повозом» і «полюддям». Під «повозом» розумілася система привозу данини князю (великому князю), а під «полюддям» – збирання данини під час зимового (з листопада по квітень) об'їзду князем (або його уповноваженими особами – данниками) з дружиною підвладних земель. Невизначеність розміру данини та надлишкові запити князя й дружини могли викликати негативну реакцію з боку данників. Найбільш яскравим прикладом



такого роду є вбивство древлянами князя Ігоря. Вдова покійного князя Ольга, покаравши древлян, здійснила першу в руській історії податкову реформу – запровадила уроки (розміри данини) і погости (місця збирання данини). Трохи згодом у Давньоруській державі з'являються спеціальні представники князя, котрі слідкували за сплатою податків і стягували штрафи – вирники, про яких безпосередньо згадується у «Руській правді».

Порядок збирання данини не змінився й за часів монголо-татарського іга. Особливі чиновники (осинники, митники, пошлинники та ін.) систематично збирали данину з населення, значна частина якої надходила завойовникам. Удільний характер князювання виключав можливість появи на Русі того часу одноманітної податкової системи, а відтак і єдиної системи фіскальних органів.

До XIV ст. у руській державі складається система кормлінь – надання права на управління певною територією за службу великому князю. Формально повноваження кормленщика обмежувалися статутними грамотами. Кормленщик призначав своїх слуг збірниками мит (митниками) і прямих податків (тіунами). Оскарження дій призначених кормленщиком збірників здійснювалося шляхом подачі челобитної (скарги) великому князеві. Кормленщик отримував прибутковий список, а населенню надавалося право челобиття на зловживання намісників. Збори приурочувалися до певного часу – збирання врожаю.

Певний прообраз податкових органів оформився лише за часів князівства Івана III з появою Казенного приказу. За царювання Олексія Михайловича кількість приказів, які відали збиранням податків, значно збільшилась, і лише в 1718 р. вони були скасовані Петром I у зв'язку із заснуванням камер-колегії, до обов'язків якої належало «нагляд і правління над окладними і неокладними доходами». Однак поряд із податками вона повинна була займатися будівництвом і облаштуванням доріг, питаннями землеробства, станом врожаю, іншими питаннями державного будівництва. Цим реформам передувала низка царських указів з питань організації фіскальної справи, виданих у 1711 р., зокрема лютневий указ «Про заснування Правительствующого Сенату та його персональний склад» [179, с. 172] і березневий «Про доручення

Правительствующому Сенату піклування про правосуддя, устрій державних доходів, торгівлі та інших галузей державного господарства» з приписом «грошей наскільки можливо збирати... і... вчинити фіскалів у всіляких справах» [115, с. 172].

У Великому Князівстві Литовському (що існувало із середини XIII ст. по 1795 рік і включало в себе переважну частину території сучасної України) склалася доволі централізована система органів державного управління оподаткуванням. Особливість цієї системи полягала в тому, що вона будувалася за адміністративно-територіальним принципом. Серед вищих посадових осіб держави, які слідкували за своєчасним надходженням коштів до казни, був підскарбій (казначей). На місцях збирання податків здійснювали воєвода (у воєводствах) і староста (у повітах) разом зі своїми заступниками. Державці стежили за надходженням податків у ті місця, де знаходився двір князя, де ж не було державних замків чи фортець і де жили державні селяни, діяли органи сільського самоврядування – сільські збори, які очолювали старійшини. У містах, де діяло магдебурзьке право, за своєчасною сплатою податків слідкував війт (глава магістрату міста) і рада [38, с. 140-141].

Така система органів існувала тривалий час, у т. ч. й після Люблінської унії 1569 р., внаслідок якої Велике князівство Литовське об'єдналося з Королівством Польським у Річ Посполиту. На зміну цієї системи не вплинуло й прийняття Конституції 3 травня 1791 р. (першої в Європі), що підтверджує ефективність централізованої системи податкової служби у Великому Князівстві Литовському.

Після останнього поділу Речі Посполитої 1795 р. значна територія перейшла до складу Росії, де Імператорським Маніфестом від 8 вересня 1802 р. було створено Міністерство фінансів. До основних завдань даного міністерства було віднесено «управління казенними й державними частинами, котрі надають урядові потрібні на утримання його доходи, і генеральне всіх доходів асигнування за різними частинами державних видатків» [91, с. 216-218]. Структурним підрозділом Міністерства фінансів був Департамент податей і зборів, який у 1863 р. розділили на два самостійних департаменти: окладних

зборів і неокладних зборів. Останній у травні 1896 р. був перетворений на головне управління неокладних зборів і казенного продажу напоїв (питій) [55, с.181-182]. Поряд із названими підрозділами роботою щодо стягнення податків займався департамент торгівлі й мануфактур.

На місцях питання податкової системи вирішувалися казенними палатами, підпорядкованими міністерству фінансів. Казенна палата складалася з управляючого, начальників відділень та інших членів за штатом. При казенній палаті утворювалося губернське казенне присутствіє. У 1885 р. у віданні казенних палат були засновані посади податних інспекторів, які здійснювали контроль за правильним стягненням податків, мит і зборів на своїх дільницях. Таких дільниць на території Російської імперії на 1902 р. налічувалося 500. Враховуючи особливу значущість діяльності податних інспекторів, їх призначення на посаду і розподіл по губерніях здійснювалося особисто міністром фінансів [1, с. 17; 2, с. 89].

Податні інспектори мали не просто здійснювати перепис майна і збирати належні до сплати суми, а й контролювати отримані прибутки платників та їхню господарську діяльність загалом. Втім ще з часів імператора Петра I набуло поширення таке ганебне явище, як підкуп збирачів податків і привласнення цими чиновниками частини державних коштів. Тому наприкінці 90-х років XIX ст. додатково було запроваджено ще й посаду податкового ревізора, який мав контролювати роботу податкових інспекторів [7, с. 35].

Для впорядкування роботи щодо розверстки, обліку та стягнення основних видів податків наприкінці XIX – на початку XX століть почали створюватися присутствія з різних видів оподаткування – колегіальні органи управління: губернські та повітові податні розверсткові присутствія. Після скасування губернського податного присутствія його функції були передані самій казенній палаті й спеціальним присутствіям з основних податків: присутствію з податку з нерухомого майна, присутствію з квартального податку і присутствію з державного промислового податку на чолі з губернатором особисто. Членами цього присутствія були також управляючий казенною палатою, віце-губернатор,

прокурор головуєчий окружного (губернського) суду, управляючий акцизним управлінням. Розверсткові присутствія у повіті, з податковим інспектором дільниці на чолі, збереглися до 1917 р.

Загальне управління податковою діяльністю на рівні губернії наприкінці ХІХ ст. здійснювала казенна палата [52, с. 6]. З п'яти її відділень два (ревізке і питних зборів) виконували фіскальні дії. Натомість у повітах податкових структурне було. Незважаючи на революційні громадсько-політичні та соціально-економічні зміни доби «великих реформ», станом на середину 80-х рр. ХІХ ст. окремі функції місцевих органів податкової служби виконували розрізнені структури: казенні палати, акцизні управління, органи земського, міського і селянського самоврядування, розпорядчі комітети (у неземських губерніях), податні присутствія, окружні суди і мирові судді, а також загальна поліція. Тому за законом від 30 квітня 1885 р. у Російській імперії було запроваджено 500 посад податних інспекторів [45, с. 370]. Спочатку податна інспекція мала занадто розмити й недостатню компетенцію та могла діяти виключно шляхом направлення подань до казенних палат.

У 1897 р. було запроваджено інститут помічників податних інспекторів, а вже через два роки – 24 травня 1899 р. затверджено «Положення про податних інспекторів та їх помічників», котресуттєво поліпшувало правове становище місцевих податкових органів. На них покладалися різноманітні завдання, що зводились до двох основних груп: підготовчі роботи для визначення податкової спроможності тих чи інших суб'єктів оподаткування, аналітична діяльність, оцінка загального стану господарського розвитку підвідомчої дільниці; нагляд за здійсненням торговельної та промислової діяльності, за дотриманням податкового законодавства суб'єктами як сплати, так і стягнення податків; координація і загальне керівництво усіма фіскальними органами в повіті. Тепер вже податний інспектор підпорядкувався не казенній палаті, а тільки її управляючому, отримав право безпосередніх службових стосунків з органами державного управління та місцевого самоврядування. Водночас був створений новий колегіальний орган – губернський з'їзд податних інспекторів.

Слід відзначити, що суспільний розвиток об'єктивно ускладнював діяльність податних інспекторів в Україні. Стрімке економічне зростання українських міст у поєднанні з розвитком селянського землеволодіння, що стало наслідком столипінської аграрної реформи, зміни податкового законодавства – усе це накладало додаткові обов'язки. Упродовж Першої світової війни податні інспектори долучалися до різноманітних мобілізаційних, реквізиційних та інших комісій, де вони переважно займалися оціночною роботою. Після запровадження 6 квітня 1916 р. подоходного податку, податні інспектори нарешті отримали давно очікувані й необхідні повноваження щодо застосування державного примусу, однак реалізувати їх вже не вдалося. Водночас у правобережних губерніях податна інспекція виконувала додаткові функції, котрі в інших регіонах покладалися на органи місцевого самоврядування.

Паралельно із цим існувала система непрямого оподаткування. Створення дієвої акцизної служби, що відбулося на початку 60-х рр. XIX ст., стало позитивною відповіддю на питання про можливість існування в умовах Російської імперії ефективної й некорумпованої податкової адміністрації. Її головними завданнями були здійснення нагляду за виготовленням підакцизних товарів (спиртних напоїв, тютюну, цукру та ін.), їх продажем, а також забезпечення повного і своєчасного надходження непрямих податків. Спочатку існувало три паралельних акцизних структури, котрі здійснювали нагляд за виробництвом та обігом алкоголю, тютюну й цукру. У 1865 р. було завершено їх об'єднання у рамках губернських акцизних управлінь, які в свою чергу поділялися на окружні управління.

У деяких випадках законодавство передбачало за акцизними органами управління власністю. Наприклад, після придушення Польського повстання 1863 р. акцизним установам Південно-Західного краю було доручено тимчасово управляти винокурними, пиво- і медоварними заводами у секвестрованих і конфіскованих маєтках польських поміщиків, а також передавати їх до відання палат державного майна. Після того, як в 1895-1896 рр. усі українські губернії увійшли до сфери дії державної монополії на алкоголь, господарські функції

акцизних управлінь стали загальнопоширеними. Для цього при губернських акцизних управліннях було створено господарські комітети. У підсумку на акцизні управління ліг основний тягар усіх заходів з організації державної торгівлі спиртними напоями.

Протягом Першої світової війни акцизні органи, з одного боку, забезпечували виконання заборони на обіг спиртних напоїв, а з іншого – знову зосередилися не на господарській, а на податковій функції. Через наявність порівняно великої кількості гуралень, розвитку тютюнової промисловості та цукроваріння саме в Україні акцизним органам доводилось мати справу фактично з усіма передбаченими законом напрямками своєї діяльності.

То ж внаслідок різкого розмежування прямих і непрямих податків, неприхованої прихильності уряду до останніх, паралельно діяли дві системи податкової адміністрації, при цьому вертикаль спеціалізованих органів щодо стягнення прямих податків так і не була сформована.

Лютнева буржуазно-демократична революція 1917 р. не спричинила серйозних змін у системі та структурі податкових органів. Натомість вже у перші роки радянської влади центральний і місцеві податкові апарати були піддані реорганізації. На першому етапі (кінець 1917 – початок 1921 р.) основною рисою, що характеризувала заходи, вжиті щодо податкової системи взагалі й податкових органів зокрема, була їх спрямованість на спрощення системи податків та апарату їх стягнення. Головними причинами цього були обставини воєнного часу – згорання грошових і товарних відносин в умовах «військового комунізму» і, як наслідок, відмирання грошових податків [123, с. 184; 161, с. 125-127]. Радянська влада не ставила за мету ліквідувати як саму податкову систему, так і органи їх стягнення. Навпаки, згідно з декретом РНК від 24 листопада 1917 р. уряд продовжував стягувати податки, запроваджені царським і Тимчасовим урядами [154, с. 87].

Радикальні зміни розпочалися тільки наприкінці 1918 р. 31 жовтня 1918 р. Рада Народних Комісарів прийняла Декрет про організацію фінансових відділів губернських і повітових комітетів Рад робітничих, селянських і

червоноармійських депутатів. Цим декретом було затверджено Положення про організацію фінансових відділів губернських і повітових виконкомів і водночас скасовано казенні палати, акцизні управління і фінансові органи місцевих самоуправлінь. Губернський фінансовий відділ складався з підвідділів: кошторисно-касового, прямих податків і мит, непрямих податків і секретаріату. Фінансовий відділ повітового виконкому розподілявся на два підвідділи: кошторисно-касовий і податковий.

Однак первісно структура центральних і місцевих податкових органів являла собою паралельно діючі попередні (губернські й повітові казенні палати та акцизні управління), а також новостворені при місцевих виконавчих комітетах фінансові відділи для завідування справами місцевого оподаткування [105, с. 606-607]. У системі Народного комісаріату фінансів продовжували роботу центральні податкові установи: Департамент окладних зборів (щодо прямих податків) і Головне управління неокладних зборів (щодо непрямих податків). Скасування старих і створення нових фіскальних органів розпочалося в 1919 р. Завідування податковою справою на місцях було зосереджено в губернських фінансових відділах і підвідділах прямих податків і мит, непрямих податків, а також у повітовому фінансовому відділі – його податковому підвідділі [104, с. 10].

Першим заходом радянської влади у податковій сфері після оголошення переходу до НЕПу став перехід від розподільчої системи продовольчої розверстки до податкових ставок. Водночас із розбудовою податкової системи, яка б відповідала потребам НЕПу, керівництво країни розпочало реформування центрального і місцевого податкових апаратів, аби вони були здатні виконувати ті обов'язки, що покладалися на них щодо стягнення знову запроваджуваних податків. Обрахування і стягнення продовольчого податку потребувало особливих органів, оскільки специфіка цього негрошового натурального податку не дозволяла займатися цим попереднім податковим органам. 19 травня 1921 г. РНК затвердила «Положення про податкову інспекцію Народного комісаріату продовольства»: «З огляду на покладення на Наркомпрод нових

задач зі стягнення продовольчих і сировинних податків, Військовий Відділ Управління Заготовок Наркомпроду і відповідні підвідділи його місцевих продовольчих органів реорганізуються в Інспекторський Відділ та відповідні відділи на місцях» [98, с. 26]. Інспекторський Відділ та відповідні підвідділи місцевих продорганів розподілялися на підвідділи (на місцях – відділення): контрольно-податковий, адміністративний і канцелярію.

Для контролю за стягненням продовольчих і сировинних податків засновувалися посади старших інспекторів, у підпорядкуванні яких перебував штат роз'їзних податкових інспекторів. Таким чином, обчисленням і стягненням першого податку НЕПу через його натуральний характер займалися ніяк не органи фінансового відомства, а ті установи, до компетенції яких входило завідування продовольчими справами і політикою держави.

Безпосереднє формування податкового апарату розпочалося влітку 1921 р., коли остаточно визначився перехід до НЕПу. Першим податковим законом у сфері торговельно-промислової діяльності став декрет ВЦВК від 26 липня 1921 р. про промисловий податок. Обкладення податком і нагляд за його стягненням на місцях було покладено на губернські фінансові відділи, де засновувалися посади фінансових інспекторів. Для сприяння останнім у кожному повіті, місті, районі та волості утворювалися податкові комісії, члени яких (від 2 до 5) обиралися виконкомами з числа платників промислового податку. Питання призначення й звільнення фінансових інспекторів, формування податкових комісій та особливості їх діяльності визначалися правилами й інструкціями, виданими Народним комісаріатом фінансів.

Що стосується самих губернських фінансових відділів (губфінвідділів), уповноважених державною владою відати місцевим обчисленням і стягненням податків, то до визначеного періоду часу вони мали такий вигляд. У своєму складі губфінвідділ мав прибутково-видаткову касу та управління: бюджетно-розрахункове, управління справами, податкове управління. Останнє, у свою чергу, розподілялося на підвідділи: прямих податків, місцевого бюджету, обліку доходів і зборів, непрямих податків. При підвідділі прямих податків діяла



фінансова інспекція, а при підвідділі непрямих податків – інспекція з непрямих податків. Повітовий фінансовий відділ будувався за спрощеним типом і розподілявся на підвідділи: бюджетно-розрахунковий, повітову прибутково-видаткову касу та канцелярію [103, с. 21].

Повертаючись до декрету про промисловий податок від 26 липня 1921 р., точніше до правил та інструкцій про його застосування, передусім, слід відзначити створення податкових комісій на допомогу фінансовим відділам, тобто структур, які раніше не мали місця у практиці державного оподаткування. Первісно функції і самих фінвідділів, і податкових комісій полягали у проведенні підготовчих заходів щодо запровадження податку, який, до речі, запроваджувався на той момент у вельми спрощеному варіанті, оскільки умови реальної дійсності ускладнили його здійснення.

Як бачимо, податки на початку 20-х років стягувалися різними органами. Так, продовольчий податок збирався наркоматом продовольства; подвірно-грошовий податок – місцевими органами влади; трудподаток у грошовій частині – наркоматом фінансів, а в натуральній – наркоматом праці [162, с. 181].

Згідно з Інструкцією Наркомфіну від 3 вересня 1921 р. фінансові інспектори призначалися губернськими фінвідділами замість ліквідованих посад податних інструкторів, які перебували раніше під керівництвом повітових фінвідділів. Із заснуванням посади фінансового інспектора обчислення податків зосереджувалося в руках останнього, що був агентом губфінвідділу та діяв під його безпосереднім керівництвом і наглядом [155, с. 58].

Згідно із циркуляром Податкової частини Наркомфіну від 30 вересня 1921 р., крім районних податкових комісій у кожному міському поселенні за необхідності могли бути засновані ще й місцеві податкові комісії. До їх обов'язків належали перевірка правильності вибірки патентів (у співробітництві з фінансовим інспектором або самостійно) і збір відомостей, необхідних для обкладення вирівнювальним збором торговельних, промислових підприємств, а також особистих промислових занять [155, с. 66].

Водночас із реформою податкової системи розпочалося будівництво

нового податкового апарату. Згідно з Положенням про Народний комісаріат фінансів, затвердженим ВЦВК у липні 1921 р., у складі Наркомфіну було створено організаційно-податкове управління, яке згодом перейменували в Управління податками і державними доходами [155, с. 185].

У 1925 р. Наркомфін СРСР схвалив Положення про зовнішній податковий нагляд, де було визначено права, обов'язки, задачі й функції фінансових інспекторів, а також їхніх помічників і фінансових агентів. Цим актом на зовнішній податковий нагляд покладалося обстеження платників податків, вивчення джерел їхніх доходів, об'єктів оподаткування. Водночас ведення окладного рахівництва (картки недоїмок, книги, звітні відомості тощо) передавалося касовим органам, а стягнення платежів – податковим агентам.

У підсумку проведених реформ до 1930 р. податковий апарат Наркомфіну СРСР перевищив 17 тис. осіб, майже половина з яких працювала у фінансових органах, тоді як решта входила до апарату зовнішнього податкового нагляду. Зважаючи на те, що до того часу з «капіталістичним елементом» як у місті, так і на селі в основному було покінчено, податкова реформа 1930 р. внесла зміни і в організацію податкового апарату. Тепер основною ланкою системи стала податкова інспекція – структурний підрозділ районних і міських фінансових відділів. Натомість до керівних і контролюючих ланок були віднесені податкові відділи крайових, обласних і міських (з районним поділом) фінансових органів, управління податків і зборів Наркомату фінансів СРСР і наркоматів фінансів союзних республік.

Чергові зміни у структурі податкових органів були проведені у 1959 р. У межах цієї реформи управління податків і зборів, податкові відділи та інспекції були перейменовані відповідно в управління, відділи й інспекції державних доходів, хоча їхні функції практично не змінилися. Зокрема, Управління державних доходів Міністерства фінансів СРСР продовжувало займатися плануванням надходжень податків та інших доходів загалом по Союзу та по союзним республікам, слідкувало за виконанням плану надходжень платежів до державного бюджету; розробляло проекти ставок податку з обороту на

промислові й продовольчі товари, проводило ревізії, перевірки й обстеження роботи щодо державних доходів у міністерствах фінансів союзних республік, а також у місцевих фінансових органах, виконувало інші роботи. На рівні союзних республік аналогічні функції виконували управління державних доходів міністерства фінансів союзної республіки. Натомість у краях, областях, автономних республіках, автономних областях і національних округах були створені відділи державних доходів.

На співробітників районних (міських) інспекцій державних доходів покладался постійний контроль за надходженням від підприємств та організацій платежів до бюджету; проведення документальних перевірок за отриманими звітами, первинними бухгалтерськими документами. У свою чергу, інспектори й економісти розробляли пропозиції щодо забезпечення своєчасного виконання планів надходжень платежів до бюджету; вишукували додаткові джерела доходів, вели облік підприємств та організацій, зобов'язаних вносити платежі до бюджету, виконували інші контрольні функції.

Поступовий відхід від адміністративно-командної моделі розвитку економіки й перехід до ринкових відносин потребували радикальних змін не тільки у податковому законодавстві, але й в організації податкових органів. Утім на кінцевому етапі існування СРСР – у період ринкової перебудови господарства – податкова система фактично вже була зруйнована, залишалися тільки окремі її елементи. Частина податків в економіці країни була вкрай незначною і не відігравала ніякої самостійної ролі.

Початок сучасної історії вітчизняних фіскальних органів було покладено постановою Ради Міністрів СРСР «Про державну податкову службу» від 24 січня 1990 р. № 76. Цей документ був виданий згідно з постановою II З'їзду народних депутатів СРСР «Про заходи щодо оздоровлення економіки, етапи економічної реформи і принципові підходи до розробки традиційного п'ятирічного плану» з метою удосконалення системи контролю за дотриманням законодавства про податки, повнотою і своєчасністю внесення платежів до бюджету. За названою постановою, в системі Мінфіну СРСР було створено

Державну податкову службу (ДПС) в складі підпорядкованих по вертикалі:

- Головної державної податкової інспекції (ДПІ) Мінфіну СРСР;
- ДПІ міністерств фінансів союзних республік (у т.ч. Української РСР);
- ДПІ в автономних республіках, краях, областях, автономних областях, автономних округах, районах, містах, районах у містах.

Створення державних податкових інспекцій покладалося на Мінфін СРСР і ради міністрів союзних республік з 1 липня 1990 р.

Постанова встановила загальну чисельність державних податкових інспекцій на 1990 р. на рівні 65 тис. одиниць, у т.ч. 40 тис. одиниць за рахунок додаткового виокремлення чисельності (включаючи 800 одиниць для ДПІ міністерств фінансів союзних республік). Фінансування видатків на утримання ДПІ здійснювалося з республіканських бюджетів союзних республік.

Постанова Ради Міністрів СРСР від 24 січня 1990 р. поклала на ДПІ контроль за дотриманням законодавства про податки, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету державних податків та інших платежів, встановлених законодавством СРСР і союзних республік. Працівники ДПІ були Постановою зобов'язані дотримуватися законодавства про податки та інші платежі до бюджету, прав громадян, а також законних інтересів підприємств, установ, організацій. При порушенні цих вимог вони мали притягатися до дисциплінарної, а у випадках, передбачених законодавством, – до кримінальної відповідальності.

Особи, котрі допускали незаконні дії стосовно працівників ДПІ при виконанні ними своїх службових обов'язків, несли відповідальність згідно з чинним законодавством. Органи Міністерства внутрішніх справ СРСР зобов'язані були надавати сприяння працівникам ДПІ при виконанні ними службових обов'язків, припиняти дії посадових осіб та окремих громадян, що перешкождали виконанню працівниками ДПІ їхніх службових обов'язків.

У такому стані фіскальні органи й увійшли у добу незалежності України.

Слід відзначити, що в Новітній час(XX–XXI ст.), в умовах капіталістичного і посткапіталістичного (інформаційного) суспільства фінансові

системи загалом, а відтак і системи фіскальних органів, вийшли на якісно новий рівень розвитку, який умовно можна назвати етапом *фіскального глобалізму*. Річ у тім, що сучасний світ переживає етап постіндустріального розвитку, головними рисами якого є процеси транснаціоналізації (глобалізації), соціалізації (гуманізації) й інформатизації (комп'ютеризації) суспільних відносин [див.: 222]. Усе це повною мірою відображається на змісті та порядку реалізації фіскальної функції держави та інституційно-функціональній організації фіскальних органів. Як справедливо відзначає Д.М. Носіков, «на зламі тисячоліть увесь світ охопила хвиля реформ у сфері оподаткування, зміст яких зводиться до пошуку найбільш оптимальних, ефективних і збалансованих моделей, котрі б відповідали певним світовим стандартам чи зразкам у даній сфері» [107, с. 63]. До цього слід додати й те, що у другій половині ХХ ст. почали формуватися певні міжнародні стандарти здійснення фіскальної функції в умовах демократичної, правової державності, а також вихід фіскальних органів у кіберпростір у прагненні сприяти платникам податків у виконанні своїх фіскальних зобов'язань за допомогою різного роду інтернет-сервісів.

Деякі автори називають сучасну державу фіскальною, характеризуючи її як таку, що існує за рахунок податків, внутрішніх та зовнішніх боргів [132, с. 21]. Втім, на наш погляд, така назва є недостатньо коректною, оскільки, як було продемонстровано вище, фіскальний характер мала й держава попереднього зразка, що з'явилась на політичній арені протягом XVI-XVIII століть. Якщо взяти до уваги, що всі сучасні держави існують за рахунок фіскальних платежів, а також внутрішніх і зовнішніх кредитів (позик), то й називати їх слід *фіскально-кредитними*.

З урахуванням вищеназваних підходів до еволюції фіскальної функції держави та екстраполюючи їх на предмет нашого дослідження, можемо стверджувати, що еволюція фіскальних органів пройшла такі етапи:

1. Етап фіскального монізму (від Стародавнього світу до початку Середніх віків) – етап, коли фіскальні органи інституційно не виокремлені, а фіскальна функція здійснюється багатьма органами держави, поряд з іншими

функціями.

2. Етап фіскального дуалізму (епоха Середньовіччя) – початок інституційного оформлення фіскальних органів як органів спеціальної компетенції.

3. Етап фіскального професіоналізму (Новий час) – етап завершення інституційного виокремлення фіскальних органів.

4. Етап фіскального глобалізму (Новітній час) – етап інтернаціоналізації, соціалізації та комп'ютеризації фіскальних органів.

У свою чергу, з точки зору джерельної бази свого існування держави можуть бути класифіковані на чотири групи:

1. Загарбницькі (флібустьєрські) – ті, що існували за рахунок загарбницьких війн і розбійницьких набігів на чужі території.

2. Доменально-податні – ті, що існували за рахунок прибутків від домену і стягнення податей з простого люду.

3. Фіскальні – держави, що існували за рахунок податків та інших фіскальних платежів з фізичних та юридичних осіб.

4. Фіскально-кредитні – сучасні держави, що існують за рахунок фіскальних платежів та зовнішніх і внутрішніх кредитів.

Хронологічні рамки відповідних класифікаційних груп (за порядковими номерами) приблизно співпадають, що дає змогу стверджувати про наявність кореляції між джерельною базою існування держави та інституційною характеристикою фіскальних органів.

Особливості інституційно-функціональної організації фіскальних органів зарубіжних держав на етапі фіскального глобалізму й фіскально-кредитної державності будуть розглянуті в наступному розділі даної дисертації.

### **1.3. Правовий статус фіскальних органів, його види та елементи**

Слово статус (від латинського «status» – стан, становище [196, с. 517]) в юриспруденції означає стан і становище, передбачене правом для відповідних суб'єктів – фізичних і юридичних осіб, органів публічної влади і їх посадових осіб,

громадських органів, установ, організацій, міжнародних організацій тощо [13, с. 601; 20, с. 410; 159, с. 1263; 198, с. 454; 199, с. 770; 227]. При цьому слід мати на увазі, що даний термін має різну історію становлення і тому може дещо по-різному тлумачитися в окремих країнах. Наприклад, у Великобританії та США цей термін пов'язаний з формуванням судового захисту прав і свобод різних категорій фізичних осіб (XVI – XVII ст.ст.), концепціями верховенства права і поділу влади, тоді як у Німеччині, Нідерландах і Франції – з тривалою адміністративною історією (яка сходить до XVIII ст.) і філософською концепцією правової держави («Rechtsstaat») [126, с. 49].

Не є винятком і вітчизняна юриспруденція. До 60-х років XX ст. категорія «правовий статус» у вітчизняній юридичній науці зазвичай ототожнювалась із правоздатністю і не розглядалася в якості самостійної. Лише згодом, у 70-80-х роках XX ст. ця категорія отримала досить широку розробку, сформувалася як наукова проблема і як одне з ключових понять правознавства, зафіксованих у законодавстві. Окремі аспекти проблеми правового статусу органів державної влади, головним чином ті, що стосуються розкриття змісту його основних елементів, отримали висвітлення в юридичній науці того часу в працях І. А. Азовкіна, С. С. Алексеєва, Г. В. Атаманчука, С. Ф. Бабаєва, І. Л. Бачило, Д. М. Бахраха, Ю. М. Козлова, О. О. Кутафіна, К. Ф. Шеремета, Б. М. Лазарєва, О. Є. Луньова, Г. І. Петрова, Ю. О. Тихомирова та ін.

Безумовно, праці державознавців радянського періоду зробили істотний внесок в розробку проблем теорії правового статусу органів державної влади. Чимало теоретичних положень, вироблених вченими у той період, зберігають актуальність і досі та можуть бути використані при подальшому вдосконаленні як загальнотеоретичної юриспруденції, так і галузевих юридичних наук на сучасному етапі розвитку вітчизняної державності. Однак, не слід забувати про те, що всі дослідження того часу проводились стосовно радянської моделі державної влади і потребують коригуванню з урахуванням сучасних політико-правових реалій.

На сьогодні питання правового статусу тих чи інших суб'єктів права

складають важливий самостійний науковий напрямок як у загальнотеоретичній юриспруденції, так і в галузевих юридичних дисциплінах [173, с. 237-238]. Сучасний стан системи державного управління в Україні, у т.ч. управління у сфері державних фінансів, проблеми організації фіскальних органів та фіскальної системи в цілому досить широко відображені у працях сучасних пострадянських вчених А.С. Автономова, Г.В. Атаманчука, В.В. Бакушева, И.Л. Бачило, Д.Н. Бахраха, А.И. Бобилєва, Ю.А. Веденєєва, А.А. Гришковця, Ю.М. Козлова, М.А. Краснова, О.Е. Кутафіна, Б.М. Лазарева, В.Н. Медведєва, В.Г. Вишнякова, А.Ф. Ноздрачева, А.В. Оболонського, И.И. Овчинникова, В.В. Полянського, Л.Л. Попова, Н.Г. Салищевої, Ю.А. Тихомирова, Б.Н. Топорніна, Т.Я. Хабрієвої, С.Д. Хазанова, Н.Ю. Хаманьової та інших вчених. Теоретичні аспекти правового оформлення статусу органів виконавчої влади викладені у працях В.Г. Графського, В.Е. Гулієва, С.А. Комарова, І.А. Умнової, В.Є. Чиркіна, Ю.Л. Шульженко, А.Ю. Якімова та ін. Втім, на жаль, численні наукові статті, монографії, дисертаційні роботи, присвячені проблемі організації органів виконавчої влади, у т.ч. фінансових органів та їх правовому статусу, мають спеціальний характер. Слід також відзначити, що досі не розроблено теорію правового статусу органу виконавчої влади, остаточно не виокремлені його основні елементи і не закріплено їх легальні дефініції.

Як відомо, правовий статус – це та реальність, яка складається з об'єктивних, реально існуючих елементів, визначивши та проаналізувавши які, можна пізнати це явище в цілому. Усвідомивши правовий статус як цілісну систему, серед її структурних елементів можна виділити головні, з'ясувати характер їх взаємозв'язків з іншими елементами. Як слушно відзначає А.І. Сирота, застосовуючи системний метод дослідження, можна пізнати поняття «правовий статус» як юридичне явище, виокремити його статичні й динамічні елементи [156, с. 109].

Роль, яка відводиться правовому статусу, дозволяє говорити про нього, як про той інструмент, що систематизує юридичні норми про суб'єкта і приводить їх у стійке і логічно впорядковане становище, чому сприяють такі властивості, як стійкість (формалізація у вигляді сукупності норм); відносна постійність; внутрішня



узгодженість (взаємозв'язок і взаємозалежність окремих елементів); системотворча значимість (зв'язок елементів статусу різних суб'єктів) [19, с. 3-4].

Окремі науковці вважають за потрібне розмежовувати поняття «правовий статус» і «правове становище». Зокрема, відомий російський теоретик права М.В. Вітрук пропонує права і обов'язки особи об'єднувати терміном «правовий статус», а всі елементи закріпленого в праві стану особи, що визначають її місце в системі суспільних відносин, – терміном «правовий статус» [26, с. 25-26]. Аналогічну позицію займають адміністративісти В. Б. Авер'янов [24], Т. О. Коломоєць [63, с. 64], В. К. Колпаков, О.В. Кузьменко [64, с. 194], О. В. Пономар'єв [141, с. 45], Ю. Я. Якимов [200, с. 21] та інші, котрі під статусом суб'єкта права розуміють його правовий стан, що характеризується виключно комплексом передбачених юридичних прав і обов'язків. В інтерпретації названих авторів правовий статус асоціюється зі стабільним станом суб'єкта, тоді як правове положення є таким, що постійно змінюється і залежить від участі суб'єкта у тих чи інших правових відносинах.

Втім переважна більшість вітчизняних і зарубіжних фахівців у галузі юриспруденції поняття «правове положення» і «правовий статус» ототожнюють, вважаючи, що їх розмежування має штучний характер, і в ньому немає ні теоретичної, ні практичної необхідності [158, с. 20; 173, с. 224-225]. Вважаємо, що з такою позицією є всі підстави погодитись.

Інша річ, що наповнення, елементний склад правового статусу (правового положення), що виокремлюється різними авторами, теж різниться. Так, Б. В. Щетинін до складу правового статусу особи поряд з юридичними правами і обов'язками включав громадянство [194, с. 4], а Л.Д. Воеводін, крім того, – правоздатність і принципи [28, с. 42-50]. Ю.М. Тодика та О.Ю. Тодика до структури конституційно-правового статусу особи як інтегративного поняття включають: а) правові норми, якими визначається статус (йдеться про норми конституційного і поточного законодавства); б) основні права, свободи, законні інтереси та обов'язки; в) правосуб'єктність, включаючи правоздатність і дієздатність; г) правові принципи; д) громадянство; е) гарантії прав і свобод; ж) юридичну відповідальність;

з) правовідносини загального (статусного) типу [177, с. 153].

Принагідно слід відзначити, що категорія «правовий статус» увійшла до наукового обороту і тривалий час розвивалася у вітчизняній доктрині тільки щодо фізичних осіб. Натомість правовий статус органів державної влади, органів місцевого самоврядування, громадських формувань та інших суб'єктів права почав розроблятися вітчизняною юридичною наукою тільки з кінця ХХ ст., спочатку в межах науки адміністративного права, а згодом – конституціоналістами та представниками інших галузевих наук.

Так, Є. В. Овчарова серед елементів адміністративно-правового статусу юридичної особи виділяє права і обов'язки юридичної особи у сфері державного управління, а також адміністративну відповідальність юридичної особи [124, с. 40]. У свою чергу, Л. В. Винар серед елементів правового статусу юридичних осіб, заснованих державою, визначає права і обов'язки цих осіб, мету їх діяльності, правовий режим майна, організацію управління, умови відповідальності цих юридичних осіб за зобов'язаннями [25, с. 28].

М.Ю. Івчук вважає, що елементами адміністративно-правового статусу органу державної влади є: юридично закріплені цілі, завдання та функції; компетенція; організаційно-структурний компонент (нормативне регулювання порядку утворення (обрання, призначення), легалізації, реорганізації, ліквідації, підпорядкованості, встановлення та зміни внутрішньої організаційної структури, право на організаційне самовизначення, процедури діяльності, офіційні символи тощо); відповідальність [60, с. 9].

В.Я. Малиновський визнаючи, що категорія «правовий статус органів виконавчої влади» є багатоаспектною і багатоелементною, включає до неї: завдання (функції) та цілі, компетенцію, відповідальність, порядок формування та процедури діяльності цих органів [90, с. 498].

С. В. Ківалов серед елементів адміністративно-правового статусу органів виконавчої влади функції, завдання та компетенцію [6, с. 82–94].

Д.М. Бахрах, О.О. Бригінець, Г.Г. Забарний, Р.А. Калюжний, В.К. Шкарупа виокремлюють три компоненти (блоки) адміністративно-правового статусу органів

державної влади [4, с. 85; 21, с. 69-70; 53, с. 35; 200, с. 20]:

- цільовий, який включає в себе принципи, цілі, завдання та функції здійснення цього органу державної влади;

- структурно-організаційний, який включає в себе регулювання порядку створення, реорганізації, ліквідації, процедури діяльності, право на офіційні символи, лінійну та функціональну підпорядкованість;

- компетенційний, який включає в себе сукупність владних повноважень стосовно: прав та обов'язків, які пов'язані зі здійсненням влади, участю в управлінських відносинах, а також право видавати певні акти; підвідомчість, правове закріплення об'єктів, предметів, справ, на які поширюються владні повноваження. Погоджуючись із таким формулюванням, О. Д. Олійник і Д. Г. Мулявка вважають, що компетенційний блок слід доповнити елементом юридичної відповідальності досліджуваних органів, оскільки юридична відповідальність є складовою правового статусу, а у вказаній систематизації вона не згадується [126, с. 47]. Натомість Ю.Я. Якимов виокремлює адміністративну відповідальність як окремий структурний елемент адміністративно-правового статусу органа державної виконавчої влади поряд із трьома вищеназваними блоками [200, с. 20].

Загалом такий «блоковий» підхід виглядає досить переконливим, оскільки надає категорії «статус» необхідної системності й внутрішньої структурованості. Принагідно відзначимо, що такий підхід має прихильників і серед вітчизняних конституціоналістів. Зокрема, його підтримує О.В. Совгиря, уточнюючи лише те, що з організаційно-структурного блоку слід вилучити такі елементи, як лінійна та функціональна підпорядкованість, оскільки дослідження цих питань не є предметом науки конституційного права [158, с. 28].

Водночас варто підкреслити, що в межах конституційно-правової науки склався дещо відмінний від адміністративно-правового підхід до характеристики правового статусу органів державної влади, що зумовлено як специфікою предмету, так і методологічними моментами.

Так, Б.Н. Габричидзе, виокремив у конституційно-правовому статусі

органів державної влади наступні елементи: 1) політична і державно-правова характеристика органу держави; 2) місце різноманітних видів органів у загальнодержавній системі, диференціація систем, підсистем і видів органів, їх співвідношення; 3) основи взаємовідносин органів між собою; 4) найважливіші принципи організації і діяльності державних органів; 5) основи компетенції; б) види правових актів державних органів [33, с. 10-11].

Натомість Н.О. Богданова, котра однією з перших звернулася до питання про структуру конституційно-правового статусу з теоретичних позицій, дійшла висновку, що конституційно-правовий статус складається з таких елементів: 1) місце суб'єкта в суспільстві і державі, його соціально-політична роль та призначення; 2) загальна правоздатність; права і обов'язки чи компетенція суб'єкта та його відповідальність; 4) гарантії стійкості й реальності правового становища суб'єктів [19, с. 14-16].

О.В. Марцеляк, погоджуючись із доцільністю широкого тлумачення конституційно-правового статусу, пропонує виокремлювати серед його елементів основні та додаткові. До основних, на його думку, слід включати ті елементи, які дають можливість зробити висновок про юридичне «оформлення та відбуття» органу як повноправного суб'єкта права, безпосередньо й суттєво впливають на функціонування суб'єкта правовідносин, обумовлюють його роль і місце в системі органів державної влади: загальну правоздатність суб'єкта, його права і обов'язки та гарантії діяльності. Натомість усі інші елементи конституційно-правового статусу є додатковими, другорядними щодо основних: місце в системі органів держави, форми реалізації прав і обов'язків та прийняті при цьому акти чи вчинені дії, а також відповідальність [93, с. 43-44].

На думку С.О. Чикурлія, конституційно-правовий статус органу виконавчої влади – це встановлене нормами конституційного права України положення органу виконавчої влади в системі суспільних відносин і суб'єктів права, яке характеризується особливостями його компетенції, правосуб'єктності, принципів організації та діяльності, гарантій, організаційно-правових та правових форм і юридичної відповідальності [191, с. 93-94].

Натомість О.В. Совгіря визначає конституційно-правовий статус Уряду України як теоретично-прикладну конструкцію, що включає комплекс врегульованих нормами права взаємопов'язаних елементів (правосуб'єктність, компетенцію, конституційно-правові принципи, законні інтереси, гарантії, конституційно-процесуальну форму та, зокрема, урядотворчий процес, юридичну відповідальність), які у поєднанні із правовими та політичними факторами визначають місце і роль вищого органу виконавчої влади у конституційній системі держави [158, с. 444].

І.Є. Словська, досліджуючи конституційно-правовий статус Верховної Ради України, не акцентує увагу на теоретичних проблемах його елементного складу, але структура її монографії свідчить про те, що автор розкриває цей статус через місце і роль парламенту в системі органів державної влади, структуру і склад парламенту, організацію його діяльності, функції та повноваження, порядок формування, основні принципи діяльності, а також порядок функціонування [157, с. 3].

У загальнотеоретичній літературі до поняття «правовий статус» включають увесь обсяг правових можливостей та обтяжень суб'єкта, а також правові засоби, що характеризують різні сторони його правового становища.

Суттєві розбіжності в тлумаченні елементного складу правового статусу тих чи інших суб'єктів, які спостерігаються в межах галузевих юридичних наук, значною мірою зумовлені нерозробленістю даної проблематики в межах загальнотеоретичної юриспруденції. Навіть у підручниках із загальної теорії держави і права питання про статус суб'єктів права зустрічається досить рідко, а якщо й зустрічається, то розкривається буквально парою речень, вкрай схематично і неоднозначно. Так, у підручнику С. С. Алексєєва зазначено, що поняттям правового статусу «охоплюється правосуб'єктність в єдності з іншими загальними правами й обов'язками і, відповідно, до нього включаються не всі, а лише конституційні (загальні) права та обов'язки, що визначають зміст правосуб'єктності та невід'ємні від особи» [9, с. 382]. Натомість у підручнику за редакцією М.В. Цвіка і О.В. Петришина правовий статус суб'єктів права визначається як «сукупність усіх прав, обов'язків і законних інтересів суб'єктів права, а видове розмаїття правового

статусу обмежується його поділом на загальний і спеціальний» [54, с. 342-343]. Як бачимо, в обох випадках категорія правового статусу тлумачиться вузько і до того ж – з орієнтацією на статус фізичних осіб. Натомість статус інших суб'єктів права, у т.ч. органів державної влади, обходиться увагою і таким чином «віддається на відкуп» галузевим наукам.

На наш погляд, при загальнотеоретичній характеристиці правового статусу фіскальних органів варто взяти за основу «блочний підхід» як такий, що дозволяє найбільш системно, структуровано й логічно продемонструвати єдність і диференціацію елементів цього статусу. Більше того, як видається, такий підхід може слугувати універсальним способом для характеристики всіх видів правового статусу і всіх видів органів публічної влади, що, власне й вимагається у загальній теорії держави і права.

Цільовий блок елементів правового статусу фіскальних органів представлений цілями, завданнями, функціями і принципами їх діяльності. Структурно-організаційний блок елементів правового статусу фіскальних органів включає норми, що регламентують порядок створення, реорганізації, ліквідації названих органів, їх структуру, лінійну та функціональну підпорядкованість. Компетенційний блок як елемент правового статусу фіскальних органів включає їх предмети відання і повноваження у сфері управління державними фінансами. При цьому предмети відання визначаються відповідною сферою державного управління відповідно до законів, підзаконних правових актів і установчих документів відповідних органів [124, с. 43].

Юридична відповідальність фіскальних органів, на наш погляд, не повинна обмежуватися лише їх адміністративною відповідальністю за неналежне виконання обов'язків у сфері державного управління. Адже неналежне виконання фіскальним органом покладених обов'язків відповідній у сфері державного управління прямо залежить від діяльності її посадових та службових осіб. Тому, на наш погляд, доцільно в структурі правового статусу фіскальних органів розглядати питання юридичної (дисциплінарної, адміністративної, а в окремих випадках цивільно-правової та кримінальної) відповідальності посадових та

службових осіб, що працюють в цих органах, оскільки саме від їхньої діяльності залежить, чи виконає фіскальний орган покладені на нього завдання та функції у сфері управління державними фінансами.

Враховуючи вищевикладене, а також те, що фіскальні органи є державними органами виконавчої влади, пропонуємо до структури їх правового статусу віднести:

1) цільовий блок, який представлений метою, завданнями, функціями і принципами діяльності фіскальних органів;

2) структурно-організаційний блок, який включає норми, що регламентують структуру, лінійну та функціональну підпорядкованість фіскальних органів та їх підрозділів;

3) компетенційний блок, який включає предмети відання і повноваження фіскальних органів у сфері здійснення контролю за додержанням податкового і митного законодавства, а також реалізації оперативно-розшукової, кримінально-процесуальної та охоронної функції;

4) відповідальнісний блок, який включає всі види юридичної відповідальності посадових і службових осіб фіскальних органів.

Розкриваючи цільовий блок правового статусу фіскальних органів, відзначимо, передусім, що *головною метою, котра, власне, й зумовлює існування даної групи органів держави, є забезпечення повного й своєчасного надходження фінансових коштів до державного бюджету.* Ця мета є сталою і не залежить від конкретної форми держави, конкретно-історичного етапу її розвитку та інших факторів. Натомість завдання фіскальних органів є змінними, вони зумовлюються не тільки формою держави та конкретно-історичними умовами її існування, але й стратегією і тактикою державного будівництва, станом економічної системи тощо.

Функції фіскальних органів є похідними від їхніх цілей і завдань, вони характеризують основні напрямки діяльності даних органів і демонструють залежність (кореляцію) їх компетенції від поставлених цілей і завдань. У сучасній науковій літературі виокремлюють такі функції фіскальних органів:

- адміністративну (управлінську) – адміністрування сплати податків та інших

обов'язкових платежів до бюджету;

- контрольно-наглядову – здійснення податкового і митного контролю, нагляд за дотриманням законодавства у даній сфері [126, с. 61];

- правоохоронну – протидія правопорушенням щодо сплати обов'язкових платежів до державного бюджету [126, с. 61];

- інформаційну – інформування платників податків та інших обов'язкових платежів до бюджету про стан законодавства, надання консультацій і роз'яснень щодо порядку його реалізації, ведення статистики у даній сфері тощо;

- здійснення міжнародного співробітництва у фіскальній сфері.

Компетенційний блок правового статусу фіскальних органів включає в себе предмети відання і повноваження названих органів. Слід відзначити, що повноваження фіскальних органів є різноманітними за змістом, обсягом, способом реалізації., що актуалізує питання щодо їх класифікації. У вітчизняній літературі висловлено декілька позицій з даного питання.

Так, Я.В. Греца всі права та обов'язки, що формують повноваження фіскальних органів, поділяє на дві групи. По-перше, це група, яка кореспондується та узгоджується з правами та обов'язками платників (обов'язок повернути надмірно сплачені податки та збори (обов'язкові платежі), що пов'язано з правом платників на повернення переплати. По-друге, група самостійних прав і обов'язків, які виникають при взаємодії з іншими органами або при здійсненні дій щодо притягнення порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності, тощо [39, с. 27].

Натомість, на думку О.Д. Олійник і Д.Г. Мулявки [126, с. 57-58], повноваження фіскальних органів загалом можуть бути зведені у такі групи:

1) повноваження, пов'язані з отриманням і наданням податкової й митної інформації (наприклад, отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у т.ч. органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали);

Законодавство може передбачати широкі повноваження фіскальних органів



щодо отримання інформації про недобросовісних платників податків і зборів від органів прокуратури, поліції, служби безпеки та громадян.

2) повноваження, пов'язані з проведенням контрольних дій (наприклад, проводити відповідно до законодавства перевірки і звірками платників податків і зборів, у т.ч. після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення);

При проведенні перевірок співробітникам фіскальних органів надано право вилучення у платника податків документів, що свідчать про вчинення податкових правопорушень. Вилучення таких документів не є абсолютним правом фіскальних органів; воно можливе тільки в тому разі, якщо є достатні підстави вважати, що ці документи можуть бути знищені, приховані, змінені або замінені. Вилучення цих документів супроводжується складанням акта. Крім того, у тих випадках, коли в поданих платником податків документах, пов'язаних зі сплатою податків, є неясності, неточності або коли у фіскальних органів виникають питання до платника податків за зазначеними документами або сумами перелічених податків, платник податків може бути викликаний за допомогою письмового доручення у фіскальний орган для надання пояснень у зв'язку зі сплатою або перерахуванням ним податків.

Фіскальні органи мають право оглядати або обстежити будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення і території (крім житла громадян), які використовуються платником податку для отримання доходу або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, незалежно від місця їх знаходження. У ході таких оглядів або обстежень податкові органи можуть проводити інвентаризацію належного платнику податків майна.

Законодавством можуть бути передбачені повноваження фіскальних органів, що надають їм можливість у ряді випадків визначати суми податкових і грошових зобов'язань платників податків, що підлягають внесенню платниками податків до бюджету, розрахунковим шляхом. В основу таких розрахунків мають бути покладені дані по інших аналогічних платниках податків. Подібне право виникає у фіскального органу, зокрема, у разі відмови платника податків допустити посадових

осіб контролюючого органу до огляду або обстеження виробничих, складських, торгових та інших приміщень і територій, що використовуються платником податку для отримання доходу або пов'язаних з утриманням об'єктів оподаткування.

3) повноваження, пов'язані з організаційним забезпеченням (право користуватися у службових справах засобами зв'язку, що належить платникам податків, з їх дозволу або з дозволу посадових осіб таких платників; залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів);

4) права, пов'язані із застосуванням санкцій за порушення податкового та митного законодавства (наприклад, застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та/або податкового боргу у випадках, порядку та розмірі, встановлених законодавством);

Для кримінального і адміністративного переслідування порушників податкового законодавства у складі фіскальних органів можуть утворюватися спеціальні підрозділи – відділи з кримінальних справ і штрафних санкцій.

5) повноваження, пов'язані зі зверненням до суду для отримання дозволу на проведення окремих дій (наприклад, звертатися до суду, у т. ч. подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами та ін.).

У регулярних порівняльних звітах Організації економічно та соціального розвитку (ОЕСР) міститься дещо інший підхід до характеристики повноважень фіскальних органів. Зокрема, в останньому (2017 р.) звіті про стан фіскальних органів у 55 державах світу [223] основні статутні повноваження цих органів розподілені на чотири групи:

1. Оподаткування (англ. *assessmentof tax*) – визначення бази оподаткування і розмірів податків, що підлягають сплаті. Відзначається, що ці повноваження мають

фундаментальне значення для функціонування фіскальних органів і можуть допускати широкий спектр підходів, у т.ч. використання самооцінки і заздалегідь визначених підходів до оподаткування.

2. Тлумачення податкового права (англ. taxlawinterpretation) – надання роз'яснень, у формі як офіційних висновків, так і приватних консультацій, з метою забезпечення правильного розуміння й одноманітної реалізації приписів податкового законодавства.

3. Правозастосування (англ. enforcement) – реалізація приписів податкового законодавства, пов'язаних з адмініструванням податків, без звернення до інших органів публічної влади (наприклад, отримання інформації від платників податків, накладення застави на майно для забезпечення сплати заборгованості по сплаті податків тощо).

4. Накладення санкцій – накладення штрафів і пені за неналежне виконання податкових зобов'язань.

У разі консолідації податкових і митних органів вище названі групи повноважень поширюються й на митну справу.

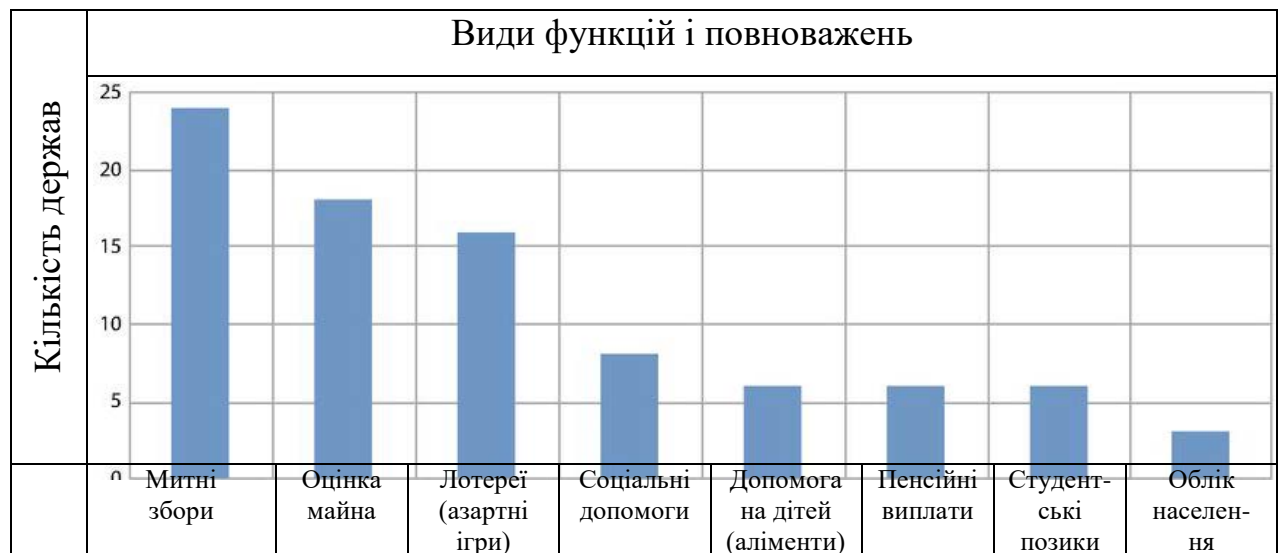
Загальний діапазон повноважень, що надаються податковим органам, залежить від багатьох факторів. До них належить політичний консенсус з приводу розподілу державно-владних повноважень; стан розвитку практики управління публічним сектором; конкретна інституційна модель податкової адміністрації, що використовується в державі, тощо.

З кінця ХХ ст. простежується стійка тенденція до розширення функцій і компетенції фіскальних органів. Спочатку це виявилось у тому, що адміністрування всіх прямих і переважної більшості непрямих податків було зосереджено в руках податкових органів. Потім до цього додалось поєднання функцій адміністрування податків і митних зборів в руках консолідованих фіскальних служб. Згодом ця тенденція була посилена за рахунок включення до компетенції податкових органів інших повноважень, прямо чи опосередковано пов'язаних з адмініструванням податків і зборів. Найбільш поширеними факторами, що зумовлюють розширення компетенції податкових органів, є: синергізм з існуючими управлінськими

процесами, особливо при запровадженні нових політик чи перепроєктуванні порядку надання адміністративних послуг з точки зору інтересів клієнтів; доступ до податкових баз даних чи інших ресурсів податкової адміністрації; економія фінансових та людських ресурсів тощо.

Згідно з даними останнього (2017 р.) звіту Організації економічного та соціального розвитку про стан податкових органів у 55 державах світу [232] найбільш поширеними функціями, що додатково надаються цим органам, є такі: адміністрування митних зборів; оцінка майна, що в деяких випадках пов'язано з адмініструванням податку на нерухомість; адміністрування лотерей та азартних ігор; виплата державних допомог за різними соціальними програмами, деякі з яких інтегровані до елементів фіскальної системи; стягнення аліментів та виплата соціальної допомоги на дітей; адміністрування пенсійних виплат; адміністрування позик на навчання у вищих навчальних закладах (студентських позик), а також облік (ведення реєстру) населення (див. Рис. 1.3.1.).

Рис. 1.3.1. Додаткові функції та повноваження податкових органів, 2015-й фінансовий рік



Здійснення деяких з вищеназваних додаткових функцій і повноважень тягне за собою поширення на відповідні сфери податкового законодавства і відповідних видів адміністративного процесу. Доволі часто такі функції пов'язані з наданням певної економічної вигоди платникам податків (наприклад, здійснення певних соціальних виплат) або стягнення заборгованості перед

державою (наприклад, повернення позик на отримання вищої освіти). У деяких випадках відповідні функції безпосередньо пов'язані з податковою системою, наприклад, нагляд за проведенням азартних ігор чи реєстрами населення.

У багатьох державах світу додатковим джерелом надходжень до бюджету для фінансування конкретних видів публічних послуг (зокрема, охорони здоров'я, соціального забезпечення, працевлаштування тощо) є внески соціального страхування. У деяких державах, особливо європейських, ці внески є найбільшим джерелом податкових надходжень. У більшості держав встановлено особливий порядок сплати соціальних внесків; як правило, їх адмініструванням займаються окремі агентства соціального забезпечення (або навіть низка таких агентств), а не податкові адміністрації. Проте у 26 державах податкові органи певною мірою вже беруть участь в адмініструванні внесків соціального страхування, а Греція, Росія і Словацька Республіка планують інтегрувати справляння внесків соціального страхування з адмініструванням податків [232].

Структурно-організаційний блок правового статусу фіскальних органів у різних країнах суттєво різниться. В усіх сучасних державах світу фіскальні органи в структурно-організаційному плані існують або в межах загальної системи міністерства фінансів, підпорядкованої уряду, або ж виокремлені в автономну підсистему. За унітарної форми державного устрою система фіскальних органів є єдиною і має загальнодержавний характер, тоді як у федеративних державах поряд із загальнодержавними (федеральними) фіскальними органами функціонує система фіскальних органів суб'єктів федерації. Система фіскальних органів може бути єдиною, а може бути розподілена на декілька підсистем, як-от: податкові органи, митні органи, незалежні органи фінансового контролю.

У різних країнах специфіка побудови організаційної структури податкових органів полягає в наступному: податкові органи можуть становити єдину загальнодержавну 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 КНР організацію податкової політики виконує Управління податків, котре є структурним підрозділом Міністерства фінансів. Стягнення податків і податковий контроль належить до компетенції Головного державного податкового управління.

У деяких інших країнах аналогічним чином побудована система податкового адміністрування. Наприклад, у Японії стягнення податків і податкову політику здійснює Національне податкове управління, а вивченням, плануванням і розробкою системи податків займається Податковий департамент, який входить до структури Міністерства фінансів.

У деяких країнах існує поділ податкових адміністрацій за лініями прямих і непрямих податків. Так, у Таїланді 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 як структурні підрозділи міністерства фінансів.

У Болгарії, Україні, ФРН, Японії та ін. податкові адміністрації виконують і правоохоронну функцію, тому до їх структури включено підрозділи податкової поліції. Найбільш відомим підрозділом такого роду є служба податкового розшуку «Штойфа», що входять 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 управління, 9 окружних відділів, пов'язаних з податком на набуття нерухомості, 4 слідчих відділи і 3 підрозділи, що здійснюють стягнення недоїмок. Натомість до системи

Податкового управління Фінляндії входить 10 губернських податкових інспекцій і 77 пунктів, що здійснюють роботу з платниками податків. Національному податковому управлінню Японії підпорядковані 11 регіональних податкових управлінь, регіональна податкова інспекція Окінави і 524 податкові інспекції.

У документах Організації економічного та соціального розвитку (ОЕСР) за особливостями побудови організаційної структури податкові інституційні механізми зазвичай класифікуються на чотири основні групи:

1. *Єдина дирекція* (англ. – *asingledirectorate*, SDMIN) або інший підрозділ Міністерства фінансів або його аналога.

2. *Декілька дирекцій* (англ. – *multipldirectorates*, MDMIN) або інших підрозділів у межах міністерства фінансів або його аналога.

3. *Єдиний напіваавтономний орган* (англ. – *aunifiedsemi-autonomousbody*, USB), в якому функції податкового адміністрування й підтримки покладаються на Комісара чи Генерального директора, підзвітного перед міністром.

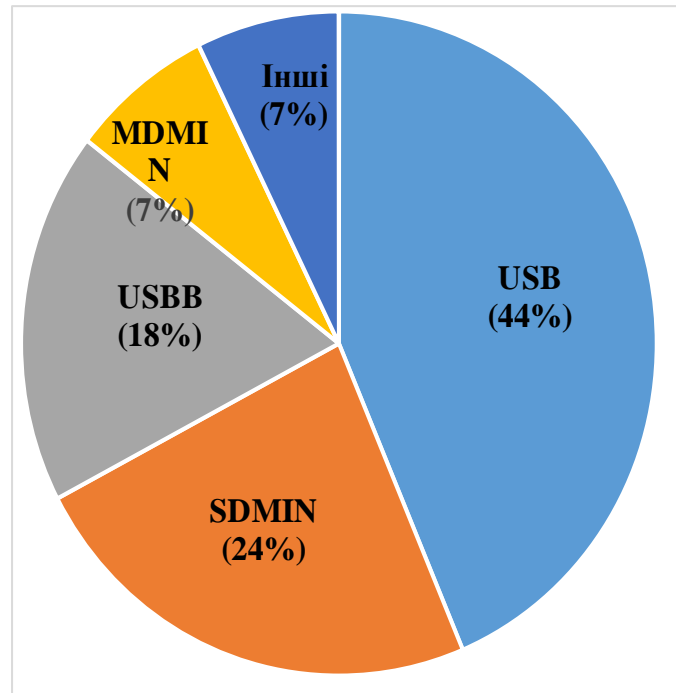
4. *Єдиний напіваавтономний орган з бюро/правлінням* (англ. – *aunifiedsemi-autonomousbodywithaboard*, USBB), де функції податкового адміністрування і підтримки покладаються на Комісара чи Генерального директора, підпорядкованого наглядовому органу (управлінському бюро, правлінню), до якого входять зовнішні члени.

Крім чотирьох основних податкових інституційних механізмів зустрічаються й інші, особливі. Так, у Швейцарії відповідальність за адміністрування податків в основному перенесено на субнаціональний рівень, і діяльність щодо збору податкових платежів від імені федерального уряду здійснюють органи влади кантонів. В Італії адміністрування податків розподілене між кількома органами влади з різною компетенцією. У ФРН відповідальність за збір податків в основному покладена на регіональні (земельні) адміністрації, тоді як центральний (федеральний) апарат зосереджений на координації роботи земельних органів влади.

За даними порівняльного дослідження, проведеного ОЕСР за підсумками 2015-го фінскального року [232], з 55 держав світу, що надали свої звіти,

інституційні механізми розподілилися наступним чином (рис. 1.3.2).

Рис. 1.3.2. Податкові інституційні механізми, 2015-й фінансовий рік



Ступінь централізації фінансових органів суттєво різняться. У переважній більшості держав світу система фінансових органів є жорстко централізованою. Навіть у тих державах, що проголосили політику фінансової децентралізації (Велика Британія, Франція, Польща, Україна та ін.) система фінансових органів залишається централізованою. С. Голем, констатує те, що субнаціональні влади стали важливими гравцями в галузі публічних фінансів, слушно зазначає з даного приводу: «Останні дані про податкову автономію субнаціональних урядів свідчать про те, що лише невелика кількість держав є справді децентралізованими. У більшості держав існує «неповна» форма децентралізації, що включає в себе тільки передачу субнаціональним урядам тільки повноважень щодо видатків без відповідної передачі повноважень щодо доходів» [221, с. 54].

На думку Дж. Гаретта і Дж. Роддена, цьому є декілька пояснень, зокрема й те, що ґрунтується на сприйнятті невизначеності й ризику. З одного боку, місцеві й регіональні вимоги забезпечити їх від асиметричних потрясінь зростають разом з інтеграцією на міжнародному ринку. Відповідно, в умовах глобалізації слід очікувати як більшої макроекономічної стабілізації, так і більшого розподілу



ризиків між регіонами, і обидві мети краще досягаються за допомогою централізованих бюджетних механізмів [219, с. 87]. До цього слід додати обґрунтовані побоювання з боку центрального уряду, що надання широких фіскальних повноважень регіональним і місцевим органам влади може призвести до загроз територіальній цілісності. І приклади України та Іспанії в даному випадку виглядають вельми красномовними.

Хоча є й приклади протилежного характеру. Зокрема, як вже зазначалося вище, у ФРН відповідальність за адміністрування податків покладається на земельні податкові адміністрації, тоді як відносно невеликий центральний (федеральний) апарат здійснює здебільшого координаційну роль. Проте це не має жодних негативних наслідків для територіальної цілісності даної федерації та добробуту її суб'єктів. Починаючи з 2001 р. «фіскальний федералізм» запровадила Італія; це означало передачу фінансових повноважень з питань збору місцевих податків або участі у стягненні основних державних податків (ПДВ, податок на доходи) органам місцевого самоврядування [16].

Важливою характеристикою статусу фіскальних органів є ступінь їхньої автономії. Більшість фіскальних органів сучасного світу позиціонують себе як певною мірою автономні, передусім у стосунках з політичними органами влади й інститутами громадянського суспільства. Автономія може набувати різних форм:

- 1) організаційна автономія – спроможність самостійно визначати мережу і внутрішньоорганізаційну будову фіскальних органів;
- 2) автономія планування – самостійне складання стратегічних і оперативних планів своєї діяльності;
- 3) автономія стандартів ефективності – наявність дискреційних повноважень щодо встановлення (спільно з іншими центральними органами) адміністративних стандартів ефективності;
- 4) автономія в роботі з кадрами – можливість самостійно встановлювати кваліфікаційні вимоги до працівників, здійснювати підбір, розстановку й підвищення кваліфікації кадрів (згідно із загальною кадровою політикою в держсекторі), визначати умови заохочення і відповідальності працівників;

5) автономія у впровадженні інформаційних технологій – можливість самостійно адмініструвати власні ІТ-системи або виставляти на аутсорсинг надання відповідних послуг.

Підсумовуючи, відзначимо, що фіскальні органи як суб'єкти права мають певні ознаки: а) зовнішня уособленість (фіскальні органи функціонують як структурні підрозділи державної фіскальної служби, виконуючи специфічні завдання, що покладаються на неї чинним законодавством); б) персоніфікація – виступають у відносинах ззовні як єдина особа – персона (персоніфікація фіскальних органів проявляється у тому, що посадові та службові особи цих органів виступають як суб'єкти правовідносин не від свого імені, а від імені держави); в) здатність виробляти та здійснювати персоніфіковану волю (відповідно до чинного законодавства фіскальні органи у межах своєї компетенції реалізують єдину державну фіскальну політику, здійснюють контроль за додержанням податкового і митного законодавства, забезпечують законність і правопорядок у сфері податкових і митних правовідносин, а також виконують оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції).

Фіскальні органи поєднують в собі загальний правовий статус державних органів виконавчої влади і спеціальний правовий статус власне органів, що здійснюють фіскальну функцію держави. Елементи правового статусу фіскальних органів розподіляються у чотири блоки: 1) цільовий – мета, завдання, функції і принципи діяльності; 2) структурно-організаційний – структура, лінійна та функціональна підпорядкованість; 3) компетенційний – предметна і територіальна підвідомчість, а також повноваження; 4) відповідальнісний – галузева юридична відповідальність посадових та службових осіб.

Основні статутні повноваження фіскальних органів можуть бути класифіковані на чотири групи: 1) обрахування і стягнення фіскальних платежів; 2) тлумачення фіскального законодавства; 3) правозастосування; 4) накладення фіскальних санкцій. Починаючи з другої половини ХХ ст. на них додатково покладаються: адміністрування внесків соціального страхування; оцінка майна; адміністрування лотерей та азартних ігор; виплата державних допомог; стягнення

аліментів та виплата соціальної допомоги на дітей; адміністрування пенсійних виплат; адміністрування позик на навчання у вищих навчальних закладах; облік (ведення реєстру) населення

За особливостями побудови організаційної структури податкові інституційні механізми зазвичай класифікуються на чотири основні групи: 1) єдина дирекція міністерства фінансів; 2) декілька дирекцій або інших підрозділів у межах міністерства фінансів; 3) єдиний напівавтономний орган, чий керівник підзвітний перед прем'єр-міністром; 4) єдиний напівавтономний орган, чий керівник підзвітний перед наглядовим органом (див.: Додаток 5).

Система фіскальних органів, як правило, є жорстко централізованою. Навіть у тих державах, де проведено фіскальну децентралізацію, вона включає в себе передачу субнаціональним урядам тільки повноважень щодо видатків без відповідної передачі повноважень щодо доходів. При цьому переважна більшість фіскальних органів сучасного світу позиціонують себе як певною мірою автономні.

## **Висновки до Розділу 1**

1. Із точки зору джерельної бази свого існування держави можуть бути класифіковані на чотири групи: а) загарбницькі (флібустьєрські) – ті, що існували за рахунок загарбницьких війн і розбійницьких набігів на чужі території; б) доменально-податні – ті, що існували за рахунок прибутків від домену і стягнення податей з простого люду; в) фіскальні – держави, що існували за рахунок податків та інших фіскальних платежів з фізичних та юридичних осіб; г) фіскально-кредитні – сучасні держави, що існують за рахунок фіскальних платежів та зовнішніх і внутрішніх кредитів.

2. Орган, що здійснює фіскальну функцію держави (фіскальний орган у широкому сенсі слова) – це структурно і функціонально відособлена 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.

3. Разом зі зміною джерельної бази існування держави відбувалась еволюція фіскальних органів, яка пройшла такі етапи: а) етап фіскального монізму (від Стародавнього світу до початку Середніх віків) – етап, коли фіскальні органи інституційно не виокремлені, а фіскальна функція здійснюється багатьма органами держави, поряд з іншими функціями; б) етап фіскального дуалізму (епоха Середньовіччя) – початок інституційного оформлення фіскальних органів як органів спеціальної компетенції; в) етап фіскального професіоналізму (Новий час) – етап завершення інституційного виокремлення фіскальних органів; г) етап фіскального глобалізму (Новітній час) – етап інтернаціоналізації, соціалізації та комп'ютеризації фіскальних органів.

4. На сьогодні система органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, за предметною підвідомчістю 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 управління, департаменти, відділи, податкові та митні органи). Фіскальні органи спеціальної компетенції є породженням Нового часу і на сьогодні є обов'язковим елементом державного апарату.

5. З метою поліпшення категоріального апарату фіскальними доцільно 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.

б. 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. Фіскальні органи можуть мати свої правоохоронні підрозділи і служби.

7. Фіскальні органи як суб'єкти права мають певні ознаки: а) зовнішня уособленість (фіскальні органи функціонують як структурні підрозділи державної фіскальної служби, виконуючи специфічні завдання, що покладаються на неї чинним законодавством); б) персоніфікація – виступають у відносинах ззовні як єдина особа – персону (персоніфікація фіскальних органів проявляється у тому, що посадові та службові особи цих органів виступають як суб'єкти правовідносин не від свого імені, а від імені держави); в) здатність виробляти та здійснювати персоніфіковану волю (фіскальні органи у межах компетенції реалізують єдину державну фіскальну політику, здійснюють контроль за додержанням податкового і митного законодавства, забезпечують законність і правопорядок у сфері податкових і митних правовідносин тощо). Фіскальні органи поєднують в собі загальний правовий статус державних органів виконавчої влади і спеціальний правовий статус власне органів, що здійснюють фіскальну функцію держави.

8. Елементи правового статусу фіскальних органів розподіляються у чотири блоки: а) цільовий – мета, завдання, функції і принципи діяльності; б) структурно-організаційний – структура, лінійна та функціональна підпорядкованість; в) компетенційний – предметна і територіальна підвідомчість, а також повноваження; г) відповідальнісний – галузева юридична відповідальність посадових та службових осіб.

9. Результати дослідження, викладені у Розділі 1, відображено у наступних публікаціях автора: [184, с. 32-35], [186, с. 34-40], [187, с. 51-56]; [188, с. 229-232].

## РОЗДІЛ 2

### ФІСКАЛЬНІ ОРГАНИ В ДЕРЖАВНОМУ АПАРАТІ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

#### 2.1 Фіскальні органи держав – членів Співдружності Незалежних Держав

Співдружність Незалежних Держав (СНД) – це міжнародна організація, покликана регулювати відносини співробітництва між державами, котрі раніше входили до складу СРСР. СНД було утворено 8 грудня 1991 р. керівниками Республіки Білорусь, Російської Федерації та України, які підписали Угоду про її створення. На сьогодні до держав, які ратифікували Статут СНД, а відтак є державами - членами даної організації, належать Азербайджанська Республіка, Киргизька Республіка, Республіка Білорусь, Республіка Вірменія, Республіка Казахстан, Республіка Молдова, Республіка Таджикистан, Республіка Узбекистан і Російська Федерація. Україна є державою-засновником і державою-учасником, а Республіка Туркменістан – асоційованим членом СНД.

Отримавши незалежність, всі колишні радянські республіки постали перед проблемою вибору інституційної організації фіскальних органів. Як наслідок, протягом останніх двадцяти п'яти років у молодих незалежних державах постійно відбувається реформування фіскальних органів і фіскальної системи в цілому. Останні з таких реформ відбулися в Республіці Вірменія, де в березні 2016 р. з Міністерства фінансів було виокремлено Комітет державних доходів з підпорядкуванням його безпосередньо Урядові, та в Республіці Туркменістан, де в липні 2017 р. Державну податкову службу було реорганізовано у Податкове управління Міністерства фінансів.

На сьогодні у переважній більшості держав – членів СНД фіскальна функція розподілена між податковою і митною службами, і тільки у Вірменії та Казахстані вона консолідована в особі відповідних комітетів державних доходів. Серед держав, де фіскальна функція є розщепленою, оподаткуванням займаються відповідні міністерства (в Азербайджані – Міністерство з податків, у Республіці Білорусь – Міністерство з податків і зборів), комітети (Державний податковий комітет Республіки Узбекистан), інспекції (у Республіці Таджикистан –

Податковий комітет при Урядові, в Республіці Молдова – Головна державна податкова інспекція при Міністерстві фінансів) або служби (у Киргизії – Державна податкова служба, у Російській Федерації – Федеральна податкова служба). Натомість митну політику в державах – членах СНД, де фіскальна функція є розщепленою, здійснюють державні митні комітети (Республіка Азербайджан, Республіка Білорусь, Республіка Узбекистан) або митні служби (Республіка Молдова, Республіка Киргизстан, Республіка Таджикистан, Республіка Туркменістан). У державах, де фіскальна функція консолідована, здійснення податкової і митної політики покладено на відповідні підрозділи комітетів державних доходів (Податкова служба і Митна служба Комітету державних доходів Республіки Вірменія, Департамент податкового контролю і Департамент митного контролю Комітету державних доходів Республіки Казахстан).

Підпорядкування фіскальних органів держав – членів СНД теж різняться: одні з них підпорядковані безпосередньо урядові (міністерства податків Республіки Азербайджан і Республіки Білорусь, Державна митна служба Республіки Киргизстан, Податковий комітет Республіки Таджикистан), тоді як інші перебувають у підпорядкуванні міністерства фінансів (Комітети державних доходів Республіки Вірменія і Республіки Казахстан, Митна служба і Головна державна податкова інспекція Республіки Молдова, Федеральна податкова служба і Федеральна митна служба РФ та ін.).

З огляду на обмеженість обсягу дисертації зосередимо свою увагу на статусі фіскальних органів тих держав СНД, котрі входять до Митного союзу Євразійського економічного союзу(ЄАЕС), а відтак мають найбільш тісні фіскальні відносини: Білорусі, Вірменії, Казахстану, Киргизії та Росії. Принагідно відзначимо, що функціонування Митного союзу суттєво вплинуло на розподіл повноважень органів управління різних рівнів. Зокрема, з'явився наддержавний рівень управління – органи Митного союзу, до повноважень яких віднесено найбільш важливі питання, що стосуються переміщення товарів через митний кордон. Наднаціональні органи визначають стратегію, напрями і перспективи

розвитку Митного союзу і приймають рішення, спрямовані на реалізацію загальносоюзних цілей і завдань.

Російська Федерація.

Як відзначалося вище, Російська Федерація належить до розряду держав, де здійснення фіскальної функції досі розподілене між самостійними системами податкових і митних органів.

Згідно із Законом РФ від 21.03.1991 № 943-1 «Про податкові органи Російської Федерації» (з урахуванням зміни доповнень) податкові органи РФ являють собою єдину систему контролю за дотриманням законодавства про податки і збори, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджетної системи РФ податків і зборів, а у випадках, передбачених законодавством РФ, – за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджетної системи РФ інших обов’язкових платежів, встановлених законодавством РФ, за дотриманням валютного законодавства РФ у межах компетенції податкових органів, за дотриманням вимог щодо контрольно-касової техніки, порядком і умовами її реєстрації та застосування, а також повнотою обліку виручки грошових коштів в організаціях та в індивідуальних підприємств, за дотриманням законодавства у сфері регульованих державою видів діяльності [113].

Згідно з Указом Президента РФ від 09.03.2004 № 314 «Про систему і структуру федеральних органів виконавчої влади» утворено Федеральну податкову службу, яка підвідомча Міністерству фінансів Російської Федерації [116]. Положення про Федеральну податкову службу, затверджене постановою Уряду РФ від 30.09.2004 № 506, слідом за Законом «Про податкові органи Російської Федерації», закріплює, що основним завданням ФПС РФ є здійснення функцій з контролю й нагляду за дотриманням законодавства про податки і збори, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків і зборів у випадках, передбачених законодавством РФ, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету інших обов’язкових платежів. Насправді, з



точки зору загальної теорії держави і права здійснення контролю й нагляду за дотриманням законодавства про податки і збори є прерогативною функцією ФПС РФ [137].

Крім того, ФПС РФ виконує такі основні функції:

1. Здійснює контроль і нагляд за: здійсненням валютних операцій резидентами і нерезидентами, котрі не є кредитними організаціями; дотриманням вимог до контрольно-касової техніки, порядком і умовами її реєстрації та застосування; повнотою обліку виручки грошових коштів в організаціях та у індивідуальних підприємств;

2. Видає у встановленому порядку: свідоцтва про реєстрацію особи, яка вчиняє операції з прямим бензином; свідоцтва про реєстрацію організації, яка вчиняє операції із денатурованим етиловим спиртом;

3. Здійснює: державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб в якості індивідуальних підприємств і селянських (фермерських) господарств; видачу спеціальних марок для маркування тютюну і тютюнових виробів, що виробляються на території РФ; федеральний державний нагляд галузі організації та проведення азартних ігор; державний нагляд за діяльністю саморегульованих організацій організаторів азартних ігор у букмекерських конторах і саморегульованих організацій організаторів азартних ігор у тоталізаторах; федеральний державний нагляд за проведенням лотерей; акредитацію філій, представництв іноземних юридичних осіб (за винятком представництв іноземних кредитних організацій);

4. Реєструє в установленому порядку контрольно-касову техніку, що використовується організаціями та індивідуальними підприємцями згідно із законодавством РФ;

5. Веде у встановленому порядку: обліку сіх платників податків; Єдиний державний реєстр юридичних осіб, Єдиний державний реєстр індивідуальних підприємств та Єдиний державний реєстр платників податків; Державний реєстр контрольно-касової техніки; єдиний реєстр лотерейних терміналів; реєстр дискваліфікованих осіб; державний реєстр саморегульованих організацій

організаторів азартних ігор у букмекерських конторах та державний реєстр саморегульованих організацій організаторів азартних ігор у тоталізаторах; державний реєстр акредитованих філій, представництв іноземних юридичних осіб;

6. Безкоштовно інформує (у т. ч. в письмовій формі) платників податків про чинні податки і збори, законодавство про податки і збори та прийняті згідно з ним нормативні правові акти, порядок обчислення та сплати податків і зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження податкових органів та їх посадових осіб, а також надає форми податкової звітності та роз'яснює порядок їх заповнення;

7. Здійснює у встановленому законодавством РФ порядку повернення чи залік зайве сплачених чи зайве стягнених сум податків і зборів, а також пені та штрафів;

8. Приймає у встановленому законодавством РФ порядку рішення про зміну строків сплати податків, зборів та пені;

9. Встановлює (затверджує) форми податкових повідомлень, вимог про сплату податку, форми заяв про постановку на облік і зняття з обліку в податковому органі, рішень про проведення виїзної податкової перевірки, форму і вимоги до складання акту податкової перевірки; форму рішення за результатами податкової перевірки, а також інші форми документів;

10. Розробляє форми і порядок заповнення розрахунків щодо податків, форми податкових декларацій та інші документи у випадках, встановлених законодавством РФ, і направляє їх для затвердження до Міністерства фінансів РФ;

11. Представляє згідно із законодавством РФ про неспроможність (банкрутство) інтереси РФ щодо обов'язкових платежів та (або) грошових зобов'язань;

12. Здійснює у встановленому порядку перевірку діяльності юридичних осіб, фізичних осіб, селянських (фермерських) господарств у встановленій сфері діяльності.

У рамках виконання зазначених вище функцій податкові органи РФ

здійснюють такі повноваження у фіскальній сфері: здійснюють податковий контроль шляхом проведення податкових перевірок, а також в інших формах, передбачених Податковим кодексом РФ; контролюють дотримання законодавства громадянами, які займаються підприємницькою діяльністю; контролюють виконання кредитними організаціями встановлених Податковим кодексом обов'язків у порядку, що затверджується ФПС РФ за погодженням із Центральним банком РФ; контролюють своєчасність подання податкових декларацій; мають право вимагати від керівників та інших посадових осіб організацій, що перевіряються, а також від громадян усунення виявлених порушень законодавства про податки і збори, порушень, пов'язаних з обчисленням і сплатою інших обов'язкових платежів до бюджетної системи РФ, порушень законодавства РФ, що регулює підприємницьку діяльність, а також контролювати виконання зазначених вимог, тощо.

ФПС РФ наділене правом проводити в міністерствах, відомствах, підприємствах та організаціях будь-якої форми власності, а також у громадян РФ, іноземних громадян і осіб без громадянства перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, декларацій, кошторисів та інших документів, пов'язаних з оподаткуванням, отримувати необхідні довідки та інформацію з питань, які виникли під час перевірки, за винятком інформації, яка є комерційною таємницею згідно законодавства. Результати перевірки оформляються відповідними актами, в яких відображають порушення законодавства про податки та інші платежі до бюджету, факти невиконання вимог посадових осіб, даються вказівки щодо виправлення недоліків та внесення недоплат до бюджету.

Податкові органи РФ уповноважені отримувати від підприємств, організацій та установ, громадян довідки, документи та копії з них, стосовно господарської діяльності платника податку та необхідні для правильного справляння податків. Вони також мають право досліджувати, не порушуючи відповідні правила при здійсненні своїх повноважень, всі використовувані для отримання доходів або пов'язані з господарською діяльністю платників виробничі, складські, торгівельні та інші приміщення, незалежно від їх

місцезнаходження. У разі відмови громадян допустити посадових осіб до об'єктів, що перевіряються, податкове відомство має право визначити оподатковуваний дохід таких платників на основі документів, які свідчать про отримання ними доходів і/або на підставі оподаткування осіб, що займаються аналогічною діяльністю.

Крім того, посадові особи ФПС РФ мають право:

- вимагати від керівників та інших посадових осіб юридичних осіб і громадян ліквідації виявлених недоліків, контролювати їх виконання, призупинити операції в банках та інших фінансово-кредитних установах у випадках непред'явлення відповідних документів;

- вилучати в підприємств, організацій, громадян документи, що свідчать про зниження прибутку (доходу) та інших об'єктів оподаткування;

- застосовувати до підприємств штрафні санкції (пені, штрафи);

- ініціювати клопотання щодо заборони у встановленому порядку зайняття підприємницькою діяльністю;

- клопотати через суд та арбітраж про ліквідацію підприємств будь-якої форми власності, проведення санації та оголошення банкрутом; про визнання недійсними угод та перерахування до бюджету доходів, отриманих по таким угодам;

- залучати для проведення податкового контролю спеціалістів, перекладачів, експертів;

- викликати в якості свідків осіб, яким відомі будь-які обставини, що мають значення для проведення податкового контролю.

Податкові інспекції несуть відповідальність за повноту і своєчасний облік платників податків, а також за проведення документальних перевірок правильності визначення податкових зобов'язань, своєчасності та повноти сплати податків до бюджету. Перевірки проводяться не менше одного разу на рік. Скарги на рішення податкових органів можуть бути подані до вищестоящих органів і суду, що не призупиняє дію рішення податкової служби.

Слід відзначити, що функції та компетенція ФПС РФ мають тенденцію до

зростання. Найбільш істотно зміни до податкового законодавства, що набули чинності останнім часом, були внесені Федеральним законом від 28.06.2013 № 134-ФЗ «Про внесення змін до окремих законодавчих актів Російської Федерації в частині протидії незаконним фінансовим операціям» [109], який спрямований на створення умов для попередження, виявлення і припинення фінансових операцій, у т.ч. використання так званих фірм – «одноденок», зокрема в частині легалізації злочинних доходів, фінансування тероризму, ухилення від сплати податків і митних платежів, а також отримання корупційних доходів. Так, зокрема:

- при проведенні камеральної перевірки уточненої декларації (розрахунку), в якій зменшена сума податку до сплати, податковий орган має право вимагати, щоб платник податків надав пояснення, які обґрунтовують зміни показників декларації (розрахунку);

- при проведенні камеральної перевірки декларації (розрахунку) із заявленою сумою збитків податковий орган має право вимагати, аби платник податків надав пояснення, які обґрунтовують розмір збитків;

- при наданні уточненої декларації (розрахунку) з зменшеною сумою податку до сплати по завершенні двох років з дня, встановленого для її подачі, податковий орган має право вимагати у платника податків надання первинних та інших документів, які підтверджують зміну показників декларації (розрахунку), а також аналітичні реєстри податкового обліку, на підставі яких сформовано зазначені показники, до і після їх зміни;

- при наданні уточненої декларації (розрахунку) з збільшеною сумою збитків по завершенні двох років з дня, встановленого для її подачі, податковий орган має право вимагати у платника податків первинні та інші документи, які підтверджують зміну показників декларації (розрахунку), а також аналітичні реєстри податкового обліку, на підставі яких сформовано зазначені показники, до і після їх зміни.

Починаючи з липня 2014 р. податковими органами за наявності згоди керівника вищестоящого податкового органу чи керівника

(заступника керівника) федерального органу виконавчої влади, уповноваженого контролю й нагляду в галузі податків і зборів, у випадках проведення податкових перевірок стосовно цих осіб об'єкту вивчення у них документів (інформації) згідно з п. 1 ст. 93.1 Податкового кодексу РФ можуть бути вивчені довідки про наявність рахунків, вкладів (депозитів) та (або) про залишки грошових коштів на рахунках, вкладах (депозитах), виписки по операціях на рахунках, по вкладах (депозитах) фізичних осіб, які не є індивідуальними підприємцями, у банку, довідки про залишки електронних грошових коштів та про переводі електронних грошових коштів. Крім того, Федеральним законом від 22.10.2014 № 308-ФЗ «Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу Російської Федерації» встановлено загальний порядок порушення кримінальних справ за податковими злочинами, передбаченими статтями 198–199<sup>2</sup> Кримінального кодексу РФ, а не тільки за матеріалами податкових органів, надісланими до слідчих органів у порядку ст. 32 Податкового кодексу РФ.

Крім основних, ФПС РФ виконує й деякі допоміжні (забезпечувальні) функції, зокрема:

1. Здійснює функції головного розпорядника й одержувача коштів федерального бюджету, передбачених на утримання Служби та реалізацію покладених на неї функцій;
2. Забезпечує в межах своєї компетенції захист відомостей, що складають державну таємницю;
3. Організовує прийом громадян, забезпечує своєчасний і повний розгляд звернень громадян, приймає по них рішення і направляє заявникам відповіді у встановлений законодавством РФ строк;
4. Організовує й забезпечує мобілізаційну підготовку й мобілізацію Служби, а також контроль і координацію діяльності підвідомчих організацій щодо їх мобілізаційної підготовки;
5. Здійснює організацію і ведення цивільної оборони в Службі;
6. Організовує професійну освіту працівників центрального апарату Служби, її територіальних органів та організацій, що перебувають у її віданні, а

також додаткову професійну освіту й професійне навчання у сфері діяльності Служби;

7. Встановлює порядок і строки проведення атестації кандидатів на посаду керівника освітніх організацій, підвідомчих Службі, і керівників зазначених організацій;

8. Здійснює роботу з комплектування, зберігання, обліку й використання архівних документів, утворених у ході діяльності Служби;

9. Взаємодіє у встановленому порядку з органами державної влади іноземних держав і міжнародними організаціями у встановленій сфері діяльності;

10. Здійснює інші функції у встановленій сфері діяльності, якщо такі функції передбачені федеральними законами, нормативними правовими актами Президента РФ або Уряду РФ.

ФПС РФ очолює керівник, який призначається на посаду і звільняється з посади Урядом РФ за поданням Міністра фінансів РФ і несе персональну відповідальність за виконання покладених на Службу завдань. Керівник ФПС має заступників, які призначаються на посаду і звільняються з посади міністром фінансів РФ за поданням керівника Служби.

Згідно з п. 4 Положення про ФПС Росії Федеральна податкова служба здійснює свою діяльність безпосередньо і через свої територіальні податкові органи. Єдина централізована система податкових органів РФ складається з федерального органу виконавчої влади, уповноваженого з контролю й нагляду в галузі податків і зборів (Федеральна податкова служба), та його територіальних податкових органів. Пунктом 4 Положення про ФПС Росії, а також положеннями про територіальні органи Федеральної податкової служби, що затверджені наказом Міністерства фінансів Російської Федерації від 09.08.2005 № 101н, встановлено, що управління ФПС Росії по суб'єктах Російської Федерації, інспекції ФПС Росії по району, району в місті, місту без районного поділу, інспекції ФПС Росії міжрайонного рівня є територіальними органами Федеральної податкової служби і входять до єдиної централізованої системи податкових органів. До територіальних органів ФПС Росії станом на 01.01.2018

належали (див. Додаток б):

- 84 управління ФПС по суб'єктах Російської Федерації (яким підвідомчі 907 відповідних інспекцій ФПС Росії, у т.ч.: інспекції по районах – 19, районах у містах – 104, містах без районного поділу – 111, міжрайонного рівня – 673);
- 9 міжрегіональних інспекцій ФПС по федеральних округах;
- 9 міжрегіональних інспекцій ФПС по найбільших платниках податків;
- Міжрегіональна інспекція ФПС з централізованої обробки даних;
- Міжрегіональна інспекція ФПС з ціноутворення для цілей оподаткування;
- Міжрегіональна інспекція ФПС з камерального контролю [128].

На утримання ФПСРФ щорічно витрачається близько 500 млн. у доларовому еквіваленті [10, с. 232].

У 1992 р. у складі податкової служби було сформоване Управління податкових розслідувань, призначене для боротьби з податковими злочинами. У 1993 р. дане управління виділили в окрему правоохоронну структуру – Федеральну податкову поліцію. По суті Управління, а потім поліція, конкурували у здійсненні контрольної роботи з власне податковою службою. Ситуація усугублялася тим, що кожне з цих відомств мало спеціальні фонди, куди за результатами перевірок відраховували певні суми від додатково зібраних податків. Зрозуміло, – відомчий інтерес полягав у максимізації фондів.

Як справедливо зауважують В.Л. Андрущенко і О.Д. Данилов, «історія з російською податковою поліцією повчальна в тому сенсі, що дає уявлення про шкоду від дублювання функціональних повноважень різними державними установами» [10, с. 235]. Не дивно, що у податкової поліції в 1999 р. відібрали контрольню-перевірочну функцію, а в 2003 р. її ліквідували зовсім. З 2004 р. функції колишньої податкової поліції виконують працівники оперативно-розшукових бюро Головного управління по боротьбі з податковими злочинами Федеральної служби з економічних і податкових злочинів у складі Міністерства внутрішніх справ РФ.

Слід відзначити значну увагу, що приділяється інформатизації роботи ФПС



РФ. Так, ще в 1993 р. була розпочата розробка програми інформатизації Державної податкової служби РФ та її територіальних органів як складової частини інформатизації Росії. Ще через два роки було розроблено Концепцію модернізації податкової служби, яка полягала у переході інспекцій на типову організаційну структуру, запровадженні ефективних податкових технологій та підвищенні рівня інформатизації податкової служби Росії. У 1997 р. було створено першу версію загальнодоступного Інтернет-сайту Державної податкової служби Росії і розроблено концепцію створення автоматичної інформаційної системи (АІС) «Податок-2».

Революційні перетворення в роботі податкової служби Росії відбулися в 2002 р. Саме тоді було повсюдно запроваджено систему електронної обробки даних як стандарт в роботі територіальних податкових органів, організовано подачу податкових декларацій в електронному вигляді, а також підключення територіальних податкових органів до відомчої телекомунікаційної мережі. Завдяки цьому вже наступного року було організовано віддалений доступ до федерального інформаційного ресурсу – Єдиного державного реєстру платників податків (ЄДРПП) та централізацію процесів реєстрації юридичних осіб за принципом «єдиного вікна».

Після перетворення у 2004 р. в ході адміністративної реформи Міністерства з податків і зборів у Федеральну податкову службу модернізація податкового відомства РФ не припинилася, а отримала новий імпульс. У 2008 р. було виконано проект «Модернізація податкової служби-2», а в 2010 р. запроваджено державну послугу, що надається в електронному вигляді за допомогою Інтернет-сайту ФПС РФ, щодо інформування платників податків – фізичних осіб про суми заборгованості за податками: «Особистий кабінет платника податків», а також розроблено концепцію створення АІС «Податок-3».

У 2011 р. було створено ФКУ «Податок-Сервіс» ФПС РФ, функціями якого визначено масове введення податкової звітності, масовий друк податкових документів, ведення федеральних інформаційних ресурсів та організація діяльності Контакт-Центру ФПС РФ. Цього ж року було створено Федеральний

інформаційний адресний ресурс (ФІАС).

Починаючи з 2013 р. в Росії запроваджено сервіс електронної реєстрації, а також запущено сервіс «Особистий кабінет платника податків для фізичних осіб», який дозволяє сплатити поточні платежі, контролювати наявність заборгованості, проводити звірку за об'єктами оподаткування, здійснювати контроль за проведенням перевірки податкової декларації.

У 2014 р. у промислову експлуатацію було введено Функціональний блок № 1 АІС «Податок-3» і сервіс «Особистий кабінет платника податків – юридичної особи». Нарешті, у 2015 р. у промислову експлуатацію було введено сервіс «Особистий кабінет платника податків – індивідуального підприємця», а також відкрито федеральний Центр обробки даних ФПС РФ у м. Дубні, створений для консолідації, обробки, аналізу та зберігання усієї податкової інформації в одній точці централізовано [128].

У підсумку проведених організаційно-правових заходів ФПС РФ вийшла на рівень кращих зарубіжних аналогів з точки зору новітніх форм і методів реалізації фіскальної політики держави і є безумовним лідером серед аналогічних служб усіх держав-членів СНД. Однак модернізація ФПС РФ продовжується. Основними цілями такої модернізації на сучасному етапі у спеціальній літературі [51, с. 126] називають такі:

1. Оптимізація і зниження трудомісткості й ресурсомісткості виконання бізнес-процесів (навантаження на рядових співробітників інспекцій ФПС) за рахунок подальшого підвищення рівня автоматизації ділових процесів і створення підрозділів з окремих процедур обробки і підготовки інформації.

2. Підвищення відкритості податкових органів, рівня і якості доступності податкових послуг, що надаються платникам податків.

3. Комплексне використання накопиченої на сьогодні ФПС РФ інформації.

4. Підвищення рівня внутрішнього контролю за діяльністю податкових органів, передусім за дотриманням регламентних процедур і строків, які встановлені законодавством.

Модернізація податкових органів, на думку фахівців, полягає у:

- наданні провідної ролі в податкових відносинах платнику податків;
- державному менеджменті податкового обліку використання природних ресурсів;
- стандартизації й регламентації роботи податкових органів, розробці й запровадженні стандартів податкових послуг, що надаються податковими службами, а також у запровадженні адміністративних податкових регламентів на всіх етапах і рівнях оподаткування;
- оптимізації функцій податкових органів і протидії корупції, податковому рекету і податковому терору;
- удосконаленні структури діяльності інспекції податкових органів;
- підвищенні ефективності взаємодії податкових органів і платників податків;
- удосконаленні форм і методів податкового контролю;
- модернізації податкових органів і систем інформаційного забезпечення, у т. ч. податкової безпеки;
- формуванні необхідного організаційного, інформаційного, ресурсного і кадрового забезпечення, удосконаленні механізмів поширення успішного досвіду податкового адміністрування;
- забезпеченні податкового планування і прогнозування;
- забезпеченні податкової безпеки [139, с. 48].

Ще одним фіскальним органом РФ є Митна служба (ФМС РФ). Вона була утворена Указом Президента РФ від 9 березня 2004 р. № 314 «Про систему і структуру федеральних органів виконавчої влади» [116], при цьому було ліквідовано Державний митний комітет РФ. 15 січня 2016 р. указом Президента РФ Федеральна митна служба передана у підпорядкування Міністерству фінансів Російської Федерації [30]. Раніше ФМС Росії підпорядковувалася Уряду РФ а до 2006 р. – Міністерству економічного розвитку і торгівлі РФ.

Згідно з чинним Положенням про Федеральну митну службу Російської Федерації (ФМС РФ) дана служба є федеральним органом виконавчої влади, який здійснює згідно із законодавством РФ функції з контролю і нагляду в галузі

митної справи, функції органу валютного контролю, функції щодо захисту прав на об'єкти інтелектуальної власності, функції з проведення транспортного контролю в пунктах пропуску через державний кордон РФ, а також санітарно-карантинного, карантинного фітосанітарного контролю і державного ветеринарного нагляду в частині проведення перевірки документів у спеціально обладнаних і призначених для цих цілей пунктах пропуску через державний кордон РФ (спеціалізовані пункти пропуску), функції щодо виявлення, попередження і припинення злочинів та адміністративних правопорушень, віднесених до компетенції митних органів РФ, а також інших пов'язаних з ними злочинів і правопорушень [138].

Федеральна митна служба здійснює такі повноваження:

- 1) здійснює контроль і нагляд у встановленій сфері діяльності;
- 2) забезпечує дотримання заборон і обмежень щодо товарів, які ввозяться до РФ і вивозяться з РФ;
- 3) забезпечує на території РФ дотримання порядку переміщення товарів і транспортних засобів міжнародних перевезень через митний кордон Євразійського економічного союзу (ЄАЕС);
- 4) здійснює бюджетні повноваження головного адміністратора доходів федерального бюджету;
- 5) здійснює стягнення митних зборів, податків, антидемпінгових, спеціальних і компенсаційних зборів, пені, відсотків, вживає заходи щодо їх примусового стягнення;
- 6) здійснює повернення зайве сплачених або зайве стягнених сум митних зборів, податків та інших грошових коштів, авансових платежів, пені, грошової застави; повернення грошових коштів, отриманих від реалізації затриманих чи вилучених товарів;
- 7) приймає надане забезпечення сплати мита, податків і звертає у встановленому порядку стягнення на таке забезпечення;
- 8) приймає рішення про надання відстрочки чи розстрочки сплати мита, податків або про відмову в її наданні;

9) укладає з поручителем договір поручительства для забезпечення виконання обов'язку щодо сплати мита, податків кількох осіб;

10) здійснює контроль митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон ЄАЕС;

11) здійснює проведення митного контролю після випуску товарів;

12) контролює правильність обчислення і своєчасність сплати мита, податків і митних зборів, вживає заходи щодо їх примусового стягнення;

13) приймає за результатами митної перевірки рішення у сфері митної справи у разі виявлення несплати чи неповної сплати мита, податків тощо;

14) затверджує форми документів і порядок вчинення дій у встановленій сфері діяльності тощо.

Територіальна структура ФМС РФ є доволі розгалуженою. До неї входять регіональні митні управління (8 територіальних і 4 спеціалізовані), 75 митниць (які здебільшого, але не завжди, відповідають суб'єктам РФ), 479 митних постів, підпорядкованих митницям, 3 митні пости, підпорядковані безпосередньо регіональним митним управлінням, і 70 митних постів, підпорядкованих безпосередньо ФМС РФ (наприклад, митниці московських аеропортів, Центральна акцизна митниця тощо). Загальна структура ФМС РФ представлена у Додатку Д даної дисертації.

За підсумками 2016 р. сума доходів федерального бюджету, що адмініструвалися митними органами РФ, склала 4 406,9 млрд. рублів. Завдання щодо формування доходів федерального бюджету виконано на 101,1% [165, с. 10].

Слід відзначити, що протягом останніх років особлива увага почала приділятися інформаційно-технічному забезпеченню митних органів, їх правовій роботі, міжнародному співробітництву (особливо в межах Митного союзу та ЄАЕС), кадровій та організаційно-структурній роботі, тиловому забезпеченню, організації роботи з громадянами, а також взаємодії зі ЗМІ та діловими колами.

З огляду на тенденції інституційно-функціональних перетворень, що здійснюються в РФ протягом останніх років, можна передбачити, що вже в

найближчому майбутньому здійснення фіскальної функції в цій країні буде сконцентровано в єдиному центральному органі виконавчої влади, підвідомчому Міністерству фінансів РФ, як це вже зроблено у Вірменії та Казахстані.

### Республіка Білорусь.

У Республіці Білорусь, як і в Російській Федерації, здійснення фіскальної функції досі розподілене між двома самостійними відомствами – податковим і митним, кожна з яких протягом усіх років незалежності піддавалася неодноразовим перетворенням.

Так, Державна податкова служба у Республіці Білорусь була створена постановою Ради Міністрів БРСР від 02.04.1990 № 78 у системі Міністерства фінансів БРСР у складі Головної державної податкової інспекції Мінфіну БРСР і 185 державних податкових інспекцій в областях, містах, районах і районах у містах [59]. Постановою Ради Міністрів Республіки Білорусь від 05.08.1992 № 485 «Питання зміцнення податкової служби» у Головній державній податковій інспекції було створено управління податкових розслідувань і відповідні підрозділи в державних податкових інспекціях по областях і м. Мінську та в містах з чисельністю населення понад 90 тис. осіб [59].

Протягом 1994-2001 рр. податкова служба Республіки Білорусь принаймні п'ять разів піддавалася суттєвому реформуванню. Так, Указом Президента Республіки Білорусь від 17.10.1994 № 150 Головна державна податкова інспекція при Міністерстві фінансів була перейменована в Головну державну податкову інспекцію при Кабінеті Міністрів Республіки Білорусь і наділена правами міністерств і самостійних відомств [110]. Указом Президента Республіки Білорусь від 11.01.1997 № 30 Головна державна податкова інспекція при Кабінеті Міністрів Республіки Білорусь була перетворена на Державний податковий комітет Республіки Білорусь, який увійшов до системи республіканських органів державного управління, підпорядкованих Уряду Республіки Білорусь [117]. Указом Президента Республіки Білорусь від 11.02.1998 № 71 Головне управління податкових розслідувань, яке входило до складу Державного податкового комітету, було перетворено на Державний комітет фінансових розслідувань

Республіки Білорусь [122]. Указом Президента Республіки Білорусь від 03.08.1999 № 456 при Державному податковому комітеті Республіки Білорусь було створено Комітет з контролю за виробництвом та обігом алкогольної, нехарчової спиртомісткої продукції, спирту етилового з нехарчової сировини і тютюнових виробів. Нарешті Указом Президента Республіки Білорусь від 24.09.2001 № 516 Державний податковий комітет був перетворений у Міністерство з податків і зборів Республіки Білорусь (МПЗ РБ), а Комітет з контролю за виробництвом та обігом алкогольної, нехарчової спиртомісткої продукції, спирту етилового з нехарчової сировини і тютюнових виробів при Державному податковому комітеті – в однойменний департамент Міністерства з податків і зборів без прав юридичної особи [119]. З 16 серпня 2004 р. цей департамент було перетворено в управління контролю за підакцизними товарами головного управління організації контрольної діяльності, а в 2009 р. на його основі було створено головне управління контролю підакцизних товарів та електронних технологій.

На сьогодні діяльність податкових органів у Республіці Білорусь регламентується Положенням про Міністерство з податків і зборів Республіки Білорусь, затвердженим постановою Ради Міністрів Республіки Білорусь від 31.10.2001 № 1592 «Питання Міністерства з податків і зборів Республіки Білорусь» [136], Указом Президента Республіки Білорусь від 16.10.2009 № 510 «Про вдосконалення контрольної (наглядової) діяльності в Республіці Білорусь» [118], Податковим кодексом Республіки Білорусь [101; 102], Типовим положенням про інспекції Міністерства з податків і зборів Республіки Білорусь, затвердженим постановою МПЗ РБ від 28.12.2001 № 136 (у редакції постанови МНС РБ від 19.03.2010 № 17) [176].

МПЗ РБ очолює міністр, який призначається на посаду і звільняється з посади Президентом Республіки Білорусь. Міністр має заступників, які призначаються на посаду і звільняються з посади Радою Міністрів Республіки Білорусь за погодженням із Президентом Республіки Білорусь. Для обговорення і вироблення рішень з найважливіших питань затверджено колегію МПЗ РБ.

До структури МПЗ РБ входять 88 інспекцій МПЗ, з них 7 – по областях і м. Мінську, 81 – по районах, містах, районах у містах.

Згідно з Положенням про Міністерство з податків і зборів Республіки Білорусь, це міністерство є республіканським органом державного управління, що проводить державну політику та здійснює регулювання й управління у сфері оподаткування, державного контролю за виробництвом та обігом алкогольної, нехарчової спиртомісткої продукції, нехарчового етилового спирту (далі – алкогольна продукція) і тютюнових виробів, обігом тютюнової сировини, а також координує діяльність у цій сфері інших республіканських органів державного управління; реалізує державну політику у сфері ігорного бізнесу, в т. ч. здійснює ліцензування діяльності в даній сфері, а також координує діяльність республіканських органів державного управління, місцевих виконавчих і розпорядчих органів у сфері ігорного бізнесу.

МПЗ РБ здійснює свою діяльність у взаємодії з республіканськими органами державного управління та іншими державними організаціями, підпорядкованими Урядові Республіки Білорусь, місцевими Радами депутатів, місцевими виконавчими і розпорядчими органами.

До структури МПЗ входять головні управління, управління, відділи (див. Додаток 7). МПЗ здійснює керівництво діяльністю інспекцій МПЗ. Інспекції МПЗ по областях і м. Мінську здійснюють відомчий контроль за діяльністю підпорядкованих (підконтрольних) їм інспекцій МПЗ, що знаходяться на території відповідної області (м. Мінська). До системи МПЗ входять інспекції МПЗ, а також державні організації, підпорядковані МПЗ, згідно з переліком, що затверджується Радою Міністрів Республіки Білорусь.

До основних завдань МПЗ РБ належить:

1. Здійснення в межах своєї компетенції контролю за дотриманням податкового законодавства, законодавства про підприємництво, ліцензування окремих видів діяльності, ремісничої діяльності, діяльності з надання послуг у сфері агроекотуризму, декларування фізичними особами доходів та майна, а також правильністю обчислення, своєчасністю й повнотою сплати податків,



зборів (мит), інших обов'язкових платежів, у т. ч. до державних цільових бюджетних фондів, у випадках, встановлених законодавчими актами, пені, штрафів;

2. Здійснення контролю за дотриманням законодавства, що регулює виробництво й обіг алкогольної, нехарчової спиртмісткої продукції, нехарчового етилового спирту (далі – алкогольна продукція) і тютюнових виробів, обігом тютюнової сировини;

3. Здійснення контролю за діяльністю у сфері ігорного бізнесу і дотриманням законодавства при здійсненні діяльності у цій сфері;

4. Облік тих, що підлягають до сплати, і фактично сплачених сум податків, інших обов'язкових платежів до бюджету;

5. Розробка пропозицій щодо спрощення податкової системи, у т. ч. удосконалення порядку обчислення й сплати податків, спрощення порядку податкового обліку й податкового контролю, та інших пропозицій про вдосконалення податкового законодавства, його уніфікації, що здійснюється в межах інтеграційних процесів Республіки Білорусь і Російської Федерації;

6. Здійснення в межах своєї компетенції валютного контролю;

7. Попередження, виявлення і припинення порушень законодавства в межах своєї компетенції;

8. Розробка (участь у розробці) міжнародних договорів Республіки Білорусь із питань оподаткування.

Відповідно до покладених на нього завдань МПЗ РБ виконує такі функції:

1. Здійснює згідно із законодавством контроль за:

а) дотриманням податкового законодавства, законодавства про підприємництво, ліцензування окремих видів діяльності, ремісничої діяльності, діяльності з надання послуг у сфері агроекотуризму, декларування фізичними особами доходів і майна, а також правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати інших обов'язкових платежів до бюджету;

б) дотриманням встановленого порядку прийому готівкових грошових коштів при реалізації товарів (робіт, послуг), використання касового обладнання,

розрахунків між юридичними особами, індивідуальними підприємцями в Республіці Білорусь;

в) діяльністю у сфері ігрового бізнесу й дотриманням законодавства при здійсненні діяльності в цій сфері;

г) діяльністю організаторів азартних ігор в частині дотримання ними законодавства про попередження легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, фінансування терористичної діяльності та фінансування поширення зброї масового знищення;

д) дотриманням встановленого порядку надання і використання безоплатної (спонсорської) допомоги;

е) дотриманням встановленого порядку використання іноземної безоплатної допомоги, а також майна і коштів, отриманих від реалізації такої допомоги;

є) цільовим використанням грошових коштів, у т. ч. в іноземній валюті, товарів (майна), робіт і послуг, що надаються в рамках проектів (програм) міжнародної технічної допомоги і звільняються від оподаткування та відрахувань до бюджету, а також до державних позабюджетних фондів;

ж) повнотою і своєчасністю надходження в дохід бюджету грошових коштів від реалізації або іншого використання майна, вилученого, арештованого, повернутого в дохід держави, а також майна, на яке накладається стягнення в рахунок невиконаного податкового зобов'язання, несплаченої пені;

з) правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою внесення плати за організацію збору, знешкодження та (або) використання відходів товарів і відходів упаковки;

и) дотриманням законодавства, що регулює виробництво і обіг алкогольної, нехарчової спиртомісткої продукції, нехарчового етилового спирту і тютюнових виробів, обіг тютюнової сировини; що регулює дії з простими та (або) перевідними векселями; з питань бухгалтерського і податкового обліку, обліку доходів і видатків, що здійснюється індивідуальними підприємцями, обліку доходів і видатків, що застосовується при спрощеній системі оподаткування; що

встановлює особливі умови оподаткування тощо;

2. Здійснює валютний контроль (контроль за прийняттям іноземної валюти в якості засобу платежу, здійсненням валютно-обмінних операцій, обов'язковим продажем іноземної валюти).

3. Організовує діяльність інспекцій МПЗ з питань здійснення контролю у зазначених вище сферах, а також щодо забезпечення стягнення несплачених (не повністю сплачених) податків, інших обов'язкових платежів до бюджету; ведення Державного реєстру платників податків (інших зобов'язаних осіб), Державного реєстру юридичних осіб та індивідуальних підприємців, які здійснюють виробництво, зберігання (як вид підприємницької діяльності) тютюнових виробів, гуртову і роздрібну торгівлю ними, Державного реєстру юридичних осіб Республіки Білорусь, іноземних організацій та індивідуальних підприємців, які здійснюють виробництво та обіг алкогольної, нехарчової спиртості, продукції та нехарчового етилового спирту, реєстру комерційних організацій та індивідуальних підприємців з підвищеним ризиком вчинення правопорушень в економічній сфері, реєстру осіб, які володіють статусом «Кращий платник податків, зборів» тощо.

Повноваження МПЗ РБ значною мірою є аналогічними тим, що має ФПС РФ. Поряд із тим, чинне законодавство Республіки Білорусь надає йому низку вельми специфічних прав, пов'язаних із суттєвим позасудовим обмеженням конституційних прав громадян, зокрема:

- отримувати відомості з інформаційних систем, що містять персональні дані, і мати доступ, у т. ч. віддалений, до інформаційних систем, які містять такі дані, за письмовим запитом або на підставі угоди про надання персональних даних, надавати державним органам та організаціям зазначені дані з метою погашення заборгованості по пені, адміністративним стягненням згідно із законодавчими актами;

- на підставі письмового запиту вимагати від банків проведення ідентифікації утримувача електронного гаманця і надання відомостей про всі його операції з електронними грошима, якщо утримувач електронного гаманця

пропонує невизначеному колу осіб перерахувати йому електронні гроші в якості оплати за товари (роботи, послуги), майнові права;

- запроваджувати тимчасове обмеження на зняття платниками податків (іншими зобов'язаними особами), які мають заборгованість за платежами до бюджету, транспортних засобів з обліку в компетентному органі;

- призупиняти у випадках, встановлених законодавчими актами, операції платників податків (інших зобов'язаних осіб) за їх рахунками в банках, небанківських кредитно-фінансових організаціях;

- вносити до компетентних органів пропозиції про тимчасове обмеження права громадян на виїзд з Республіки Білорусь.

Іншу групу фіскальних органів у Республіці Білорусь складають митні органи на чолі з Державним митним комітетом. Основні завдання і функції Державного митного комітету Республіки Білорусь (далі – ДМК РБ) визначені Указом Президента РБ від 21 квітня 2008 р. «Про деякі питання митних органів» [114].

До основних завдань ДМК РБ віднесено:

- проведення державної митної політики, здійснення безпосереднього керівництва митною справою та координація у цій сфері діяльності інших державних органів і інших організацій;

- забезпечення в межах своєї компетенції економічної безпеки Республіки Білорусь, захисту її економічних інтересів;

- забезпечення однакового застосування митного законодавства Митного союзу і законодавства Республіки Білорусь про митне регулювання митними органами на території Республіки Білорусь;

- розробка і застосування методів і засобів, що забезпечують дотримання митного законодавства Митного союзу і законодавства Республіки Білорусь про митне регулювання;

- створення умов, що сприяють прискоренню товарообігу при ввезенні товарів в Республіку Білорусь і вивезення товарів з Республіки Білорусь через митний кордон Митного союзу в Республіці Білорусь;

- організація боротьби з контрабандою та іншими злочинами, дізнання по яких віднесено до компетенції митних органів, адміністративними правопорушеннями, ведення адміністративного процесу по яких віднесено до компетенції митних органів;

- забезпечення виконання міжнародних зобов'язань Республіки Білорусь в частині, що стосується митної справи.

На виконання покладених завдань ДМК РБ здійснює такі функції:

- розробляє і вносить в установленому порядку Президентові Республіки Білорусь пропозиції щодо вдосконалення державної митної політики;

- інформує Президента Республіки Білорусь, Раду Міністрів Республіки Білорусь і Державний секретаріат Ради Безпеки Республіки Білорусь про загрози економічній безпеці Республіки Білорусь;

- організовує взаємодію і здійснює координацію діяльності державних органів та інших організацій в галузі реалізації державної митної політики;

- розробляє і реалізує державні програми у сфері митної справи, бере участь в розробці та реалізації інших державних програм в межах своєї компетенції;

- здійснює співробітництво з митними та іншими компетентними органами іноземних держав, міжнародними організаціями, що займаються питаннями митної справи, в межах своєї компетенції укладає міжнародні договори міжвідомчого характеру з відповідними державними органами іноземних держав і (або) міжнародними організаціями, бере участь в укладанні інших міжнародних договорів;

- бере участь у розробці проектів нормативно-правових актів, які визначають правовий, економічний та організаційний механізми реалізації державної митної політики;

- приймає в межах своєї компетенції нормативні правові акти з питань митного регулювання та інших питань, що входять до компетенції митних органів;

- інформує через офіційний сайт ДМК РБ в глобальній комп'ютерній мережі Інтернет та (або) засоби масової інформації в порядку, встановленому

законодавством, про підготовлювані проекти законів Республіки Білорусь, актів Президента Республіки Білорусь і постанов Уряду Республіки Білорусь з питань митного регулювання в Республіці Білорусь;

- виконує інші функції, передбачені законодавством Республіки Білорусь.

ДМК РБ підпорядковується Раді Міністрів Республіки Білорусь, а з окремих питань діяльності, передбачених законодавчими актами, – Президенту Республіки Білорусь.

Згідно зі ст. 8 Закону «Про митне регулювання в Республіці Білорусь» систему митних органів у Республіці Білорусь утворюють: Державний митний комітет Республіки Білорусь, митниці, а також державні установи, що створюються для забезпечення виконання функцій, покладених на митні органи (митні лабораторії, науково-дослідні установи, навчальні заклади, обчислювальні центри тощо) [120]. При цьому ДМК РБ і митниці мають статус державних правоохоронних органів. Принагідно слід відзначити, що в Республіці Білорусь, на відміну від Російської Федерації, митні пости, що перебувають в оперативному підпорядкуванні територіальної митниці і розташовані в регіоні її дії, в якості самостійної системної ланки митних органів не виокремлюються. Крім того, в законодавстві про статус митних органів Республіки Білорусь наголошується на правоохоронній діяльності даних органів, а також відзначається їх роль у забезпеченні економічної безпеки держави.

#### Республіка Казахстан.

У Республіці Казахстан здійснення фіскальної функції держави зосереджено (консолідовано) в Комітеті державних доходів Міністерства фінансів Республіки Казахстан (далі – КДД РК).

Згідно з відповідним Положенням [135] КДД РК є відомством Міністерства фінансів Республіки Казахстан, що здійснює в межах компетенції центрального виконавчого органу регулятивні, реалізаційні та контрольні функції у сфері митної справи, щодо забезпечення повноти і своєчасності надходжень податків, митних та інших обов'язкових платежів до бюджету, обчислення, утримання, перерахування обов'язкових пенсійних внесків та обов'язкових професійних

пенсійних внесків, обчислення і сплати соціальних відрахувань, державного регулювання виробництва, обігу етилового спирту й алкогольної продукції, тютюнових виробів, обороту окремих видів нафтопродуктів і біопалива, державного регулювання й контролю в галузі реабілітації та банкрутства, участь у реалізації податкової політики і політики у сфері митної справи, участь у розробці та реалізації митного регулювання в Республіці Казахстан відносин, пов'язаних з переміщенням товарів через митний кордон Євразійського економічного союзу, їх перевезенням по єдиній митній території Євразійського економічного союзу під митним контролем, тимчасовим зберіганням, митним декларуванням, випуском та використанням згідно з митними процедурами, проведенні митного контролю, владних відносин між органами державних доходів та особами, що реалізують права володіння, користування і розпорядження зазначеними товарами, а також функції з попередження, виявлення, припинення, розкриття і розслідування економічних і фінансових злочинів і правопорушень у межах, передбачених законодавством, та інші функції згідно із законодавством Республіки Казахстан.

КДД РК має територіальні органи, котрі є юридичними особами у формі державних установ, що створюються і ліквідовуються Урядом Республіки Казахстан, до яких належать: департаменти державних доходів по областях, містах Астана й Алмати, митниця, спеціалізовані державні установи, управління державних доходів по районах, містах та районах у містах, а також на території спеціальних економічних зон.

До функцій КДД РК, окрім іншого, належить:

1) контроль за дотриманням законодавства, що передбачає повноту, своєчасність надходжень податків, митних та інших обов'язкових платежів до бюджету, а також спеціальних антидемпінгових і компенсаційних зборів;

2) забезпечення виконання міжнародних зобов'язань Республіки Казахстан у межах компетенції Комітету; здійснення співробітництва з відповідними органами іноземних держав, міжнародними організаціями з питань, віднесених до відання органів державних доходів;

- 3) участь у прогнозуванні надходжень до бюджету;
- 4) здійснення податкового і митного адміністрування;
- 5) організація та здійснення роботи щодо примусового стягнення податкової заборгованості, заборгованості по митним платежам і податкам, пені;
- 6) формування державної бази даних платників податків;
- 7) ведення державного реєстру контрольно-касових машин тощо.

Серед функціональних особливостей КДК РК слід відзначити те, що крім суто фіскальних функцій на даний орган покладено цілу низку інших, зокрема: моделювання бізнес-процесів податкового й митного адміністрування; ліцензування діяльності щодо виробництва та обігу етилового спирту і алкогольної продукції; забезпечення збереженості товарів і транспортних засобів, звернутих у власність держави; організація обліку, звітності в галузі виробництва і обігу тютюнових виробів та ін.

#### Республіка Вірменія.

На сьогодні фіскальна функція в Республіці Вірменія зосереджена в єдиному спеціалізованому органі – Комітеті з державних доходів при Урядові Республіки Вірменія (КДД РВ). Втім еволюція даного органу відбувалася динамічно й неоднозначно. Спочатку цей орган, створений у межах реорганізації Державної податкової служби при Уряді Республіки Вірменія та Митної служби при Уряді Республіки Вірменія згідно з Указом Президента Республіки Вірменія № 227 від 20 серпня 2008 р., функціонував при Уряді Республіки Вірменія. Однак 30 квітня 2014 р., за указом Президента Республіки Вірменія № УП-97-Н, Комітет державних доходів був реорганізований шляхом приєднання до Міністерства фінансів Республіки Вірменія. Нарешті 12 березня 2016 р., за указом Президента Республіки Вірменія № УП-213-Н, Міністерство фінансів знову було реорганізовано і з його складу виокремлено Комітет державних доходів з підпорядкуванням безпосередньо Уряду Республіки Вірменія.

Головні завдання КДД РВ полягають у наступному: проведення єдиної податкової й митної політики, повне й послідовне застосування податкового і



митного законодавства; стягнення доходів державного бюджету; здійснення ефективного податкового і митного контролю; сприяння економічній безпеці Вірменії; надання високоякісних послуг через сучасні й конкурентні системи для платників податків та учасників зовнішньоекономічної діяльності.

Згідно зі ст. 9 Закону Республіки Вірменія «Про податкову службу» від 03.07.2002 [112] КДД РВ виконує такі функції:

1) обслуговування платників податків (інформування платників податків, прийняття податкових розрахунків, декларацій, звітів та інших встановлених законом документів, обчислення податків у передбачених законом випадках);

2) облік платників податків;

3) організація збору податків та інших обов'язкових платежів;

4) здійснення у встановленому порядку контролю стосовно платників податків;

5) застосування встановленої законом відповідальності за порушення вимог податкового законодавства, інших правових актів про податкові зобов'язання, що регулюють податкові відносини;

6) розгляд протестів платників податків і винесення рішень за ними;

7) облік доходів бюджетів, що контролюються податковим органом;

8) інші функції, передбачені податковим законодавством та іншими правовими актами, що регулюють податкові відносини.

Крім того, у випадках і порядку, передбачених законом, податковий орган виконує функції дізнання.

Після приєднання Республіки Вірменія до договору «Про Євразійський економічний Союз» від 29.05.2014 на зміну Митному кодексу від 06.07.2000 [167] прийшов Закон від 30.12.2014 №ЗР-241 «Про митне регулювання» [121].

Обов'язки КДД РВ як митного органу, передбачені ст. 9 Закону Республіки Вірменія «Про митне регулювання», в цілому є традиційними: забезпечувати здійснення митного контролю та митних оформлень; сприяти розвитку зовнішньої торгівлі, зовнішніх економічних зв'язків; вести митну статистику; забезпечувати і контролювати правильність обчислення і своєчасність сплати

митних зборів; забезпечувати дотримання встановленого законодавством порядку переміщення товарів і транспортних засобів через митний кордон; виявляти, попереджати і припиняти ті злочини й адміністративні правопорушення, контроль щодо яких законом віднесено до компетенції митних органів, здійснювати невідкладні слідчі дії та попереднє розслідування у формі дізнання у кримінальних справах про зазначені злочини, здійснювати адміністративне провадження у справах про адміністративні правопорушення в галузі митної справи (про порушення митних правил) тощо. Водночас, як і в інших державах СНД, обов'язки митних органів Республіки Вірменія виходять далеко за межі реалізації фіскальної функції. Зокрема, на них покладено обов'язки щодо захисту державної безпеки, охорони громадського порядку, збереження життя і здоров'я людини, тварин і рослин, охорони довкілля, контроль за валютними операціями, захист інтересів вітчизняних товаровиробників, захист прав інтелектуальної власності тощо.

Значний обсяг повноважень позначається на організаційній структурі КДД РВ, зокрема виявляється в наявності відповідних правоохоронних підрозділів. До речі, протягом січня-вересня 2017 р. управлінням оперативного розшуку КДД РВ було проведено близько 2000 заходів, у результаті яких зафіксовано коштів, що підлягають сплаті до державного бюджету, в обсязі 2,2 млрд. драмів [65].

#### Киргизька Республіка

У Киргизькій Республіці здійснення фіскальної функції розподілено між Державною податковою і Державною митною службами.

Згідно зі ст. 1 Закону Киргизької Республіки «Про державну податкову службу Киргизької Республіки» від 23 січня 2009 р. № 24 [111] органи державної податкової служби Киргизької Республіки – це єдина система податкових органів, що здійснюють виконавчі функції щодо забезпечення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення і своєчасністю внесення до бюджету податків, надання сприяння платникам податків щодо виконання податкового зобов'язання згідно з вимогами, встановленими законодавством Киргизької Республіки, щодо реєстрації фізичних

осіб в якості індивідуальних підприємців, а також щодо державного регулювання і контролю за імпортом, виробництвом та (або) обігом етилового спирту, алкогольної й спиртмісткої продукції. Єдину систему державної податкової служби в Киргизькій Республіці складають уповноважений податковий орган і підвідомчі йому податкові органи. На сьогодні таким уповноваженим податковим органом є Державна податкова служба при Уряді Киргизької Республіки (ДПС КР).

Структуру ДПС КР становить Центральний апарат на чолі з Головою, територіальні управління ДПС з контролю за крупними платниками податків, Управління ДПС по районах і містах без районного поділу, а також Управління ДПС з контролю за суб'єктами вільних економічних зон (розташоване у м. Бішкек).

Завдання органів податкової служби, їх права та обов'язки визначені статтями 49-51 Податкового кодексу Киргизької Республіки від 17 жовтня 2008 р. № 230 [100] і в цілому є тотожними тим, що закріплені за податковими органами інших держав – членів СНД. Втім є й певні особливості. Зокрема, передбачено, що за письмовим зверненням платника податків не пізніше 2 робочих днів з дня, наступного за днем його отримання, податкові органи зобов'язані представляти рішення про суми і дати нарахування і сплати податків, податкових санкцій, пені та відсотків, а також рішення органу податкової служби, прийняте стосовно платника податків та /або його податкового зобов'язання, та/або його податкової заборгованості. Крім того, закріплено правило, що податкові органи зобов'язані протягом 6 років забезпечувати збереження документів, що підтверджують факт виконання податкового зобов'язання.

Початком роботи митної служби Республіки Киргизстан як суверенної, незалежної держави став Указ Президента Республіки Киргизстан «Про створення Державної митної інспекції Республіки Киргизстан» від 31 грудня 1991 р., за яким Державна митна інспекція створювалась як орган державного управління митною справою на території республіки, що здійснює керівництво діяльністю митних установ. Правовий статус, функціональне призначення, задачі

й порядок діяльності інспекції були закріплені у Положенні про Державну митну інспекцію Республіки Киргизстан, затвердженому Указом Президента від 31 грудня 1991 р., згідно з яким Державна митна інспекція створюється при Уряді Киргизької Республіки і штатна чисельність її складає 33 особи.

Статус Державної митної інспекції неодноразово піддавався змінам. У 1993 р. Державна митна інспекція була передана в управління Міністерства фінансів Киргизької Республіки, у 1996 р. управління ДМІ знову передавалося Уряду Киргизької Республіки. З січня 1998 р. по жовтень 1998 р. Головний митний орган набув статусу Державного митного комітету Киргизької Республіки. У жовтні 1998 р. Указом Президента управління й контроль за діяльністю Державної митної інспекції знову відходив до відання Міністерства фінансів.

Згідно з Указом Президента Киргизької Республіки № 225 від 26.09.2002 з 1 жовтня 2002 р. створено Комітет з доходів при Міністерстві фінансів Киргизької Республіки на базі Державної податкової інспекції та Державної митної інспекції при Міністерстві фінансів Киргизької Республіки. У Комітеті з доходів працювали два Департаменти: митної та податкової служби. При цьому штатна чисельність Департаменту митної служби складала понад 1200 осіб.

У квітні 2005 р. Департамент митної служби було перетворено на Державну митну інспекцію при Уряді Киргизької Республіки, а 6 лютого 2007 р. – на Державний митний комітет Киргизької Республіки.

Положення про Державну митну службу при Уряді Киргизької Республіки затверджено постановою Уряду Киргизької Республіки від 18 грудня 2009 р. № 767 [134]. Згідно з Положенням, Державна митна служба при Уряді Киргизької Республіки (далі – ДМС КР) є державним органом виконавчої влади, що здійснює безпосереднє керівництво митною справою в Киргизькій Республіці та володіє статусом збройного правоохоронного органу.

ДМС КР являє собою централізовану систему, що складається з центрального апарату і митних органів, визначених у схемі управління ДМС. ДМС КР очолює голова, який призначається на посаду і звільняється з посади в

порядку, встановленому законодавством.

Основними завданнями ДМС КР є:

- створення сприятливих умов для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності при переміщенні товарів і транспортних засобів через пункти пропуску на державному кордоні Киргизької Республіки;
- підвищення якості митного регулювання, що сприяє збільшенню інвестицій в економіку держави;
- вироблення пропозицій щодо вдосконалення митного законодавства і забезпечення їх реалізації;
- сприяння здійсненню заходів щодо захисту державної безпеки, життя і здоров'я громадян, захисту тварин і рослин, охорони навколишнього природного середовища, захисту інтересів національного виробника при ввезенні товарів на територію Киргизької Республіки;
- забезпечення виконання міжнародних зобов'язань Киргизької Республіки в частині, що стосується митної справи.

На виконання своїх завдань ДМС КР здійснює такі функції:

- а) функції регулювання відносин, пов'язаних із переміщенням через митний кордон товарів і транспортних засобів;
- б) функції формування і ведення митної статистики;
- в) функції попередження і припинення митних правопорушень;
- г) підтримуючі функції (створення систем забезпечення інформацією, розгляд скарг і пропозицій, створення і забезпечення діяльності єдиної автоматизованої інформаційної системи митних органів тощо).

Як бачимо, унікальність системи фіскальних органів Киргизької Республіки полягає в тому, що вона пройшла у своєму розвитку від роздільного існування податкових і митних органів через об'єднання в межах Комітету з доходів знову до розподілу на дві самостійні підсистеми. При цьому знов-таки спостерігається широкий вихід функцій даного органу за межі фіскальної сфери і надання йому статусу правоохоронного органу.

Проведене порівняльно-правове дослідження дозволяє зробити такі

**ВИСНОВКИ:**

1. Держави – члени СНД перебувають на стадії активного пошуку оптимальної інституційно-функціональної, організаційно-управлінської та предметно-територіальної організації фіскальних органів. Як наслідок, фіскальні органи цих держав протягом всіх років після розпаду СРСР і проголошення їх незалежності перебувають у стані реформування.

2. Фіскальні органи держав-членів СНД є багатофункціональними органами виконавчої влади; крім прерогативної – фіскальної – вони виконують низку інших функцій. Залежно від форми здійснення та наповнюючого її змісту можна класифікувати на вісім видів: 1) нормативно-регулююча; 2) контрольна-наглядова; 3) юрисдикційна; 4) правоохоронна; 5) реєстраційно-дозвільна; 6) інформаційно-консультаційна; 7) представницька; 8) облікова.

3. Для держав-членів СНД характерним є покладення на фіскальні органи багатьох функцій, що виходять далеко за межі оподаткування чи митної справи, зокрема: здійснення оперативно-розшукової діяльності, дізнання і досудового слідства; ліцензування окремих видів підприємницької діяльності; валютний контроль; контроль за виробництвом та обігом окремих видів підакцизних товарів (зокрема, алкогольних і тютюнових виробів); управління і контроль у сфері ігрного бізнесу тощо.

4. На сьогодні у переважній більшості держав – членів СНД фіскальна функція розподілена між податковою і митною службами, і тільки у Вірменії та Казахстані вона консолідована в особі відповідних комітетів державних доходів. Серед держав, де фіскальна функція є розщепленою, оподаткуванням займаються відповідні міністерства (Азербайджан, Білорусь), комітети (Таджикистан, Узбекистан), інспекції (Молдова) або служби (Киргизія, Російська Федерація, натомість митну політику здійснюють державні митні комітети (Азербайджан, Білорусь, Узбекистан) або митні служби (Молдова, Киргизстан, Таджикистан, Туркменістан). У державах, де фіскальна функція консолідована, здійснення податкової і митної політики покладено на відповідні підрозділи (служби чи департаменти) комітетів державних доходів.

5. Фіскальні органи держав-членів СНД підпорядковуються або безпосередньо урядові (Азербайджан, Білорусь, Киргизстан, Таджикистан), або міністерству фінансів (Вірменія, Казахстан, Молдова, Російська Федерація). При цьому система фіскальних органів завжди є жорстко централізованою; навіть за федеративної форми державного устрою (як у Росії) ця система є єдиною, загальнонаціональною, що впливає з важливості забезпечення єдності фіскальної політики держави.

6. Протягом останніх 20 років значна увага приділяється модернізації форм і методів діяльності фіскальних органів держав-членів СНД, особливо їх інформатизації та переведенню в режим надання адміністративних послуг. При цьому в багатьох державах-членах СНД фіскальні органи (особливо митні) досі розглядаються як різновид правоохоронних органів, а їх функціональне призначення традиційно розглядається в аспекті забезпечення економічної безпеки та боротьби з економічною злочинністю.

## **2.2 Фіскальні органи держав – членів Європейського Союзу**

Європейський Союз, створений Маастрихтським договором 1992 р., є найбільшим за територією і водночас найбільш високорозвиненим інтеграційним об'єднанням у світовій історії і як такий проводить загальну економічну політику, в т. ч. й у фіскальній сфері. Зокрема, Митний союз Європейського Співтовариства, створений ще у 1968 р, став відправною точкою для подальшої економічної інтеграції держав-членів «Єдиної Європи». За десятиліття існування цього митного об'єднання в Європейському Співтоваристві була вироблена всеосяжна і ефективна система правового регулювання як внутрішніх, так і зовнішніх аспектів його функціонування. У ній органічно поєднується як загальноєвропейські, так і національні правові та організаційні складові елементи, на яких ґрунтується діяльність митних органів держав-членів ЄС. Втім Європейський Союз, який досяг високого рівня економічної та політичної інтеграції, давно вже перейшов рамки Митного союзу. На сьогодні його можна охарактеризувати, як повноцінний економічний союз, політико-правовою

основою якого є принцип «чотирьох свобод»: свободи пересування товарів, послуг, трудових ресурсів і капіталу.

Створення єдиного європейського ринку, конкурентоспроможного в світовому масштабі, передбачає забезпечення рівних умов транскордонної торгівлі для всіх суб'єктів господарювання. Із цією метою в Євросоюзі на сьогоднішні повністю ліквідовані внутрішні митні бар'єри, заборонені кількісні обмеження при ввезенні імпортованих товарів, обмежена державна допомога (у т.ч. у вигляді податкових пільг та інших фіскальних преференцій) вітчизняним виробникам.

Загальна стратегія податкової політики ЄС міститься в Комюніке Європейської Комісії від 23 травня 2001 р. «Податкова політика в ЄС – пріоритети на майбутні роки» [210]. У цьому комюніке Єврокомісія вказала, що не існує необхідності в гармонізації національних податкових систем держав-членів ЄС. Право обирати ту чи іншу систему оподаткування залишено за державами-членами ЄС, за умови дотримання права ЄС [80]. Крім того, будь-які пропозиції органів ЄС у сфері оподаткування мають бути представлені відповідно до принципів субсидіарності та пропорційності. Наднаціональні органи ЄС здійснюють свою діяльність з податкових питань тільки в тому разі, якщо держава-член ЄС не може ефективно вирішити виниклі проблеми.

Восени 2016 р. 17 держав євросони та 6 інших держав-членів Євросоюзу вирішили створити фіскальний союз. Ще чотири держави, які на той момент входили до ЄС – Великобританія, Угорщина, Швеція і Чехія – до цього союзу увійти відмовилися [23].

Податкова політика більшості країн Євросоюзу орієнтована на використання стимулюючих або стримуючих методик і передбачає два види внутрішньої організації територіальних податкових органів: функціональний і за типами податків. Організаційним питанням у податковому законодавстві країн Євросоюзу відводиться значне місце, але пріоритет віддається принципам зручності розрахунку і сплати податків для платника. Податковий процес йде в позитивному режимі, оскільки платник податків країн Євросоюзу знає, що він



захищений законодавчо, має високу соціальну забезпеченість, і це реалізує загальну концепцію співпраці податкових органів та платників податків. То ж не дивно, що за даними дослідження «Paying Taxes 2017», проведеного Групою Світового банку і PwC, держави ЄС мають найкращий показник за оцінкою ефективності роботи податкових органів [57].

Територіальні податкові органи країн Євросоюзу повинні дотримуватися двох правил: планувати і здійснювати свою діяльність в інтересах держави, наповнюваності бюджетів, і водночас визнається важливе право платника податків – невтручання в його приватне життя [131]. За функціональним принципом організації територіальних податкових органів у країнах Євросоюзу розрізняють нормативні функції, існуючі на загальнонаціональному рівні, тобто законодавство затверджується на вищому рівні, і в суб'єктів немає права їх змінити. Оперативні функції належать територіальним податковим органам. Всі країни мають різні потреби і знаходяться на різних рівнях економічного розвитку, але вони об'єднані наповненням бюджетів різних рівнів від податкових надходжень, що потрібно від територіальних податкових органів.

На сьогодні членами ЄС є 28 держав Європи (з урахуванням Великобританії, яка з 2016 р. перебуває у процесі виходу з ЄС). За даними О.Д. Олійник і Д.Г. Мулявки, на сьогодні в державах ЄС найбільш поширеною залишається модель організації фіскальних органів «за функціональним принципом», а в 13 країнах функціональна модель прийнята як базовий критерій формування системи податкових органів [126, с. 11]. При цьому майже в усіх державах-членах ЄС на практиці застосовується як функціональна модель організації фіскальних органів, так і інші моделі. У всіх державах ЄС у структурі фіскальних органів діють спеціалізовані центри обробки даних (наприклад, для обробки податкових декларацій), у багатьох із них при фіскальних органах функціонують спеціалізовані підрозділи по стягненню податкової заборгованості. У деяких країнах (Італія, Угорщина) створюються спеціалізовані відомства з питань розслідування серйозних випадків податкового шахрайства та ухилення від сплати податків.

З огляду на обмеженість обсягу дисертації, зосередимо увагу на чотирьох державах-членах ЄС, які представляють всі основні географічні регіони Європи: Франції, Німеччині, Італії та Польщі.

### Фіскальні органи Франції

На сьогодні до фіскальних органів Франції можна віднести, передусім, Генеральну дирекцію публічних фінансів (DGFîP) та Генеральну дирекцію зборів і непрямих податків (DGDDI). У Франції традиційно всі фіскальні органи перебувають у віданні міністерства, відповідального за проведення фінансової політики держави. Оскільки на сьогодні фінансова політика Франції виявилася фактично «розщепленою» між Міністерством економіки й фінансів та Міністерством державних заходів і рахунків, то й обидва фіскальні органи перебувають у спільному підпорядкуванні вищеназваних міністерств [227].

Питаннями щодо реалізації податкової політики у Французькій Республіці займається *Генеральна дирекція публічних фінансів* (Direction générale des finances publiques – DGFîP). Чисельність DGFîP складає близько 80 тис. працівників, зайнятих у 830 податкових і 16 інформаційних центрах [142, с. 35-37].

Згідно з чинним Декретом № 2008-310 від 3 квітня 2008 р. «Про Генеральну дирекцію публічних фінансів» DGFîP виконує наступні функції: 1) розробляє та пропонує законодавчі та нормативні документи, що стосуються оподаткування, а також загальні інструкції з тлумачення, необхідні для їх застосування; 2) розробляє та пропонує законодавчі та нормативні документи, що стосуються збору державних доходів та ведення земельного кадастру, забезпечує їх реалізацію та виконує відповідні адміністративні завдання; 3) забезпечує ведення обліку платників та здійснення контролю за сплатою податків, мита, зборів та податкових платежів усіх видів, інших державних доходів, а також їх відшкодування; 4) забезпечує ведення та якість рахунків держави та сприяє їх обліку; 5) розробляє правила та процедури, що стосуються контролю та оплати державних видатків, фінансового та бухгалтерського обліку загальнодержавних установ, а також місцевих публічних навчальних закладів; 6) розробляє правила

та процедури, що стосуються фінансового та бухгалтерського обліку органів місцевого самоврядування та їх установ, і забезпечує їх реалізацію; сприяє оцінці рахунків місцевих громад та установ; керує економічною та фінансовою експертизою публічних інвестиційних проектів та економічною діяльністю щодо надання деконцентрованих публічних послуг; 7) визначає та забезпечує реалізацію політики щодо державної нерухомості та несе відповідальність за управління нею; розробляє проекти законів та інших нормативних актів та здійснює нагляд за виконанням державних адміністративних та контрольних функцій; 8) у взаємодії з Генеральним управлінням казначейства розробляє правила та процедури, що стосуються управління державним боргом, виконання казначейських операцій держави, а також виконання операцій і збір надходжень на користь держави та кореспондентів казначейства, забезпечує їхнє виконання; 9) розробляє та забезпечує виконання правил та процедур, що стосуються перевірки використання державних коштів; 10) представляє державу у сферах своєї компетенції в адміністративних і загальних судах; 11) представляє міністерство на міжнародних переговорах з питань оподаткування; 12) розглядає заявки на отримання податкових пільг; 13) контролює здійснення своїх деконцентрованих послуг; 14) визначає кадрову політику щодо своїх органів та забезпечує управління своїм персоналом; розпоряджається своїми коштами; розробляє і впроваджує методи й інструменти для аналізу, аудиту та контролю за діяльністю свого персоналу з метою підвищення його ефективності; 15) спрямовує й координує діяльність у справах про державні пенсії у взаємодії з іншими цивільними та військовими адміністраціями держави [215].

Слід відзначити, що крім забезпечення здійснення державної податкової політики в масштабах усієї країни, а також забезпечення контролю за своєчасним і повним надходженням загальнодержавних і місцевих податкових платежів, DGFIP здійснює низку функцій, котрі здебільшого не притаманні фіскальним органам, зокрема:

- забезпечення діяльності земельного кадастру та його служб (актуалізація кадастрових документів і проведення оцінки й переоцінки нерухомого майна);

- публікація правових актів і документів, що регулюють відносини власності на нерухоме майно, і вирішення пов'язаних із цим конфліктів;
- забезпечення контролю за управлінням державною власністю та майном державних закладів і установ;
- розробка і практична реалізація заходів економічного регулювання в галузях виробництва і сферах діяльності, що підлягають непрямому оподаткуванню (виноробство, виробництво спирту, тютюнництво, цукрове виробництво, рослинництво).

Структура DGFIP неодноразово піддавалася перегляду: це відбувається майже після кожного переформатування уряду. На сьогодні, згідно зі спільним наказом міністра фінансів, публічних рахунків і державної служби та міністра економіки, промисловості й зайнятості від 3 квітня 2008 р «Про організацію Генеральної дирекції публічних фінансів» (з наступними змінами) [208], DGFIP складається з двох дирекцій (Дирекції фіскального законодавства та Дирекції з державної нерухомості), дев'яти служб (фіскального контролю; юридичного забезпечення оподаткування; податкового управління; з питань місцевих громад; державного бухгалтерського обліку; державних пенсій; людських ресурсів; «Стратегія, керування, бюджет»; інформаційних систем), а також двох інспекцій, безпосередньо підпорядкованих генеральному директору (інспекція ризиків та аудиту та інспекція з міжнародного співробітництва).

Керівництво DGFIP здійснює генеральний директор. Також до адміністративного апарату входять один його заступник і декілька радників. Генеральний директор має свій апарат (кабінет), який несе відповідальність за налагодження та реалізацію його внутрішніх та зовнішніх зв'язків. У межах цього кабінет встановлює відносини між генеральним директором та його іноземними колегами, проводить міжнародні дослідження з фіскальних питань, з питань публічного управління тощо.

На територіальному рівні DGFIP представляють 20 регіональних і 10 міжрегіональних податкових дирекцій. На цьому рівні здійснюються перевірки середніх підприємств (з оборотом від 10 до 400 млн. євро). Принагідно слід

відзначити, що стосовно центрального регіону Франції – Іль-де-Франс, до складу якого входить столиця – місто Париж, допущено певний виняток з правил: замість регіональної податкової дирекції тут діє регіональне представництво DGFIP.

До низової ланки належать податкові управління департаментів. На цьому рівні здійснюються перевірки дрібних підприємств (з оборотом менше 10 млн. євро). Організаційну структуру податкових управлінь департаментів складають служби розрахунку оподаткованої бази і контролю, служби стягнення податків, а також головна податкова інспекція.

До структури Служби розрахунку оподаткованої бази входять: податкові центри; центри з земельних податків; сектори з іпотечних операцій. Податкові центри здійснюють діяльність щодо: обчислення бази для стягнення прямих податків (за винятком земельних); обчислення податку з обороту; обчислення різноманітних реєстраційних зборів; підбору документів платників податків; здійснення контактів із суб'єктами оподаткування. У свою чергу, центри з земельних податків забезпечують: виконання й актуалізацію земельного кадастру; оцінку й переоцінку нерухомого майна; управління державним майном; контроль за операціями з нерухомістю громадських організацій. Нарешті, сектори з іпотечних операцій в основному реалізують функції, пов'язані зі своєчасним і правильним наданням фізичним і юридичним особам відповідних документів [56].

Метою діяльності Служби стягнення податків є узагальнення отримуваної звітності за всіма видами податкових надходжень. Для цього її співробітники ведуть окремі реєстри надходження кожного податку.

Головні податкові інспекції адміністративно-територіальних одиниць несуть відповідальність за координацію і перевірку результатів діяльності своїх підпорядкованих служб.

Основна кількість посадових осіб податкової адміністрації Франції наділена статусом податкового інспектора або контролера. Як правило, податкові інспектори здійснюють свою діяльність у складі служби розрахунку

оподаткованої бази або у складі податкових інспекцій податкових управлінь. Контролери ж працюють у службах контролю й податкових центрах.

До повноважень податкових інспекторів належить: контроль за правильністю й своєчасністю надходження податкових платежів; поширення бланків податкових декларацій серед населення; контроль за своєчасністю подання звітних документів, які слугують підставою для визначення факту оподаткування та його видів за кожним суб'єктом; підготовка зведених реєстрів надходження податкових платежів.

У процесі своєї діяльності контролери: слідкують за правильністю відомостей, що подаються, та їх відповідністю фінансовому стану платників податків; беруть участь у здійсненні фінансового й бухгалтерського контролю на підприємствах і в фірмах; приймають первинні скарги платників податків [42, с. 94-96].

Податковий адміністратор Франції має право на отримання інформації, відповідно до ст. L81 Процесуального податкового кодексу Франції, стосовно фізичних осіб, які підлягають оподаткуванню, згідно із загальним Податковим кодексом Франції, і які мають статус комерсантів. Це право може використовуватися стосовно постачальників, людей вільних професій, а також щодо банкірів, органів соціального забезпечення та громадських організацій. За інформацією, зібраною таким чином, адміністрація шукає підтвердження в платника податків, виправляє або розкриває приховане, корисне для контролю [129, с. 833]. У свою чергу платник податків може відмовитися надавати службову інформацію, особливо ту, що належить до медичної таємниці, проте він не має права відмовити в доступі до ділової інформації.

Фіскальні органи Франції уповноважені на право розслідування. Так, відповідно до ст. L80F і ст. L80J Податкового кодексу Франції податкові адміністратори здійснюють пошук відсутніх податкових накладних, особливо на ПДВ. Інспектори мають право прийти несподівано та скласти протокол про порушення, який потім є підставою для податкової перевірки. Платник податку, який відмовляє в доступі фіскальному органу до службового приміщення, підлягає

штрафу [95, с. 84].

Зрештою, фіскальні органи уповноважені на перевірку й накладення арешту відповідно до ст. L16В Податкового кодексу Франції. Мається на увазі проведення обшуку за наявності спеціального доручення, санкціонованого вищою інстанцією за запитом фіскального органу. Винятково суддя перевіряє обґрунтованість представленого запиту на обшук. Насамперед Конституційна рада Франції вносить суттєві уточнення, спрямовані на посилення гарантій платника податків.

Згідно із Законом Франції «Про права й обов'язки державних службовців» на працівника фіскальної служби Франції покладено обов'язок «присвятити себе тільки службі». Службовець не має бути корисливим, не має права здійснювати приватну професійну діяльність, спрямовану на отримання прибутку. Чиновникам не забороняється займатися науковою, літературною або артистичною діяльністю, якщо така діяльність не домінує [48]. Працівнику фіскального органу Франції заборонено брати участь у діяльності підконтрольних або піднаглядних підприємств будь-яким чином.

У деяких випадках цей обов'язок зберігається за службовцем і після виходу на пенсію. Законодавством Франції встановлено п'ятирічний термін, протягом якого службовці фіскальних органів, що припинили службу, не мають права працювати в приватних установах, які були їм підконтрольні. Французьке законодавство ми можемо вважати таким, що зберегло й досі дух римського права [5, с. 537].

На регіональному й департаментському рівнях у Франції діяльність центрального апарату DGFіР доповнюється діяльністю підпорядкованих йому: 1) спеціальних перевірочних бригад (регіональних і департаментських); 2) регіональних бригад з контролю за доходами; 3) контрольно-розшукових бригад.

У структурі DGFіР є й правоохоронний орган спеціальної компетенції – *Національна дирекція фіскальних розслідувань* (La direction nationale d'enquêtes fiscales – DNEF), правовий статус якої визначається наказом міністра економіки, фінансів та промисловості Франції від 24 липня 2000 р. (з наступними змінами) [198]. Згідно з названим наказом, DNEF є органом

загальнодержавної юрисдикції при заступнику директора з організації фіскального контролю DGFIP, який здійснює на всій території Франції відповідно до керівних принципів, встановлених Генеральною дирекцією публічних фінансів та іншими відповідними відомствами:

- пошук інформації, необхідної для оцінки, контролю та стягнення податків і зборів будь-якого виду;

- виявлення, розслідування, та припинення злочинів та інших порушень фіскального та економічного законодавства;

- контроль за всіма податками, митами та податками, що сплачуються фізичними чи юридичними особами, їх об'єднаннями незалежно від юридичної форми та місця реєстрації;

- виконання конкретних заходів у співпраці з фінансовими адміністраціями чи іншими адміністраціями, судовими органами чи органами, відповідальними за застосування соціального законодавства;

- контроль систем віддаленої передачі рахунків-фактур та вдосконалених процедур електронного підпису на умовах, передбачених Податковим процесуальним кодексом Франції;

- виконання будь-яких інших завдань або спеціальних місій, покладених на нього Генеральним директором публічних фінансів;

- здійснення операцій щодо оцінки та контролю ПДВ, що підлягає сплаті будь-яким платником, який не має свого підприємства у Франції, але здійснює там оподатковувані операції.

DNEF також несе відповідальність за: підготовку та поширення документів для податкових служб, покликаних контролювати ці податки; проведення опитувань та спеціальних досліджень на замовлення DGFIP; участь у дослідженнях, що проводяться Центральною службою з боротьби з податковим шахрайством та ухиленням від сплати податків.

DNEF займається не контролем у чистому вигляді, а збором інформації про платників податків. Основне завдання DNEF – пошук і виявлення нових способів ухилення від податків, а також розслідування найбільш серйозних податкових



правопорушень. Для її реалізації DNEF веде збір зовнішньої інформації, концентрує й обробляє відомості, розосереджені по різних службах, а також за можливості в найкоротші строки доводить результати своєї роботи до підрозділів, які відслідковують нові способи ухилення від податків, і надає дані, що можуть сприяти виявленню податкових правопорушень.

Певною мірою DNEF виконує функції податкової поліції, але тут нема збройних структур. Розслідування проводиться за наявності для цього достатніх підстав, упевненості в успіху. Працівники DNEF мають право на обшук. Проведення обшуку здійснюється за присутності співробітників податкової поліції та під контролем податкового судді.

При виконанні своїх повноважень DNEF може використовувати послуги інших департаментів DGFіР.

Загальний кількісний склад DNEF становить 400 осіб. Структуру DNEF складають: 8 відділень документації та пошуку; Міжрегіональний відділ з податкових експертиз; Міжрегіональний сектор податкових ревізій; 11 міжрегіональних оперативних бригад.

Відділення документації та пошуку в свою чергу складають декілька груп, кожна з яких орієнтована на певні професійні напрямки діяльності.

В умовах зростаючої інтернаціоналізації торгівлі та збільшення фінансових потоків одним з головних завдань міжрегіональних оперативних бригад є виявлення найбільш серйозних протиправних дій, зокрема, тих, що стосуються складних фінансово-юридичних схем з долученням значних коштів.

До обов'язків кожного відділення належать: своєчасне виявлення порушень; передача інформації до контрольних служб DGFіР.

Міжрегіональні оперативні бригади територіально знаходяться в Парижі та восьми інших найбільших містах Франції, однак до їх компетенції входить діяльність по всій країні. У полі зору міжрегіональних оперативних бригад знаходяться, зокрема, фірми, що спеціалізуються на міжнародній торгівлі.

При здійсненні своєї професійної діяльності посадові особи міжрегіональних оперативних бригад наділені наступними правами: на обшук і

арешт документів; на розслідування. Застосовуючи право на обшук і арешт документів співробітники міжрегіональних оперативних бригад добувають докази порушень у галузі сплати прямих податків і ПДВ. За наявності судового ордеру та в супроводі офіцера кримінальної поліції вони здійснюють огляд службових або приватних приміщень, де можуть зберігатися документи, що стосуються розслідуваної справи. Застосовуючи право на розслідування, персонал міжрегіональної оперативної бригади може виявляти порушення, пов'язані з комерційними операціями, на які поширюється ПДВ, шляхом перевірки звітності на місцях діяльності платника податків у робочий час.

З метою виявлення правопорушень і злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, співробітники DNEFy своїй роботі використовують численні специфічні методи, серед яких: допит свідків; таємне спостереження; залучення платних інформаторів; щоденне опрацювання преси (особливо рубрик світської хроніки та приватних оголошень про найм і купівлю-продаж) [178, с. 143].

Особливе місце в системі податкових розслідувань Франції займає *Дирекція національних і міжнародних перевірок* (La Direction des vérifications nationales et internationales – DVNI), правовий статус якої визначається наказом міністра економіки, фінансів та промисловості Франції від 24 липня 2000 р. [206]. На частку цієї Дирекції щорічно припадає до 40% коштів, що повертаються державі її податковою адміністрацією.

Великі підприємства у Франції забезпечують 40-50% сукупних податкових надходжень. З іншого боку, вважається, що стосовно великих компаній досить важко вести діяльність з контролю за правильністю відрахувань податкових платежів через багатоступеневість їх організаційної структури та складності проведених операцій. Крім того, фірми вдаються до спрямованої інтерпретації законів з метою так званої податкової оптимізації, а також до міжнародного фінансового інжинірингу. То ж контроль за крупними підприємствами (наприклад, такими, як РЕНО) і здійснює DVNI. При цьому виокремлено певні напрямки: банки, страхові компанії, літакобудування, харчова промисловість, якими займаються відповідні служби. У ході своєї діяльності DVNI забезпечує контроль

бухгалтерської звітності великих підприємств.

До головних напрямків діяльності DVNI належать: міжнародний фіскальний контроль; перевірка комп'ютеризованої звітності; контроль за фінансовим сектором.

До складу DVNI входять: близько 450 агентів; 28 бригад із загальних перевірок; 9 бригад із перевірок комп'ютеризованої звітності. Бригади із загальних перевірок розбиті за професійними секторами й щорічно здійснюють понад 1100 перевірок звітності. Натомість бригади з контролю за комп'ютеризованою звітністю займаються аналізом і вивченням інформатизованих систем підприємств, розробкою програм, що дозволяють здійснювати контроль, і пошуком необхідної для розслідування інформації за допомогою каналів інформатики.

*Національна дирекція з контролю за податковим станом* (La Direction nationale de vérification des situations fiscales – DNVSF) уповноважена здійснювати контроль за доходами фізичних осіб. Ця Дирекція задіяна передусім у перевірках платників податків з високими доходами (артистів, спортсменів, керівників крупних підприємств, журналістів), особливо при розслідуванні справ, що вимагають серйозного опрацювання матеріалів як у Франції, так і за кордоном.

DNVSF включає близько 200 співробітників; 13 бригад з контролю за доходами.

Співробітники DNVSF здійснюють оцінку в цілому фіскального стану тієї чи іншої особи. Їх мета – встановити правильність даних, зазначених платником податків. Подібна перевірка вимагає проведення аналізу банківських рахунків, а також відповідності задекларованих доходів з реальним добробутом.

У напрямках роботи DNVSF переважають: методи фіскального запобігання протиправної поведінки в податковій сфері; залучення міжнародного контролю; відстеження процесів у фінансовому секторі.

Методи фіскального запобігання протиправної поведінки в податковій сфері найчастіше стосуються справ, де фігурують підроблені рахунки, незаконні

операції, створення структур з метою уникнути сплати податків тощо.

Міжнародний контроль за фізичними особами має на увазі боротьбу з податковими порушеннями, пов'язаними з питаннями визначення юридичного місцеперебування особи. Зазвичай в подібних випадках фізична особа, яка проживає у Франції, для того, щоб зменшити або взагалі уникнути виконання податкових зобов'язань, заявляє про те, що її місцеперебування – іноземна держава. Місце проживання особи встановлюється за допомогою спеціального розслідування, яке, залежно від ситуації, може набувати різних масштабів і форм. Крім цього в ході міжнародного контролю за фізичними особами ведеться пошук і виявлення випадків професійної діяльності, здійснюваної на території Франції, але результати якої повністю або частково реалізуються за кордоном.

Повноваженнями в сфері фінансової розвідки у Франції наділене *Державне агентство фінансової інформації* (Agence pour l'information financière de l'Etat – AIFE), створене в 2005 р. До цього Агентства автоматично надходять відомості про всі угоди на суму понад 50 тис. євро або про відкриття банківського рахунку на ту ж суму. Порівняно недавно уряд країни зобов'язав усі фінансові установи країни повідомляти AIFE про факти оренди банківських сейфів і про різке збільшення коштів на рахунках регулярних клієнтів.

У процесі збору та обробки фіскальної інформації інтенсивно застосовуються комп'ютеризовані технології. Фіскальна служба Франції має спеціальний підрозділ, що займається питаннями спрощення документообігу та автоматизації розрахунків. Декларації обробляються в спеціальних обчислювальних центрах, кожен з яких обслуговує кілька десятків податкових центрів, а також забезпечує обмін податковою інформацією та послугами. Наприклад, у разі необхідності певний обчислювальний центр може взяти на себе обробку декларацій іншого центру, перевантаженого роботою в даний час.

Податкові розслідування у Франції проводяться також силами Центрального управління по боротьбі з фінансовими злочинами (L'office central pour la répression de la grande délinquance financière – OCRGDF), що входить до складу Національної поліції Франції. Координацією дій DGFIP та

OCRGDF здійснює спеціально виокремлена зі складу DGFIP і працююча як структура OCRGDF Національна бригада з фінансових розслідувань (Labrigadederecherchesetd'investigationsfinancièresnationale – BRIFN) [29, с. 136].

Митна служба Франції – Генеральна дирекція зборів і непрямих податків (DirectiongénéraleledesDouanesetdroitsindirects– DGDDI), котра, як зазначалося вище, перебуває у спільному підпорядкуванні Міністерства економіки й фінансів та Міністерства державних заходів і рахунків. Вона організує роботу митних пунктів на кордонах Франції та всередині країни, забезпечує нагляд за дотриманням державної заборони на продаж зброї, наркотиків тощо, а також здійснює санітарний контроль зовнішньої торгівлі.

До системи DGDDI входять Генеральна дирекція, розташована в м. Монтеррей, а також децентралізовані служби у столиці Франції та за кордоном, у т.ч.: 12 міжрегіональних дирекцій, територіальна юрисдикція яких відповідає адміністративним регіонам; 42 регіональні дирекції (кожна міжрегіональна дирекція складається з 3 або 4 територіальних дирекцій або дирекцій берегової охорони). Крім того, у системі DGDDI існує низка спеціалізованих служб, зокрема:

- Національна дирекція розвідки та митних розслідувань (Ladirectionnationaledeurenseignementetdesenquêtesdouanières – DNRED) – відповідальна за боротьбу з великими шахрайствами та злочинними організаціями;

- Національна судова митна служба (Leservicenationaldedouanejudiciaire– SNDJ) – здійснює розслідування за допомогою судової поліції;

- Спільна служба лабораторій DGDDI / DGCCRF (Leservicecommundeslaboratoires – SCL);

- Служба аналізу та націлювання на ризики (Leserviced'analysederisqueerdeciblage – SARC);

- Національна дирекція з набору та професійного навчання (La direction nationale du recrutement et de la formation professionnelle – DNRFP);

- Національна дирекція статистики та зовнішньої торгівлі (La direction nationale des statistiques et du commerce extérieur – DNSCE);
- Інформаційний центр митниці (Le centre informatique douanier – CID);
- Національний музей митниці в м. Бордо (Le musée national des douanes à Bordeaux – MND).

Наведені дані свідчать про те, що система фіскальних органів у державному апараті Франції являє собою підсистему органів виконавчої влади спеціальної компетенції, яка має централізований і водночас розпорошений (дисперсний) характер. Це виявляється як у дуалізмі центральних органів виконавчої влади, яким підпорядковані фіскальні органи, так і в значній компетенційній диференціації останніх. При цьому має місце розмежування податкових і митних органів, а також органів фіскального адміністрування і контролю та фіскальних правоохоронних органів. Загалом система фіскальних органів Франції має нестабільний характер, що в організаційно-структурному та функціонально-компетенційному плані суттєво трансформується разом зі зміною складу уряду. Водночас слід відзначити незалежність і самостійність фіскальних органів цієї держави у здійсненні своїх повноважень, а також відсутність проблеми політичного впливу на службову діяльність працівників цих органів.

#### Фіскальні органи ФРН.

У державному апараті Німеччини серед центральних органів виконавчої влади спеціального фіскального відомства не існує, а всі фіскальні органи (як і у Франції) перебувають у віданні міністерства фінансів. До того ж на побудову системи фіскальних органів суттєво впливає федеративна форма державного устрою: поряд із федеральним міністерством фінансів (Bundesministerium der Finanzen – BMF) функціонують міністерства фінансів земель.

Федеральне центральне податкове управління (Bundeszentralamt für Steuern – BZSt) було створене як правонаступник Федерального відомства з фінансів (Bundesamt für Finanzen – BfF) 1 січня 2006 р. На сьогодні воно є верховним федеральним органом влади у сфері податків Федерального міністерства фінансів зі штаб-квартирою у м. Бонн. Інші офіси знаходяться в Берліні, Шведті та Залруї.

Маючи в штаті близько 2200 співробітників, BZSt виконує функції у сфері оподаткування відповідно до федерального Закону про фінансову адміністрацію (Finanzverwaltungsgesetz). Оперативне виконання стратегічних заходів здійснюється відділом міжвідомчих завдань. Спеціалізовані завдання BZSt здійснюються в наступних відділеннях:

- Загальний відділ (Querschnitt) – забезпечує загальну організацію, роботу з персоналом, вирішує бюджетні питання, здійснює координацію внутрішніх служб, забезпечує юридичний супровід, оцінку регуляторного впливу, управління ризиками, подання звітності, автоматизацію роботи тощо);

- Відділ «Податки I» (Steuern I) – здійснює міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, організовує процедури контролю за справлянням ПДВ;

- Відділ «Податки II» (Steuern II) – вирішує загальнодержавні питання у сфері оподаткування, зокрема відає присвоєнням фізичним особам ідентифікаційного номера);

- Відділ «Податки III» (Steuern III) – вирішує питання, що мають міжнародне значення, з акцентом на прибутковий податок, наприклад, забезпечує реалізацію процедур у рамках угод про уникнення подвійного оподаткування, надає податкові знижки для компаній, розташованих за кордоном, тощо);

- Відділ «Федеральний аудит I» (Bundes betriebsprüfung I) – стосується сфери виробництва;

- Відділ «Федеральний аудит II» (Bundes betriebsprüfung II) – діє у сфері обслуговування [234].

Федеральні аудитори беруть участь у зовнішньому аудиті федеральних округів у великих і мережевих компаніях по всій Німеччині. З іншого боку, аудит податку на страхові виплати і виплати в разі пожежі здійснюють виключно відділи федерального аудиту.

Штатна чисельність працівників фіскальних органів Німеччини є досить значною. Наприклад, загальна чисельність працівників Міністерства фінансів землі Шлезвіг-Гольштейн, Верховної фінансової дирекції та податкових інспекцій складає 4 тис. осіб (у т.ч. у Міністерстві фінансів – 200 працівників, а у Верховній

фінансовій дирекції – 400).

У Федеральному міністерстві фінансів поряд із вище переліченими є й інші управління: зборів та акцизів, майна і податків з правочинів, фінансових взаємовідносин між Федерацією і землями. Вони займаються й податками земель, але вказівок землям як суб'єктам федерації надавати не можуть. У земельному міністерстві фінансів існує податковий відділ з підрозділами за окремими податками.

У Верховній фінансовій дирекції, котра є по суті посередницьким органом, також є відділ зборів і податків на предмети споживання, що належить до федеральної частини дирекції, і відділ податків на майно, що належить до земельної частини.

Крім того, у кожній землі існує так звана Верховна фінансова дирекція (Головне фінансове управління), що перебуває у подвійному підпорядкуванні – федеральному і земельному міністерствам фінансів. У свою чергу, фінансовій дирекції підпорядковані податкові інспекції та митні органи [142, с. 41-42]. Адміністрування податку на додану вартість, фіскальних монополій, мита і фінансові взаємовідносини з бюджетом ЄС належить до відання федеральних фінансових органів, тоді як решту податків адмініструють земельні фінансові органи.

Структура земельних податкових управлінь схожа зі структурою BZSt, однак має певні відмінності, що пов'язані з особливостями кожної федеральної землі. У свою чергу, місцеві податкові органи, які є найнижчою ланкою податкової адміністрації Німеччини, можуть складатися з різних відділів, що залежить від особливостей конкретної місцевості. Однак підрозділи та спеціалісти, які входять до структури місцевих податкових органів, здійснюють функції, насамперед, щодо обслуговування платників, а також надання адміністративних послуг та податкових консультацій.

У податкових інспекціях ФРН працюють від 100 до 300 осіб [142, с. 41]. Наприклад, загалом у 20 податкових інспекціях вищезгаданої землі Шлезвіг-Гольштейн налічується 3450 працівників, а в землі Бранденбург – 2800



(приблизна чисельність визначається з розрахунку один працівник на 600 жителів району).

Інспекцію очолює начальник, як правило, юрист. Юристи очолюють і відділи, які, у свою чергу, розділені на підвідділи: правовий; з податку з зарплати; з автотранспорту; з податку з обороту підприємств; з податку з придбання земельних ділянок. Є й оціночний відділ – з оцінки майна, земельних ділянок, сільськогосподарських підприємств і угідь, що необхідно при розрахунку податку зі спадщини. Крім того, є підвідділи розстрочки платежів, реєстрації ПДВ, перевірки підприємств (крупні підприємства перевіряються спеціальним відділом Верховної фінансової дирекції), автоматизації процесів роботи. У податковій інспекції є фінансова каса зі штатом конфіскаторів.

У великих інспекціях існують відділи податку з юридичних осіб, слідчі й розшукові відділи (принагідно слід відзначити, що у ФРН немає спеціальної податкової поліції, а тому в разі спротиву залучається звичайна). В одній з інспекцій м. Кіля діє єдиний на всю землю Шлезвіг-Гольштейн відділ спадків і подарунків. Землі у ФРН розподілені на громади, і скрізь є податковий відділ.

Досвід Німеччини свідчить про досить широкі повноваження фіскальних органів. Зокрема, до їх компетенції належить отримання інформації про недобросовісних платників податків від правоохоронних органів та громадян. При здійсненні податкового контролю посадовим особам фіскальних органів Німеччини надається право: вилучати документи фінансової звітності зі страхових компаній і банків; здійснювати розслідування щодо звинувачення адвокатів і консультантів у незаконному захисті платників податків, які ухиляються від оподаткування; застосовувати конфіскацію документів, що містять відомості про фінансову діяльність платника податків. За надання інформатором відомостей, які мають значення для розкриття злочину про ухилення від сплати податків, фіскальним органом виплачується винагорода такому негласному працівнику в розмірі 10% від суми, нарахованої за несплату податків [171, с. 15-16].

Відповідно до Положення про проведення фінансової перевірки,

затвердженим Мінфіном Німеччини за погодженням з Бундесратом, податкова перевірка проводиться з метою встановлення і оцінки обставин справи, що мають істотне значення для оподаткування, а не для вишукування додаткових податків. При призначенні та проведенні перевірки враховуються принципи пропорційності засобів, витрачених на проведення перевірки, передбачуваним результатам і найменшого втручання в справи підприємства. Податковий орган приймає на власний розсуд рішення про призначення перевірки, її терміни й обсяги [142, с. 15-16]. Основним документом, що визначає порядок здійснення процедури відбору платників податків для проведення контрольних перевірок, є Наказ Міністерства фінансів Німеччини від 08.03.1981 р. «Про раціоналізацію відбору платників податків для проведення контрольних перевірок».

Робота податкових органів з проведення контрольних перевірок організовується на підставі планів контрольних перевірок, щорічно і щоквартально затверджуються керівником податкового органу. Вищі податкові інстанції практично не беруть участь в складанні вказаних планів. Однак їм надано право самостійно проводити перевірки окремих платників податків, яке зазвичай використовується при перевірці найбільших платників податків, що мають розгалужену виробничу структуру

Документальні перевірки, що проводяться в Німеччині, охоплюють відносно невелику кількість підприємств. Так, наприклад, зі 160 тисяч підприємств, розташованих на території міста Берліна, щорічно перевіряються 30 тисяч (для довідки: у Берліні налічується близько 9 тисяч податкових інспекторів, з яких 900 спеціалізуються на проведенні документальних перевірок). Під документальну перевірку щорічно підпадають 19% крупних, 7% середніх і 2% дрібних підприємств [202, с. 122].

Спеціальним органом Міністерства фінансів Німеччини, до компетенції якого належать питання практичної реалізації податкової політики держави, є податкова поліція – «Штойфа» («Steufa»). Податкова поліція почала функціонувати ще в 1922 р., однак найменування «Служба податкового переслідування» (Steuerfahndungsstelle) – «Штойфа» було офіційно введено в

1934 р. наказом імперського міністерства. У теперішній час єдиної організації податкового розшуку в Німеччині не існує. Натомість землі ФРН, кожна згідно зі своїм законодавством, створили власні структури.

У більшості земель «Штойфа» є складовою частиною Міністерства фінансів. Виняток складають м. Бремен і земля Північна Рейн-Вестфалія, де податковий розшук входить до Головної фінансової дирекції.

На підрозділи «Штойфи» покладається виконання трьох основних завдань: розслідування податкових злочинів і порушень порядку стягнення податків; визначення бази оподаткування у зв'язку з податковими злочинами й порушеннями порядку стягнення та сплати податків; викриття й розслідування невідомих податкових злочинів, тобто злочинів, у яких нез'ясованим є винуватець або обставини справи [153, с. 34].

Права й обов'язки співробітників «Штойфи», а також деякі види відповідальності за вчинення податкових правопорушень і злочинів встановлює Податковий кодекс Німеччини. Зокрема, статті 28-93 Податкового кодексу Німеччини встановлюють, що при проведенні розслідувань у справах, пов'язаних з порушеннями фінансового та податкового законодавств, представники «Штойфа» мають ті ж права, що і співробітники поліції, які керуються в своїй діяльності відповідними положеннями кримінально-процесуального кодексу

Відповідно до ст. 208 Податкового кодексу керівництво «Штойфи» має право призначати спеціальне розслідування з будь-якого факту порушення податкового законодавства. При цьому податкова поліція наділена винятковим правом вилучення документів і отримання необхідних їй відомостей практично з усіх державних і приватних установ країни, за винятком деяких спеціальних служб. Разом із тим, за висновком західних експертів, оперативні можливості співробітників «Штойфа» навіть дещо ширші, ніж у службовців Федеральної кримінальної поліції. Зокрема, ст. 399 і 404 Податкового кодексу надають значні повноваження податкової поліції на проведення обшуків і особистих оглядів громадян, затримання підозрюваних осіб і конфіскацію документів. Відповідно до ст. 208 Податкового кодексу керівництво «Штойфа» має право призначати

спеціальне розслідування з будь-якого факту порушення податкового законодавства. При цьому податкова поліція наділена винятковим правом вилучення документів і отримання необхідних їй відомостей практично з усіх державних і приватних установ країни, за винятком деяких спеціальних служб. Починаючи з 1989 р «Штойфа» має право контролю за діяльністю всіх кредитно-фінансових інститутів, що в ряді інших країн розглядається як порушення банківської таємниці.

Маючи в кримінально-процесуальній сфері ті самі права й обов'язки, що й співробітники кримінальної поліції (за винятком права застосування зброї), працівники «Штойфи» уповноважені здійснювати всі необхідні заходи щодо викриття злочинів: обшук у службових і житлових приміщеннях, автомобілях, огляд особистих речей; примусове вилучення речей як предметів доказування, якщо власник не бажає віддати їх добровільно; огляд ділових і банківських документів, календарів, записних книжок тощо; затримання підозрюваного за наявності небезпеки його втечі [49, с. 26–30].

Другою складовою системи фіскальних органів у ФРН є митні органи. Митна служба ФРН – це орієнтована на учасників ЗЕД багатофункціональна податково-економічна адміністрація, яка є водночас і гарантом внутрішньої безпеки держави. Використовуючи сучасні методи і форми митного контролю, митна служба Німеччини сприяє розвитку економіки країни та Європейського Союзу в цілому, щорічно вносячи близько 4 млрд. євро до бюджету ЄС [238].

Правовий статус Митної служби, її місце і роль у державному апараті Німеччини визначається наступними нормативно-правовими актами: 1) Закон про зовнішньоекономічну діяльність від 28 квітня 1961 р. (з наступними змінами і доповненнями); 2) Закон про митне управління від 21 грудня 1992 р.; 3) Постанова про митницю від 23 грудня 1993 р., що регулює порядок застосування норм Митного кодексу ЄС; 4) Закон про податок з обороту від 26 листопада 1979 р. (зі змінами та доповненнями від 1 вересня 2002 р.) [238].

Митні органи Німеччини налічують близько 41 тис. працівників (одна з найбільш чисельних і розвинених адміністрацій у структурі державного апарату

ФРН) [166].

Митна служба Німеччини являє собою трирівневу систему:

1-й рівень – Федеральне міністерство фінансів (Bundesministerium der Finanzen) – це вищий орган, який координує діяльність митних відомств Німеччини. При ньому існує 10 департаментів, один з яких – Департамент митної служби (так зване Управління III – Abteilung III)). Цей підрозділ відповідальний за всі організаційно-штатні питання, пов'язані з діяльністю німецької митної адміністрації. Управління III, у свою чергу, поділяється на 2 відділи. Перший з них займається загальними питаннями митного й податкового законодавства, боротьби з контрабандою, оперативно-розшукової діяльності, боротьби з корупцією, технічними й інформаційними питаннями у сфері митного регулювання, координації роботи з прикордонною й різними технічними службами. Другий відділ займається численними митними зборами, непрямими податками, міжнародним співробітництвом у митній сфері, питаннями внутрішнього ринку, походження товарів та диференціації преференцій тощо.

2-й, середній, рівень складають: а) 5 Головних фінансових дирекцій (Bundesfinanzdirektionen) – це органи, що координують діяльність місцевих митних відомств та забезпечують їхній зв'язок з Міністерством фінансів; існують північна, центральна, західна, південно-західна та південно-східна дирекції; б) Оперативно-розшукове відомство (Zollkriminalamt); в) Федеральне управління торгівлі спиртними напоями (Bundesmonopolverwaltung für Branntwein).

На 3-му, базовому структурному рівні знаходяться 43 митниці разом із 288 митними постами і 28 митними комісаріатами, а також 8 оперативних митниць із приналежними їм філіями. Для прийому та здійснення платежів створено 4 федеральні каси. Для проведення різного роду експертиз товарів у митній службі Німеччини наявні 5 добре оснащених лабораторій і підготовчих закладів.

Центр навчання у сфері фінансів у Вищій федеральній школі для адміністративних органів з двома філіями, вищеназвані заклади, а також 11 митних навчальних центрів забезпечують навчання й перепідготовку кадрів. Підготовка і перепідготовка кінологів і службових собак здійснюється у двох спеціалізованих

школах. Забезпеченням необхідною екіпіровкою, інвентарем і спорядженням займається тилове відомство митної служби.

Оперативно-розшукове відомство і вісім підпорядкованих йому оперативних митниць організують боротьбу з митною злочинністю. Особливого значення тут набувають боротьба з нелегальним оборотом високих технологій, шахрайством із субсидіями в аграрному секторі, міжнародним наркотрафіком, контрабандою спиртних і тютюнових виробів [166].

Федеральне законодавство і центральні органи влади ФРН покладають на митну службу Німеччини досить широке коло повноважень. Крім справляння митних зборів і контролю за переміщенням товарів через кордон, до них належить боротьба з митними правопорушеннями, виконання прийнятих постанов про адміністративні правопорушення та боротьба з використанням нелегальної робочої сили. Німецькі митники також стягують податки з сільськогосподарського сектора відповідно до правил ЄС щодо регулювання спільного ринку сільськогосподарської продукції та Митного кодексу ЄС. Важливою функцією митниці на сьогодні є також попередження і припинення фінансування терористичних організацій [89, с. 121].

Наведені дані свідчать про те, що система фіскальних органів у державному апараті Німеччини, як і у Франції, являє собою підсистему органів виконавчої влади спеціальної компетенції, підпорядкованих Міністерству фінансів. Водночас, на відміну від Франції, система фіскальних органів ФРН має децентралізований характер, що зумовлено федеративною формою державного устрою. При цьому також має місце розмежування податкових і митних органів, а також органів фіскального адміністрування і контролю та фіскальних правоохоронних органів. На відміну від держав СНД, у Німеччині фіскальні органи є вузькоспрямованими; за законодавством на них не покладаються не властиві їм функції, тому вони сконцентровані на здійсненні фіскального адміністрування і фіскального контролю. Для фіскальних органів ФРН, як і для їх французьких аналогів, характерна незалежність і самостійність фіскальних органів у здійсненні своїх повноважень, а також відсутність проблеми політичного впливу на службову діяльність працівників

цих органів.

### Фіскальні органи Італії

Досвід Італії цікавий тим, що адмініструванням податків займається три самостійні органи виконавчої влади: по-перше, власне податкові органи (AgenziadelleEntrate), по-друге, митні органи (AgenziadelleDogane) – щодо митних зборів, а також акцизів і ПДВ, сплачуваних у зв'язку з імпортом товарів і послуг; по-третє, агентство, що займається нерухомістю та кадастровим урахуванням (AgenziadelTerritorio), а окремі функції з податкового адміністрування передані для здійснення іншим органам і організаціям: приміром, примусовим виконанням обов'язки але сплаті законно встановлених податків, займаються належать державі організації (наприклад, Equitaliaspa), функція по боротьбі з ухиленням від сплати податків передана спеціальної податкової поліції (GuardiadiFinanza).

Питанням щодо реалізації податкової політики в Італійській Республіці займається Департамент податкової політики, який є структурним підрозділом Міністерства економіки і фінансів країни.

До компетенції Департаменту входить: координація податкового законодавства; надання податкових консультацій; розробка законопроектів з питань оподаткування, у т. ч. законопроектів з поправками до чинного податкового законодавства, які останній пропонує на розгляд у рамках законодавчих ініціатив; діяльність з нагляду і контролю та проведення оцінки отриманих результатів; організація роботи усіх суб'єктів податкових правовідносин [87, с. 205].

Податкові органи в Італійській Республіці побудовані за функціональним типом, який передбачає, що кожен зі структурних підрозділів спеціалізується на комплексному виконанні певної функції – від обліку платників податків до контролю за справлянням податків.

Податкові санкції накладаються податковими бюро і вказуються безпосередньо в самому повідомленні про контроль або ж в ряді випадків в подальшому повідомленні.

Податкові спори розглядаються податковими комісіями трьох рівнів. Розгляд суперечок зазвичай затягується і до їх вирішення може пройти 5-6 років.

В особливих випадках допускається звернення до касаційного суду. Платник податків повинен мати свого представника в комісії. Всі витрати по веденню судового розгляду падають на частку яка зазнала поразки боку. До 90% всіх податкових суперечок зазвичай виграють платники податків.

Попередженням, викриттям та розслідуванням податкових злочинів в Італійській Республіці займається Фінансова гвардія, яка знаходиться в підпорядкуванні Міністерства економіки і фінансів, але за своїм статусом входить до складу збройних сил країни.

У порівнянні з іншими країнами, головна відмінна особливість правоохоронної діяльності в Італійській Республіці у сфері боротьби з економічною злочинністю – це винятково широкі повноваження Фінансової гвардії, адже її співробітники одночасно виконують функції податкової поліції, податкової інспекції, митних та прикордонних органів. Компетенцію органу закріплено рядом законодавчих актів, серед яких основними є норми з припинення порушень фінансових законів, передбачені Законом від 07.01.1929 [35, с. 278].

Центральним апаратом Фінансової гвардії є Генеральне командування, яке визначає стратегічні завдання органу, керує роботою керівників структурних підрозділів, здійснює загальну внутрівідомчу і міжвідомчу координацію.

До компетенції Фінансової гвардії входять податковий і митний контроль, нагляд за акцизами, контроль за витратами державних коштів, протидія організованій злочинності, організація взаємодії з іншими правоохоронними та контролюючими органами тощо [160, с. 90].

Взаємодія між різними контролюючими органами здійснюється на основі співпраці та обміну інформацією. Партнерами інформаційної системи є: торгова палата промисловців, працівників аграрного сектора і ремісників; податкова поліція; податковий архів і картотека платників податків; департамент зі збору прямих податків; департамент з обліку податку на додану вартість; відомство автомобільного реєстру цивільних транспортних засобів. Зокрема, перевірки або ревізії завершуються прийняттям відповідного акту і його розсилкою департаменту по прямих податках, департаменту з обліку ПДВ, архіву та



картотеки платників податків, відділу з обліку податків з нерухомості, місцевому податковому управлінню.

### Республіка Польща

Інституційно-функціональна організація фіскальних органів неодноразово піддавалася реформуванню. Остання така реформа була здійснена протягом 2016-2017 рр. На сьогодні фіскальні органи Республіки Польща входять до структури Міністерства розвитку та фінансів і представлені Національною фіскальною адміністрацією (Krajowa Administracja Skarbowa, KAS) (див.: Додаток 8).

Згідно із Законом Республіки Польща «Про Національну фіскальну адміністрацію» від 16 листопада 2016 р. [235] KAS – це спеціалізована державна адміністрація, яка виконує завдання, пов'язані з оподаткуванням, митами, зборами та неподатковою дебіторською заборгованістю, захищає інтереси казначейства та охороняє митну територію Європейського Союзу, а також надає послуги та підтримку платникам податків і зборів у належному виконанні податкових зобов'язань, обслуговування та підтримка підприємців у правильній сплаті митних зборів. У рамках KAS виокремлюється Митно-податкова служба (Służbę Celno-Skarbową), яка є єдиною та воєнізованою («обмундированою») і формується з офіцерів.

Завдання KAS включають: 1) справляння податків, зборів та неоподатковуваних дебіторської заборгованості, а також інших дебіторських заборгованостей на підставі окремих положень, крім податків та бюджетної дебіторської заборгованості, що належать до компетенції інших органів; 2) отримання надходжень від митних зборів та інших платежів, пов'язаних з імпортом та експортом товарів; 3) здійснення митної політики з урахуванням членства в митному союзі Європейського Союзу; 4) здійснення митних процедур щодо ввезених товарів та регулювання відносин, пов'язаних імпортом та експортом товарів; 5) надання послуг та підтримки платникам податків і зборів у належному виконанні податкових зобов'язань та підтримки підприємцям у належному виконанні своїх обов'язків; виконання адміністративного оформлення грошової дебіторської заборгованості та здійснення грошової застави;

7) проведення інформаційно-освітньої діяльності в галузі податкового та митного права; 8) проведення аудитів, аудиторських заходів та офіційної перевірки; 9) професійна освіта та навчання персоналу КАС у сфері виконання завдань КАС; 10) проведення аналітичної, прогностичної та дослідницької діяльності, пов'язаної з явищами, що виникають у сфері діяльності КАС та аналіз відповідних ризиків; 11) протидія відмиванню коштів та фінансуванню тероризму; перевірка дотримання резидентами та нерезидентами обмежень і зобов'язань, передбачених положеннями закону про іноземну валюту, та умов проведення обмінних операцій; 13) виявлення, викриття та боротьба з фіскальними злочинами і правопорушеннями, протидія та викриття злочинців та правопорушників; 14) виявлення, викриття та боротьба з правопорушеннями, пов'язаними товарів, на обіг яких поширюються заборони чи обмеження відповідно до польського законодавства, законодавства Європейського Союзу чи міжнародних договорів, запобігання таким злочинам і правопорушенням та переслідування правопорушників, якщо вони розкриті Митно-податковою службою; 15) співробітництво у здійсненні Спільної аграрної політики; 16) здійснення митно-податкового контролю у формах і межах, встановлених законодавством.

До структури КАС на сьогодні входять: 16 фіскальних палат; 400 фіскальних управлінь, у т. ч. 20 фіскальних управлінь, які обслуговують великих платників податків; 16 митно-податкових служб, 45 філій і 143 окремі митниці [230].

Згідно з ч. 1 ст. 11 Закону Республіки Польща «Про Національну фіскальну адміністрацію» органами КАС є: 1) міністр, відповідальний за державні фінанси (на сьогодні це Міністр розвитку і фінансів); 2) голова Національної фіскальної адміністрації; 3) директор служби Національної казначейської інформації; 4) директор фіскальної палати; 5) керівник фіскальної інспекції; 6) начальник митної-податкової служби. Деякі завдання органів КАС можуть виконуватись іншими органами КАС.

Відповідно до підпунктів 1, 2 та 4 ст. 1 Розпорядження Прем'єр-міністра Республіки Польща від 30 червня 2016 р. «Про детальний обсяг діяльності Міністра розвитку та фінансів» [228] підрозділами державної адміністрації з питань бюджету, публічних фінансів та фінансових установ (а відтак і підрозділами Національної фіскальної адміністрації) керує Міністр розвитку та фінансів.

Згідно з розпорядженням Міністерства розвитку і фінансів Республіки Польща від 29 вересня 2017 р. «Про розподіл повноважень у Міністерстві фінансів» [237] до виключної компетенції міністра у сфері державного управління з питань бюджету, публічних фінансів та фінансових установ належить:

1) прийняття рішень про: а) призначення Голови Національної фіскальної адміністрації та його заступників; б) присвоєння звань молодших і старших офіцерів Митно-податкової служби; в) позбавлення звань старших офіцерів Митно-податкової служби;

2) призначення на посади керівника Національної фіскальної адміністрації та заступників голови Національної фіскальної адміністрації;

3) підписання нормативних актів: наказів і розпоряджень міністра, розпоряджень і наказів, виданих міністром спільно з іншим міністром, а також нормативно-правових актів, виданих за погодженням з міністром;

4) звернення до Голови Ради Міністрів з особистими заявами щодо призначення на посади або звільнення з посад відповідно до компетенції, що впливає з окремих актів законодавства;

5) висування своїх представників до: а) наглядових та контрольних комітетів комерційних компаній та інших організаційних структур, в яких представлено Державне казначейство; б) міжнародних фінансових установи

Крім того, згідно з п. 5 ст. 11 Закону Республіки Польща «Про Національну фіскальну адміністрацію» міністр, відповідальний за державні фінанси, за погодженням із міністром з питань публічної адміністрації визначає територіальну підвідомчість і місце дислокації фіскальних органів, призначає

директорів фіскальних палат, керівники фіскальних інспекцій, керівників митно-податкової служби, а також директора служби Національної казначейської інформації, беручи до уваги необхідність належним чином організувати виконання завдань (Додаток 8).

Один з державних секретарів Міністерства фінансів, який за посадою очолює Національну фіскальну адміністрацію, виконує обов'язки генерального інспектора фінансової інформації, а також безпосередньо контролює діяльність: Департаменту з питань бюджету, матеріально-технічного забезпечення та персоналу Національної фіскальної адміністрації; Департаменту фінансової інформації; Департаменту організації та реалізації; Бюро внутрішніх інспекцій; Департаменту зв'язку та підтримки інформаційно-просвітницької діяльності Національної фіскальної адміністрації. Натомість інший державний секретар Міністерства фінансів здійснює основний нагляд за виконанням завдань Департаментом акцизного збору, Департаментом галузевих та місцевих податків та податків на ігри, а також департаментом обліку та аудиту.

Державний секретар міністерства фінансів – Голова Національної фіскальної адміністрації має двох заступників. Один з них здійснює нагляд за діяльністю Департаменту аудиту державних фондів, Департаменту ключових суб'єктів, а також Департаменту збору податків, тоді як інший забезпечує нагляд за функціонуванням Департаменту митниці, Департаменту економічного контролю та аналізу, а також Департаменту боротьби з економічною злочинністю.

Директор фіскальної палати контролює виконання завдань керівниками фіскальних інспекцій і начальниками митно-податкових служб. Керівники фіскальних інспекцій мають повноваження керівників податкових інспекцій і керівників митних органів, які працювали окремо до 28 лютого 2017 р.: забезпечують збирання податків, зборів, мита та неподаткової дебіторської заборгованості (а також інших дебіторських заборгованостей на підставі окремих нормативних актів або адміністративного застосування грошових вимог). Вони також надають послуги та підтримку платникам податків. Серед завдань

начальників митно-податкових служб – контроль за сплатою податків і зборами, оподаткуванням та несплатою бюджетних платежів (та інших платежів за окремими правилами), а також здійснення митних процедур.

Безпосереднє обслуговування платників проводяться в фіскальних інспекціях, які зберегли за собою попередні місця дислокації. Директор фіскальної палати є апеляційним органом у справах, які розглядаються у першій інстанції керівником фіскальної інспекції або начальником митно-податкової служби, за винятком рішень, винесених головою митно-податкової служби за результатами виявлення порушень фіскального законодавства в процесі здійснення фіскальних перевірок.

Провівши дослідження особливостей правового статусу фіскальних органів держав – членів ЄС, можемо відзначити, що поряд із національними особливостями функціонування названих органів у тих чи інших країнах простежуються певні спільні риси:

1. Діяльність фіскальних органів регламентовано окремим нормативно-правовим актом (кодексом чи законом), який визначає їх організацію, компетенцію та порядок діяльності;

2. Компетенція податкових органів поряд із нормами фінансового права регулюється нормами й інших галузей права (адміністративного, цивільного права). Адже, крім фіскальних повноважень, до компетенції останніх входять заходи управління рухомим і нерухомим державним майном, реєстрація актів цивільного стану, проведення перепису населення країни тощо;

3. Поступовий відхід від суто фіскальних методів роботи до встановлення клієнтських відносин із платниками податків, який спрямований на підвищення рівня добровільності сплати податків. Оскільки сьогодні замість «батога» (примусу, спрямованого на дотримання податкового законодавства під загрозою фінансових санкцій) активно використовується «пряник» – надання необхідних для платника податків послуг (роз'яснення податкового законодавства, навчання правильній роботі з податковими документами тощо) [178, с. 144];

4. Податкові органи в усіх досліджуваних країнах є структурними підрозділами фінансових органів;

5. Попередженням, викриттям і розслідуванням податкових правопорушень і злочинів займаються спеціалізовані правоохоронні підрозділи (податкова поліція). При цьому у Французькій Республіці зазначені підрозділи функціонують у складі податкових органів, а в Італійській Республіці вони є структурними підрозділами Міністерства економіки і фінансів, але за своїм статусом входять до складу збройних сил країни.

### **2.3. Фіскальні органи США і Канади**

Фіскальна функція у США є розщепленою.

Органом, який займається адмініструванням податків у США, є Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service – IRS) – найбільший структурний підрозділ Міністерства фінансів США (U.S. Department of the Treasury). У 1862 році, під час Громадянської війни, Президент Лінкольн і Конгрес США запровадили податок на прибуток і створили спеціальне Відомство комісара з внутрішніх доходів. А ще через 90 років дану організацію перейменували на Службу внутрішніх доходів, а патронатна служба була замінена професійними працівниками. Очільник (Комісар) та Головний радник IRS призначаються Президентом і затверджуються Сенатом США.

У 1956 р. Міністерством фінансів США було встановлено, що всі платники податків мають бути зареєстровані у Службі внутрішніх доходів США і зобов'язані дотримуватися стандартів надання звітності. Статистична вибірка окремих платників податків на той час проводилася за допомогою так званої «дискримінантної функції доходу».

У 1976 р. і був прийнятий закон про стягнення штрафів за спотворення даних, що містяться у податковій декларації. Наступним важливим етапом вдосконалення системи органів податкового адміністрування в США стала модернізація комп'ютерного обладнання сервіс-центрів IRS. Завдяки цьому, в 1986 р. була зареєстрована перша електронна декларація. А вже через чотири

роки електронний документообіг став функціонувати по всій країні. IRS продовжує удосконалювати і автоматизувати свої процедури.

22 липня 1998 р. Конгрес США схвалив Акт про реформування IRS (IRS Restructuring and Reform Act of 1998 – RRA98). Основне завдання реформи полягало у значному підвищенні якості обслуговування американських платників податків. Як вважають у США, адміністрація податкового відомства, основна увага якої перш концентрувалася на вдосконаленні внутрішніх процедур роботи, в даний час повинна зосередитися на роботі з платниками податків. Акт про реформування 1998 р. став основою для найбільш повної реорганізації та модернізації IRS за останнє півстоліття. IRS реорганізувалася за зразком інституцій приватного сектору, організованих навколо клієнтів із подібними потребами. Тепер IRS намагається якомога глибше зрозуміти проблеми американських платників податків і зробити все можливе, щоб вони могли виконати свої податкові зобов'язання відповідно до чинного законодавства.

Як наслідок проведених реформ, показники ефективності роботи податкових органів США є найвищими у світі. Так, у 2010 фінансовому році IRS збрала доходи в розмірі понад 2,3 трильйони доларів і обробила понад 230 мільйонів податкових декларацій. Натомість видатки IRS склали 53 центи на кожні 100 доларів США, зібраних у 2010 фінансовому році. Іншими словами, рентабельність IRS у 2010 р. склала 18 800 % [22]. Слід відзначити сталість даних показників. Так, у 2012 р. сума витрат на кожні 100 доларів зібраних податків склала 54 центи [140, с. 40-42].

На сьогодні у США, як державі з федеративною формою державного устрою, фіскальна система має три рівні:

1. Верхній рівень – центральний апарат (центральний комісаріат) IRS, що здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збором федеральних податків (див.: Додаток Ж). На цьому рівні IRS здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства і збором федеральних податків – прибуткового податку, податку на нерухомість, податку на дарування, а також деяких акцизів (збором акцизів також займається Бюро з алкогольних напоїв,

тютюнових виробів та вогнепальної зброї, а питаннями, що стосуються стягнення митних зборів, відає Митна служба).

2. Середній рівень – податкові служби штатів, так звані департаменти доходів, які збирають податки і збори, що вводяться законодавчими зборами штатів. Як правило, глава цієї служби призначається главою виконавчої влади штату – губернатором і перебуває в його підпорядкуванні. У трьох штатах глава податкової служби обирається на виборах всім населенням штату, а в декількох – департамент доходів управляється комісією, яка призначається губернатором. Податкові служби штатів складаються з підрозділів, які вирішують питання ідентифікації та реєстрації платників податків, податкових декларацій і грошових переказів, розрахунків сум податків, їх примусового стягнення, надання допомоги платникам; відповідні податки надходять до бюджетів штатів.

3. Нижній рівень – місцеві податкові органи, які здійснюють стягнення податків, введених місцевими органами влади [12, с. 175-176]. Ставки таких податків встановлюють податковий інспектор, голова ради шкіл і керівник муніципалітету [142, с. 37].

Представницькі органи штатів можуть вводити тільки ті податки, які не суперечать податковому законодавству США, а місцеві органи, – якщо вони не суперечать законодавству штату.

У даний час IRS відповідає за збір усіх федеральних податків, за винятком акцизних зборів за алкоголь, тютюнові вироби, вогнепальну зброю та вибухові речовини, збирає основну частину надходжень від прибуткового податку з громадян та податку на прибуток від корпорацій, контролює акцизи, майновий податок, податок на дарування й соціальне забезпечення. Водночас вона має повноваження з проведення оперативно-розшукових заходів щодо податкових правопорушників.

Загальне керівництво IRS здійснює глава служби – комісар з внутрішніх доходів – на підставі повноважень, делегованих йому міністром фінансів. Комісар призначається Указом Президента США за згодою Сенату. Він несе відповідальність за виконання законодавства про податки [147, с. 5].



Організаційна структура IRS включає центральний комісаріат у м. Вашингтоні (федеральний округ Колумбія), 7 крупних регіональних управлінь і 65 місцевих (окружних) податкових бюро, 10 центрів обслуговування (у трьох регіонах існує по 2 центри обслуговування) і 2 розрахункові центри, що охоплюють всю територію США і в яких працює понад 115 тисяч осіб. При регіональних управліннях діють центри по розгляду скарг Міністерства фінансів, які підпорядковані безпосередньо керівнику управління.

У комп'ютерних центрах акумулюється вся інформація про платників податків. Наприклад, у Мартинсбургському комп'ютерному центрі обробляється й зберігається вся інформація про податки, сплачені юридичними та фізичними особами (140 млн. декларацій фізичних осіб і 60 млн. юридичних осіб), 70-80% інформації надходить до центру електронною поштою (банки і страхові компанії передають інформацію про доходи платників податків у вигляді дивідендів і відсотків). У центрі діє 7 головних картотек (за окремими податками і зборами), інформація з яких за запитами податкових органів може бути за лічені секунди передана в будь-яку точку США. Доступ до податкової інформації мають 50 тис. осіб, але тільки до окремих її блоків, що дозволяє зберігати конфіденційність інформації, що зберігається (інформація зберігається 75 років).

Регіональні управління та місцеві бюро IRS здійснюють контроль за своєчасним надходженням податків, правильністю заповнення податкових декларацій, стягуванням заборгованості по податках, поверненням платнику податків переплачених сум, утриманням штрафу з платників податків. IRS відповідає за дотримання податкового законодавства платниками, випускає матеріали і посібника з застосування федерального податкового законодавства, контролює правильність застосування податкового кодексу, включаючи збір податків і проведення перевірок, і захист інтересів США в податкових спорах.

Податкові служби самостійні і не підпорядковані один одному, хоча і взаємодіють між собою. Оскільки часто податки одночасно стягуються в до федерального бюджету і бюджет штатів, то податкові служби цих рівнів повинні координувати свої дії та об'єднувати зусилля при роботі з платниками податків.

Наприклад, IRS надає податковим службам штатів інформацію, бере участь у програмах з надання допомоги платникам податків у виконанні ними своїх податкових зобов'язань, проводить навчання співробітників місцевих і штатних податкових служб, бере участь і в інших спільних програмах. На думку американських фахівців, федеральна податкова служба працює ефективніше, ніж податкові органи штатів. Це пояснюється тим, що більша частина податків на федеральному рівні утримується автоматично з зарплати.

Більшість штатів, округів і муніципалітетів користуються федеральною податковою системою як базою для розробки своїх податків. При цьому в кожному штаті є своя форма податкової декларації, яка, зазвичай, значно менше за обсягом, а ставки нижче, ніж федеральні.

Незважаючи на наявність надзвичайно незалежних податкових служб штатів, обумовлене їх суверенітетом, наданим Конституцією США, є ряд угод по співпраці податкових служб, як штатів і Федерації, так і різних штатів. Метою таких угод є в першу чергу спрощення оподаткування та послаблення адміністративного та податкового тягара для платників податків, особливо тих, які діють у багатьох штатах.

Структура податкового управління будується не за видами податків, а за функціональними ознаками, і складається з таких основних підрозділів:

*Служба обробки податкових декларацій* (30 тис. службовців по всій країні) – комп'ютерна обробка інформації, що міститься в деклараціях. Сумнівні декларації піддаються перевірці, вони зазвичай складають 1 % від загальної кількості декларацій, що надійшли.

*Служба перевірки податкових декларацій* (35 тис. службовців) займається перевіркою податкових декларацій, що надійшли зі Служби обробки податкових декларацій. Крім того, щороку проводяться перевірки податкових декларацій людей, котрі займаються певним видом діяльності, яку IRS вирішила перевірити в цьому році. Це можуть бути адвокати і лікарі, що займаються приватною практикою, письменники, журналісти тощо. Велика увага приділяється власникам дрібних підприємств, які здійснюють реалізацію продукції за готівку.

Програми для цих перевірок розробляють досвідчені фахівці, добре знайомі з практикою того виду діяльності, який вирішено перевіряти. У разі виявлення помилок і неточностей у податковій декларації службовці направляють платнику податків повідомлення, аби при особистій зустрічі зняти питання, що виникли, але якщо він не реагує на нього, то справу передають до служби стягнення податків.

*Служба стягнення податків* (15 тис. осіб) забезпечує стягнення несплачених або недоплачених податків. Вона розглядає податкові декларації, що надійшли зі Служби перевірки, і якщо виникають сумніви в лояльності платника податків, то може надіслати податкову декларацію до Служби кримінальних розслідувань.

*Служба кримінальних розслідувань* (5 тис. осіб) покликана забезпечувати виконання податкового законодавства. Вона веде розслідування виявлених порушень і з'ясовує, чи була допущена тільки помилка при заповненні декларації, чи є ознаки кримінального злочину.

*Відділ обслуговування платників податків* (5 тис. осіб) допомагає платникам податків орієнтуватися в податковому законодавстві, видає довідкові матеріали, випускає понад 100 безкоштовних інформаційних видань з фінансової тематики (їх можна замовити, зателефонувавши по лінії 1-800-TAX-FORM (829–3676), яка також є безкоштовною), організовує спеціальні освітні програми для фермерів і власників дрібних підприємств. Разом із волонтерами службовці відділу надають безоплатну допомогу в заповненні податкових декларацій людям з низькими доходами і людям похилого віку.

*Служба пенсійних програм і некомерційних організацій* (2 тис. осіб) займається організаціями, звільненими від податків, а також різноманітними програмами, наприклад, соціальне страхування, приватні пенсійні фонди, благодійні й релігійні організації тощо. Цим організаціям, аби отримати звільнення від податків, необхідно надіслати до IRS відповідну заяву.

*Міжнародний відділ* займається оподаткуванням багатонаціональних корпорацій, іноземних компаній у США, американських компаній за кордоном,

питаннями подвійного оподаткування.

*Відділ кадрів* – до його компетенції належить найм на роботу, підготовка і перепідготовка службовців IRS та інші питання.

Податкові служби штатів частіше організовані за функціональним принципом, а не за принципом збору окремих податків. Департамент доходів зазвичай має великі структурні одиниці щодо: ідентифікації і реєстрації платників податків; податкових декларацій та грошових переказів; розрахунків податків; пільг та примусового стягнення податків; утворення і допомоги платникам податків. У департаменті є й низка допоміжних служб: юридична, кадрова, засобів обслуговування та інформації. Якщо платник податків побажає оскаржити дії податкової служби, то він може зробити це в першу чергу в департаменті доходів, де зазвичай існує, принаймні, один рівень адміністративного вирішення спорів. Платник податків має право подальшого звернення до інших адміністративних органів та судової системи штату.

Центральний комісаріат IRS (див. Додаток 9 дисертації) відповідає за вироблення й реалізацію податкових програм у межах чинної національної податкової політики, а також керує регіональними управліннями. Безпосередню відповідальність за збір бюджетних податкових надходжень несе персонал місцевих податкових округів, який контролює обсяг відрахувань, що здійснюються платниками податків, виявляє факти порушень податкового законодавства і веде всю поточну роботу з населенням. У підпорядкуванні центрального податкового комісаріату перебувають 10 спеціалізованих сервісних центрів обробки податкових даних, котрі отримують всю звітну документацію, що надходить від регіональних округів, перевіряють її достовірність і зберігають величезні комп'ютерні бази даних податкових надходжень за всіма зареєстрованими платниками податків по країні.

У структурі центрального комісаріату IRS виокремлено чотири відділи за принципом *виокремлення сегментів платників податків*. Сферами їх діяльності є: 1) заробітна плата і доходи від інвестицій (Wage&Invest-merit); 2) дрібний бізнес і самозайняті (Small Business / Self Employed); 3) крупний і середній бізнес

(Large and Mid-Size Business); 4) некомерційні організації та державні установи (Tax Exempt and Government Entities).

Цільовою групою відділу заробітної плати і доходів від інвестицій є фізичні особи та роботодавці. Вочевидь, виокремлення таких платників податків в особливу групу зумовлено їх характерними (для податкової системи США) особливостями: значна частина податків з доходів фізичних осіб утримується у джерела їх отримання, більше половини таких платників самостійно заповнюють податкові декларації, чимало з них щорічно заявляють про отримання вирахувань. Відділ дрібного бізнесу й самозайнятих працює, відповідно, із зазначеними групами платників, об'єднання яких в одну категорію також виправдане подібністю їх основних характеристик і, як наслідок, можливістю застосовувати до них єдині методи податкового адміністрування.

У свою чергу, робота з платниками податків, які належать до суб'єктів крупного й середнього бізнесу, вимагає інших підходів і доволі часто більш високої кваліфікації працівників. У США до таких суб'єктів належать компанії з балансовою вартістю активів понад 10 млн. дол. У складі відділу крупного й середнього бізнесу виокремлено п'ять галузевих підрозділів і одне, яке займається високодоходними платниками податків – фізичними особами: 1) зв'язок, технології та ЗМІ; 2) фінансові послуги; 3) важка промисловість і транспорт; 4) природні ресурси і будівництво; 5) роздрібна торгівля, продукти харчування, фармацевтика й охорона здоров'я; 6) фізичні особи з високими доходами.

Нарешті, відділ некомерційних організацій та державних підприємств і установ має справу з особливими групами платників, оподаткування й бухгалтерський облік яких істотно відрізняється від правил, прийнятих для «звичайних» платників – юридичних осіб. Даний відділ працює в основному з тими некомерційними організаціями, які за податковим законодавством США отримують звільнення від сплати значної кількості податків (наприклад, релігійні організації, університети, пенсійні фонди тощо). Згідно з основними характеристиками цих платників податків у складі відділу виокремлено три

підрозділи: перший займається податками, що утримуються з працівників (податки із заробітної плати, дивідендів, податки з доходів від продажу цінних паперів, облік пенсійних планів для цілей оподаткування тощо); другий – організаціями, звільненими від оподаткування; третій – державними підприємствами й установами.

Загалом діяльність IRS спрямована на забезпечення отримання державною скарбницею податкових надходжень в належному обсязі при мінімальних витратах. Для цього перед нею поставлено три основні завдання: сприяти добровільному дотриманню податкових законів; намагатися максимально задовольняти інтереси платників податків і зменшувати адміністративне навантаження на них; забезпечувати більш ефективну роботу податкової служби за рахунок вдосконалення податкової системи та підвищення кваліфікації персоналу, тобто забезпечення ефективності роботи служби за рахунок якості її виконання і високого рівня кваліфікації службовців [44, с. 190]. Починаючи з 80-х років XX ст. IRS перейшла від фіскально-каральних принципів на засади сервісної служби. Відповідно, до її завдань на сьогодні також належить: збільшення надходжень від добровільної сплати податків; полегшення процедури сплати податків для платників податків; підвищення якості та ефективності роботи служби та більш повне задоволення запитів клієнтів.

Найважливішою функцією IRS є здійснення податкового аудиту. Рішення про початок такого процесу стосовно конкретної юридичної чи фізичної особи приймаються за допомогою низки спеціальних методів вибіркового контролю. До їх числа належать такі:

- *Комп'ютерне рейтингове сканування.* Більшість документів щодо податкових виплат, які надходять до IRS, перевіряється за допомогою спеціальної комп'ютерної програми «DIF» (Discriminant Function System– «система дискримінантних функцій»), яка проводить кількісний контроль параметрів усіх податкових декларацій фізичних осіб та окремих корпорацій. Залежно від величини обрахованих сумарних відхилень від середніх статистичних показників за аналогічними групами платників податків програма присвоює переглянутим

документам контрольні бали. Виявлена величина такого балу вище встановленого критичного значення дозволяє виокремити найбільш підозрілі податкові декларації із загального списку, для подальшого детального розгляду податковими контролерами.

- *Щорічний повний податковий аудит крупних корпорацій.* У рамках програми «СЕР» (Coordinated Examination Program – «програма координованої перевірки») IRS складає й періодично оновлює списки крупних корпорацій, податковий аудит яких проводиться щорічно.

- *Виявлення фактичного неспівпадіння* даних звітних документів. Низка звітних форм податкових декларацій спеціально передбачають забезпечення можливості проведення перехресних перевірок одних і тих же контрольних параметрів з різних джерел. Підставою для проведення податкового аудиту може стати, наприклад, явне неспівпадіння декларованих індивідуальних доходів з даними роботодавців по виплаченій заробітній платі чи комерційних банків про величину діючих облікових ставок.

- *Взаємопов'язані фінансові операції.* Податковому аудиту піддаються всі ділові партнери, які здійснюють будь-які пов'язані між собою види перевідних фінансових операцій – переводи грошових коштів, банківських документів, цінних паперів, або стосовно одного з них раніше були виявлені підстави для податкової перевірки.

- *Місцеві програми вибіркового контролю.* Службовці місцевих відділень IRS можуть проводити власні вибіркові перевірки за своїми планами контролю за фінансами конкретних осіб, підприємств або сегментів місцевого ринку, стосовно яких вже мали місце прецеденти доведеного ухилення від сплати податків.

У разі незгоди платника податків з результатами податкового аудиту він сповіщається про те, що він має право у місячний строк направити апеляцію до IRS.

На сьогодні IRS суміщає функції податкової служби і податкової поліції. У її рамках діє Управління податкових розслідувань, особливу роль відіграють оперативні підрозділи, функціональні та інформаційно-аналітичні служби,

криміналістичні лабораторії. IRS – єдиний орган, який забезпечує примусове виконання податкових законів. Працівники даної служби називаються податковими агентами і наділені широкими повноваженнями, співпрацюють з місцевими прокурорськими органами, іноді взаємодіють з Федеральним бюро розслідувань.

Внутрішню структуру Служби кримінальних розслідувань IRS утворюють кілька ланок: Головне управління, розташоване в м Вашингтон, очолюється керівником (Chief), який відповідає за політику і програми на національному рівні; регіональні управління в шести регіонах США очолюються директорами (Director), які здійснюють координаційні та наглядові функції при проведенні податкових розслідувань на своїй території; центри виявлення шахрайства (в США їх десять) очолюються постійним керівником-агентом (Resident Agent in Charge) [218, с. 56].

30 листопада 2016 р. федеральний суд Північного округу Каліфорнії постановив, що IRS може запитувати дані про трансакції, вчинені в біткоінах громадянами США, і рахунки в криптовалюти. Рішення суду стосується сервісу Coinbase, це заснована в 2012 р. біткоін-біржа і біткоін-гаманець, що надає можливість займатися торгівлею за допомогою криптовалюти. IRS і Міністерство юстиції США вимагали від Coinbase дані про трансакції, вчинені в біткоінах у період з 2013 по 2015 роки, підозрюючи, що за її допомогою деякі особи могли ухилятися від сплати податків. При цьому у американських властей не було жодних доказів щодо вчинення через Coinbase ухилень від сплати податків чи порушень з боку сервісу [150].

Велике значення в процесі модернізації IRS традиційно надається вирішенню проблеми правильного вибору внутрішніх «виробничих показників». У даний час показники якості роботи в IRS орієнтовані не тільки на оцінку виконання внутрішніх процедур, але й на відображення настроїв платників податків і ступеню їх задоволеності роботою податкового відомства. Нові показники тепер пов'язані із зовнішніми оцінками, відповідністю головним цілям IRS і враховують:



- загальний рівень «податкослухняності» даної категорії платників податків;
- задоволеність клієнтів податкової служби – платників податків – рівнем їх обслуговування;
- задоволеність співробітників податкової служби своєю роботою;
- інтенсивність зусиль, що вживаються співробітниками податкового відомства в напрямку вдосконалення внутрішніх технологічних процедур.

Одним із пріоритетних напрямків модернізації IRS стало переоснащення цієї служби обчислювальною технікою. Відомо, що комп'ютерні системи є істотним чинником, який організовує технологічні операції всередині відомства і значною мірою відображає його сформовану організаційну структуру. Переосмислення технологічних процедур і перебудова організаційної структури відомства створили основу для ефективного переходу IRS на нову техніку і зробили її однією з найбільш «технологічних» податкових служб у світі.

*Митна служба* в США налічує більш ніж 200-річну історію і за цей час накопичила чималий досвід діяльності, зокрема у сфері протидії порушенням митного законодавства. Офіційно відлік свого існування митна служба США веде з 31 липня 1789 р., коли п'ятим за рахунком законодавчим актом Конгресу США були засновані митні округи. 3 березня 1927 р. Митне бюро було засновано як підрозділ Міністерства фінансів США (Department of Treasury), і наказом по Міністерству фінансів № 165-23 від 4 квітня 1973 р. цей підрозділ з 1 серпня 1973 р. було перейменовано в Митну службу США (US Customs Service).

Основним завданням Митної служби США була митний захист кордонів США і забезпечення дотримання законів при ввезенні товарів до Сполучених Штатів і вивезенні їх з країни. Разом із тим, митні органи були наділені повноваженнями забезпечувати дотримання не тільки митних законів і контролювати стягування мит, до зону їх відповідальності входив також контроль за виконанням всіх федеральних законів на лінії кордону США. Починаючи з 1997 р. у структурі Митної служби США функціонує Центр по боротьбі з кіберзлочинністю [94].

1 березня 2003 р. Митна служба США була реорганізована і включена до складу багатопрофільної Митно-прикордонної служби (U.S. Customs and Border Protection – СВР). На сьогодні Митно-прикордонна служба США – це орган правозастосування федерального законодавства Міністерства національної безпеки США, на який покладена відповідальність за питання, що пов'язані з регулюванням та спрощенням міжнародної торгівлі, збором митних платежів та врегулюванням сотень положень США, включаючи тих, що стосуються виконання законів торгівлі, наркотичних речовин та імміграції.

СВР має у своєму штаті більше 56000 працівників, у т.ч. не тільки митників, але й спеціалістів у сфері землеробства, агентів прикордонного патрулювання, пілотів, торговельних спеціалістів, обслуговуючий персонал, кінологів та ін.

СВР наділена повноваженнями слідкувати за дотриманням митного законодавства США, яке включає в себе передусім Закон про тарифи 1930 р. (Tariff Act of 1930), з наступними змінами і доповненнями [231]. У зв'язку з цим безпосередніми обов'язками СВР є: 1) встановлення і збір мита, стягнення податків, зборів і штрафних санкцій, встановлених на товари, що ввозяться; 2) оформлення документації на осіб, товари, вантажі та поштові відправлення, що ввозяться в США і вивозяться з країни; 3) контроль навігаційних законів; 4) розшук і затримання осіб, які порушили митні закони і закони, що мають відношення до митниці (наприклад, закони про авторські права, патенти і торгові знаки, торгові квоти, вимоги до маркування товарів).

Крім того, важливим напрямом діяльності СВР є виконання законів про наркотичні засоби. Необхідно відзначити, що повноваження СВР щодо боротьби з незаконним обігом наркотиків у США визначені згідно з митним законодавством і законодавством про наркотики. Зокрема, митне законодавство передбачає, що всі наркотичні речовини, які провозяться через кордон США контрабандою, розглядаються як «товар», і, відповідно, на них поширюються ті ж самі закони про ввезення і про декларування, котрі є чинними для звичайних товарів.

Ще одним самостійним напрямком діяльності СВР є виконання законів про контроль над експортом. Адже сфера повноважень даної служби не обмежується тільки охороною кордонів при ввезенні товарів, – вона поширюється й на випадки їх вивезення за межі держави. Наприклад, на СВР покладено контроль за дотриманням федеральних законів про вивезення товарів, і передусім, за Законом про контроль над експортом зброї (Arms Export Control Act), за допомогою якого регулюються питання про вивезення не тільки зброї, але й різноманітних матеріалів і технологій, які можуть використовуватися у військових цілях. Другим, не менш важливим законом, за дотриманням якого стежить СВР, є Закон 1979 р. «Про управління експортом» (Export Administration Act of 1979). Даний закон покликаний контролювати вивезення зі Сполучених Штатів певних товарів і сучасних технологій.

Приблизно 2.500 працівників органу податків та зборів СВР збирають понад \$30 млрд. доларів щорічно у вигляді ввізних зборів та мита через контролювання законів про торгівлю та тарифи. Ці збори забезпечують другий за розмірами прибуток до бюджету США.

У випадках виявлення співробітниками СВР порушень митного законодавства, вони ж здійснюють розслідування за цим фактом. Якщо ж ними виявляються інші правопорушення (не митні), то в цьому випадку подальше розслідування, як правило, здійснюється спільно з іншим слідчо-розшуковим органом. Наприклад, якщо на кордоні виявлено правопорушення, пов'язане з наркотиками, розслідування проводиться СВР та Адміністрацією з контролю за застосуванням законів про наркотики (Drug Enforcement Administration), що є федеральним слідчим відомством у складі Міністерства юстиції США (US Department of Justice) [18].

### Канада

Органом податкового адміністрування в Канаді є Канадське агентство доходів (Canada Revenue Agency – CRA), створене в 1999 р. Спочатку функції податкового і митного адміністрування були об'єднані в одну структуру, яка носила назву Канадського агентства доходів і митних зборів. Однак після

утворення в 2003 р Канадської митної служби (CanadaBorderServicesAgency) функції адміністрування митних платежів перейшли до неї. А з 2005 р. основний податковий орган Канади був перейменований у відповідності зі зміною організаційної структури.

Така зміна в системі органів виконавчої влади здійснена (до речі, як і в США) з метою надання оподаткуванню характеру послуг, що надаються платникам податків податковими органами.

CRA підпорядковане Міністерству фінансів, а міністр фінансів зобов'язаний щорічно звітувати перед Парламентом про діяльність агентства. Крім цього, додатковою керуючою і контролюючою ланкою є Рада керуючих. До складу Ради входять 15 членів, які призначаються генерал-губернатором Канади (Governor in Council), причому 11 з них представляють провінції та території (суб'єктів федерації).

До функцій ради належить регулярний моніторинг і контроль управління Канадським агентством доходів, включаючи розробку плану стратегічного розвитку, а також регулювання організаційної діяльності Агентства щодо матеріально-технічного забезпечення, кадрової політики, майнових питань. Однак рада керуючих не займається основною діяльністю CRA: так, у ради немає повноважень з організації виконання обов'язків щодо сплати податків і зборів, надання роз'яснень стосовно податкового законодавства; члени ради не отримують доступу до конфіденційної інформації про платників податків.

Оперативне управління CRA покладено на керівника агентства, який відповідальний за організацію податкового процесу, результати податкового адміністрування, ефективність діяльності агентства в цілому. Керівник підзвітний раді керуючих. Крім цього, до обов'язків керівника агентства входить інформування та консультування міністра фінансів з питань податкового адміністрування.

При виокремленні єдиного податкового підрозділу в рамках національного Міністерства фінансів функції податкового адміністрування реалізує саме цей підрозділ, а всі адміністративно-управлінські функції (кадрова політика,

матеріально-технічне та інформаційне забезпечення, фінанси і т.п.) зосереджені на рівні Міністерства фінансів. Подібним же чином організована робота податкових органів в Австрії, Франції, Швейцарії (на рівні федерального уряду) та ін.

Управління податковим процесом у CRA здійснюється в рамках функціональних підрозділів, що включають такі відділи: апеляцій; оцінки і послуг з надання пільг; програм щодо звірки розрахунків і вирішення спорів; перевірок юридичних осіб; управління ризиками; роботи з платниками податків та управління заборгованістю; аналізу законодавства. Крім цього, до структури CRA входять відділи, які обслуговують його операційну діяльність: фінанси, кадри, інформаційні технології тощо.

При CRA створено і працює слідче управління, яке займається розслідуванням податкових правопорушень, збором доказів, свідків, формуванням справи для подання до суду. При CRA також створена криміналістична лабораторія, яка досліджує і готує висновки і виступає в суді в якості експертів з незаконного виробництва продукції в Канаді, яке вийшло з-під оподаткування; з легального виробництва та експорту в США без сплати акцизу в Канаді; з незаконного ввезення продукції з США, Таїланду та інших країн. Створено спеціальну судову систему та орган з питань податкових правопорушень і соціальних гарантій громадянам — Податковий суд.

До завдань CRA входить контроль за дотриманням податкового законодавства (більш 180 законів). При цьому співробітники агентства, загальна чисельність яких становить 45 тис. осіб, наділені правом тлумачення законодавчих актів про податки.

У Канаді широко розвинена мережа надання консультаційних послуг платникам податків, створено сприятливі умови в приймальних пунктах платників податків, існує єдина телефонна мережа консультаційних послуг в цілому по країні з єдиним телефонним номером. На роботу із засобами масової інформації виділяється достатньо коштів з бюджету, оскільки позитивний ефект виправдовує витрати. Проводяться регулярні соціологічні дослідження і

вивчається якість послуг, які надають державні структури, щодо доступності, зрозумілості, доброзичливості.

Федеральні податки стягуються повсюдно агентством через його відділення, розташовані на всій території країни. Лише в провінції Квебек федеральні податки збираються провінційним Міністерством доходів.

На переважній частині території Канади CCRA також стягує провінційні податки, зокрема податок на прибуток, за символічну плату на основі спеціальних угод, укладених між центром і територіями. Зібрані таким чином податки перераховуються агентством провінціям протягом року з періодичністю 2 виплати на місяць, Виняток становлять провінції Альберта, Квебек і Онтаріо, які не підписали подібних угод. Наприклад, обчислення та сплата податків у провінції Онтаріо контролюються відділом податкової політики провінційного Міністерства фінансів.

У Канаді, так само, як і в США, існують три види податкових перевірок: 1) заочна – проводиться шляхом направлення документів поштою; 2) камеральна – проводиться за місцем знаходження податкового органу; 3) виїзна – проводиться за місцем знаходження платника податків. Перевірка крупних компаній і корпорацій, їх філій, залежних компаній проводиться одночасно на всій території Канади і координується з центру.

Хід сплати податків контролюється 43 територіальними підрозділами агентства, в штаті яких налічується близько 9000 чоловік, які забезпечують в першу чергу своєчасність і повноту сплати федеральних податків. Щорічно вдається перевірити не більше 2% платників податків. Тому контрольна діяльність податкових органів спрямована на перевірку тих з них, у кого великий ризик несплати податків. До арсеналу податкових інспекторів Канади входять методи контролю, аналогічні тим, що застосовуються в США. Це, передусім, метод «відмітного параметра» [142, с. 55].

Відбір здійснюється комп'ютером за допомогою централізованої обробки даних, які прямо чи побічно характеризують фінансовий стан конкретного платника, на основі їх зіставлення з усередненими показниками. До уваги

беруться близько 150 параметрів по фізичних особах і 30 – по корпораціях. Наприклад, про приналежність платника податків – фізичної особи до групи ризику може свідчити розбіжність доходів цієї особи і доходів осіб, які проживають з нею по сусідству. Чим більше параметрів платника податку не збігаються, тим вище ймовірність того, що цей платник податків не виконав належним чином податкове зобов'язання. За цими підставами всі платники податків поділяються на чотири рівні ризику: від низького до високого. Дані про платників податків з високим ступенем ризику передаються до територіальних підрозділів для проведення перевірок.

Відповідно до законодавства перевірки можуть здійснюватися як безпосередньо за місцем перебування платника податків, так і в територіальних підрозділах податкового відомства.

Перевірки за місцем знаходження платників податків проводяться інспекторами (аудиторами), про що особи, які перевіряються, попереджаються за 5 днів до початку перевірки. Термін перевірок законодавчо не обмежений, однак згідно з відомчими нормативами він не повинен перевищувати 50 годин при перевірці сплати ПДВ дрібними і середніми підприємцями і 100 годин – при перевірці сплати прибуткового податку. У разі безперспективності перевірки вона може бути припинена після закінчення 2 днів з моменту початку. При цьому перевіркою може бути охоплений період, що не перевищує 4 роки.

У ході перевірок аудитори інформують платника податків про виявлені порушення. Відповідно до законодавства, платники податків зобов'язані давати відповідні пояснення й усувати наявні недоліки. За результатами перевірок складається повідомлення із зазначенням недоплачених податків, яке вручається платнику податків. У разі незгоди з вимогами, що містяться в повідомленні, платник податків може звернутися зі скаргою до відділу розгляду апеляцій, який є структурним підрозділом агентства. Таке право зберігається за платником податку протягом 90 днів з дня одержання повідомлення. Платник податків не має права звертатися до Податкового суду Канади до розгляду скарги в адміністративному порядку.

Податковий суд Канади створений у 1983 р. і покликаний здійснювати незалежний перегляд рішень Агентства митниць і зборів Канади. Податковий суд Канади має регіональні відділення, розташовані в містах Торонто, Ванкувер і Монреаль. Прийом апеляцій від платників податків здійснюється також представництвами Податкового суду Канади, наявними більш ніж у 80 населених пунктах країни.

Основним завданням Податкового суду Канади є вирішення спорів між особою або корпорацією, з одного боку, і урядом Канади, з іншого, з питань, віднесених до його відання. До складу Податкового суду Канади входять голова суду, заступник голови суду і судді, які відправляють правосуддя. Загальний склад суду – 20 осіб.

Податковий суд Канади є лише судом першої інстанції. Тому апеляції на його рішення подаються до Федерального апеляційного суду відповідно до п. 27 Закону Канади «Про Федеральний суд». Спрощене провадження за загальним правилом допускається в разі, якщо платник податків обрав неформальну процедуру при подачі повідомлення про апеляцію за умови, що сукупність всіх оспорюваних сум не перевищує 12 тис. доларів.

За канадським законодавством порушення податкового законодавства набувають кримінального характеру в разі, якщо вони пов'язані з обманом податкового відомства за допомогою навмисного спотворення відомостей, необхідних для оподаткування, тобто в разі податкового шахрайства. Податкове шахрайство визначається як свідоме дія або намір вчинити дії з метою обману податкових органів, що дозволяють скоротити розмір належних до сплати податків або отримати незаконне відшкодування податків з бюджету.

Податкові правопорушення, що містять ознаки злочинів, розглядаються співробітниками Управління розслідувань, що є структурним підрозділом Канадського агентства доходів. Однак компетенція слідчих агентства не поширюється на податкові злочини, за які передбачено покарання, що перевищує 2 роки позбавлення волі. Їх розслідування віднесено до компетенції Королівської кінної поліції Канади, тобто кримінальної поліції.



Головна особливість оподаткування в Канаді полягає в тому, що держава залишає за собою право вимагати сплати податків з будь-яких доходів, у тому числі незаконних, наприклад отриманих від торгівлі наркотиками. Тому в ході розслідування крім факту злочинної діяльності у всіх випадках встановлюється розмір доходу, отриманого в результаті її здійснення.

Певні особливості має боротьба з ухиленням від сплати податків на рівні провінцій. Наприклад, у провінції Квебек, починаючи з 1996 р., вона здійснюється спеціальним підрозділом Міністерства з доходів (MinistereduRevenu) – Відділом по боротьбі з несплатою податків (BLEF). В якості основних цілей протидії ухиленню від оподаткування визначено дотримання податкової справедливості, повернення виведених з-під оподаткування доходів, стимулювання самодекларування [99].

Основним органом, що забезпечує безпеку в сфері митної справи в Канаді, є Агентство прикордонних служб Канади – CBSA. Це Агентство було створене в 2003 р. після численних перетворень інших органів, шляхом реорганізації Агентства митниці та збору доходів. На створення цієї служби було отримано схвалення королеви Великої Британії та випущено відповідний урядовий декрет (order-in-council). Декрет законодавчо закріпив злиття канадської митниці з низкою підрозділів з канадського Департаменту громадянства й імміграції та Агентства з нагляду за харчовими продуктами.

Агентство прикордонних служб Канади – це федеральний правоохоронний орган, який забезпечує безпеку і процвітання федеративної держави шляхом організації та проведення ефективного контролю по всій лінії кордону Канади. Основні завдання прикордонної служби Канади: охорона кордонів; міграційний контроль; митний контроль; захист інтересів національних товаровиробників.

CBSA здійснює митний контроль приблизно через 1200 підрозділів по всій Канаді та в 39 підрозділах за її межами. У CBSA зайнято приблизно 13 000 працівників, які несуть службу в трьох головних морських портах (Галіфакс, Монреаль і Ванкувер) і більш як у 100 сухопутних контрольно-пропускних пунктах та в 13 міжнародних аеропортах [62, с. 120].

Здійснюючи митний контроль, CBSA у своїй повсякденній роботі застосовує більш як 90 актів митного законодавства, у т.ч. міжнародні угоди: Закон про митні збори та митний тариф; Закон про акцизні збори; податкове законодавство; Закон про обіг наркотичних засобів і психотропних речовин; Закон про продовольчу безпеку; Закон про боротьбу з легалізацією злочинних доходів і фінансуванням терористичної діяльності; Закон про спеціальні заходи стосовно імпорту товарів та ін. Тарифне регулювання зовнішньої торгівлі здійснюється згідно із законом про митницю (The Customs Act). Ставки митного тарифу визначаються виходячи з режиму торгівлі, який Канада надає країні походження товару.

Провівши дослідження особливостей правового статусу фіскальних органів США і Канади, можемо відзначити, що:

1. У державному апараті США і Канади фіскальні органи представлені у вигляді системи служб чи агентств у рамках кількох міністерств (так звані «*multipler directorates*»). Так, у США адмініструванням податків займається Служба внутрішніх доходів як підрозділ Міністерства фінансів, а справляння митних зборів і митний контроль здійснює Митно-прикордонна служба як підрозділ Міністерства національної безпеки. Натомість у Канаді органом податкового адміністрування є Канадське агентство доходів, підпорядковане Міністерству фінансів, а справляння митних зборів і митний контроль здійснює Агентство прикордонних служб. Принагідно слід відзначити, що аналогічну форму організації фіскальних органів сприйняли також Аргентина, Велика Британія, Мексика, Фінляндія та деякі інші держави.

2. Для США і Канади характерним є, з одного боку, покладення на податкові органи тільки тих функцій, котрі безпосередньо пов'язані з оподаткуванням, а з іншого – «розчинення» митної функції серед багатьох інших функцій, що виходять далеко за межі митної справи (забезпечення національної безпеки, недоторканності державного кордону, контроль за експортом тощо). В організаційно-правовому плані це призводить до того, що податкові органи зберігають свою інституційно-функціональну самобутність, тоді як митні – її

втрачають. У підсумку фіскальна функція держави виявляється не тільки «розщепленою», але й частково (в частині митної функції) знівельованою.

3. Порівняно недавно (на початку 2000-х років) у США відбулося реформування організаційної структури податкових органів за принципом виокремлення сегментів платників податків. Таким чином, у структурі податкових служб цих країн виокремилися підрозділи, що виконують стандартний набір оперативних функцій стосовно окремих сегментів платників податків (наприклад, фізичні особи, дрібний бізнес, найбільш крупні платники податків тощо). Очевидно, що розподіл функцій податкового адміністрування стосовно окремих сегментів платників податків дозволяє враховувати їх специфіку, виробляти диференційовані (і водночас стандартизовані) процедури обліку, реєстрації платників податків, проведення податкових перевірок і т.д. До речі, в аналогічний спосіб (і в той самий час) здійснено реформу податкових органів в Австралії та Великій Британії.

4. У Канаді адміністрування податків продовжує здійснюватися за функціональним принципом. При цьому серед функцій податкового адміністрування вирізняються так звані нормативні функції, які зазвичай існують на загальнонаціональному рівні, й оперативні функції, до яких належать функції, безпосередньо пов'язані з податковим процесом. Нормативні функції полягають в інтерпретації та визначенні порядку застосування податкового законодавства й підзаконних нормативних актів. Вони здійснюються в рамках діяльності, пов'язаної із застосуванням у податковій сфері та забезпечують виконання оперативних функцій, шляхом розробки й запровадження необхідних методів і адміністративних процедур, які мають гарантувати максимізацію податкових надходжень при мінімальних витратах. Оперативні функції пов'язані безпосередньо зі справлянням податків. Вони сприяють встановленню тісної взаємодії між податковими органами і платниками податків, від них залежить добровільне виконання платниками своїх обов'язків щодо сплати податків. Дані функції включають у себе облік і реєстрацію платників податків, поточний податковий контроль і податкові перевірки. У межах даного підходу робота

податкових служб стає більш стандартизованою, зростає ефективність контрольних заходів. Принагідно відзначимо, що за функціональним принципом будується діяльність податкових органів не тільки Канади, але й багатьох інших держав світу (Болгарії, Індії, Нідерландів, Туреччини, Угорщини та ін.).

5. Попередженням, викриттям і розслідуванням податкових правопорушень і злочинів у США та Канаді займаються спеціалізовані правоохоронні підрозділи (податкова поліція) у складі податкових органів. У США – це Слідче управління при Службі внутрішніх доходів, у Канаді – Управління розслідувань при Канадському агентстві доходів. При цьому вони в оперативному плані взаємодіють із загальною кримінальною поліцією.

## **Висновки до Розділу 2**

1. У державному апараті сучасних держав фіскальні органи як органи виконавчої влади спеціальної компетенції можуть функціонувати у вигляді: а) єдиного напівавтономного органу (unifiedsemi-autonomousbody); б) єдиного напівавтономного органу, підзвітного перед радою управляючих (спостережною радою) (unifiedsemi-autonomousbodywithboard); в) єдиного фіскального підрозділу (служби) в межах національного міністерства фінансів (singledirectorate); г) системи служб або агентств у межах одного чи кількох міністерств (multipledirectorates). У переважній більшості сучасних держав статус і порядок діяльності фіскальних органів визначається окремим законодавчим актом (кодексом та/або законом) і деталізується низкою підзаконних актів.

2. Фіскальні органи сучасних держав, як правило, є багатофункціональними органами виконавчої влади; крім прерогативної – фіскальної – вони виконують низку інших функцій. За змістом і формою здійснення їх можна класифікувати на вісім видів: 1) нормативно-регулююча; 2) контрольна-наглядова; 3) юрисдикційна; 4) правоохоронна; 5) реєстраційно-дозвільна; 6) інформаційно-консультаційна; 7) представницька; 8) облікова.

3. Для держав-членів СНД характерним є покладення на фіскальні органи багатьох функцій, що виходять далеко за межі оподаткування чи митної справи, зокрема: здійснення оперативно-розшукової діяльності, дізнання і досудового

слідства; ліцензування окремих видів підприємницької діяльності; валютний контроль; контроль за виробництвом та обігом окремих видів підакцизних товарів; управління і контроль у сфері ігрового бізнесу тощо. Натомість у розвинених державах західної (плюралістичної) демократії розпорошеність функцій притаманна тільки митним органам, тоді як податкові органи зосереджені на виконанні функцій, жорстко пов'язаних з оподаткуванням.

4. На сьогодні у переважній більшості держав світу фіскальна функція розподілена між податковою і митною службами. Виняток складають хіба що деякі пострадянські держави (Вірменія, Казахстан, Латвія, Україна) та Близького Сходу (), де ця функція консолідована в особі відповідних комітетів державних доходів. Серед держав, де фіскальна функція є розщепленою, оподаткуванням займаються відповідні міністерства, комітети, дирекції, інспекції або служби, натомість митну політику здійснюють державні митні комітети або митні служби. При цьому система фіскальних органів завжди є жорстко централізованою; навіть за федеративної форми державного устрою ця система, як правило, є єдиною, загальнонаціональною.

5. Для фіскальних органів переважної більшості розвинених держав світу починаючи з кінця ХХ ст. характерним є поступовий відхід від суто фіскальних методів роботи до встановлення клієнтських відносин із платниками податків, який спрямований на підвищення рівня добровільності сплати податків. Протягом кількох століть організаційна структура податкових органів будувалася за видами податків, що справлялися. Однак протягом ХХ ст. відбувався поступовий перехід адміністрування податків за функціональним принципом, що позначилося на побудові податкових органів як у центрі, так і на місцях. Новелою ХХІ ст. стало реформування організаційної структури податкових органів провідних держав світу (зокрема, Франції та США) за принципом виокремлення сегментів платників податків.

6. Попередженням, викриттям і розслідуванням податкових правопорушень і злочинів у переважній більшості держав світу займаються спеціалізовані правоохоронні підрозділи (податкова поліція). Зазначені підрозділи функціонують або у складі самих податкових органів, або є самостійними структурними підрозділами Міністерства економіки і фінансів, але

за своїм статусом входять до складу збройних сил країни. При цьому в оперативному плані вони тісно взаємодіють із загальною кримінальною поліцією, а за необхідності – й з органами державної безпеки.

7. Результати дослідження, викладені у Розділі 2, відображено у наступних публікаціях автора: [180, с. 413-416], [181, с. 725-730], [182, с. 150-155]; [183, с. 65-68], [185, с. 191-194].

## ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, що полягає у з'ясуванні юридичної природи фіскальних органів та основних закономірностей їх розвитку в межах державного апарату. Головні науково-теоретичні, методологічні та практичні результати дослідження викладені у наступних висновках:

1. Орган, що здійснює фіскальну функцію держави (фіскальний орган у широкому сенсі слова) – це структурно і функціонально відособлена 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. Із точки зору джерельної бази свого існування держави можуть бути класифіковані на чотири групи: а) загарбницькі (флібустьєрські) – ті, що існували за рахунок загарбницьких війн і розбійницьких набігів на чужі території; б) доменально-податні – ті, що існували за рахунок прибутків від домену і стягнення податей з простого люду; в) фіскальні – держави, що існували за рахунок податків та інших фіскальних платежів з фізичних та юридичних осіб; г) фіскально-кредитні – сучасні держави, що існують за рахунок фіскальних платежів та зовнішніх і внутрішніх кредитів.

3. Разом зі зміною джерельної бази існування держави відбувалась еволюція фіскальних органів, яка пройшла такі етапи: а) етап фіскального монізму (від Стародавнього світу до початку Середніх віків) – етап, коли фіскальні органи інституційно не виокремлені, а фіскальна функція здійснюється багатьма органами держави, поряд з іншими функціями; б) етап фіскального дуалізму (епоха Середньовіччя) – початок інституційного оформлення фіскальних органів як органів спеціальної компетенції; в) етап фіскального професіоналізму (Новий час) – етап завершення інституційного виокремлення фіскальних органів; г) етап фіскального глобалізму (Новітній час) – етап

інтернаціоналізації, соціалізації та комп'ютеризації фіскальних органів.

4. На сьогодні система органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, за предметною підвідомчістю 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.

5. З метою поліпшення категоріального апарату фіскальними доцільно називати тільки ті виконавчі 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 до фіскальних можуть належати органи казначейства, державні позабюджетні фонди, незалежні органи фінансового контролю тощо.

6. 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: а) їх прерогативною функцією є фіскальна, тобто акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів; б) їхня компетенція співзвучна функціям управління державними фінансами – фінансове планування, фінансове регулювання і фінансовий контроль.

7. Фіскальні органи як суб'єкти права мають певні ознаки: а) зовнішня уособленість (фіскальні органи функціонують як структурні підрозділи державної фіскальної служби, виконуючи специфічні завдання, що покладаються на неї



чинним законодавством); б) персоніфікація – виступають у відносинах ззовні як єдина особа – персону (персоніфікація фіскальних органів проявляється у тому, що посадові та службові особи цих органів виступають як суб'єкти правовідносин не від свого імені, а від імені держави); в) здатність виробляти та здійснювати персоніфіковану волю (відповідно до чинного законодавства фіскальні органи у межах своєї компетенції реалізують єдину державну фіскальну політику, здійснюють контроль за додержанням податкового і митного законодавства, забезпечують законність і правопорядок у сфері податкових і митних правовідносин, а також виконують оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції). Фіскальні органи поєднують в собі загальний правовий статус державних органів виконавчої влади і спеціальний правовий статус власне органів, що здійснюють фіскальну функцію держави.

8. Елементи правового статусу фіскальних органів розподіляються у чотири блоки: 1) цільовий – мета, завдання, функції і принципи діяльності; 2) структурно-організаційний – структура, лінійна та функціональна підпорядкованість; 3) компетенційний – предметна і територіальна підвідомчість, а також повноваження; 4) відповідальнісний – галузева юридична відповідальність посадових та службових осіб.

9. У державному апараті сучасних держав фіскальні органи як органи виконавчої влади спеціальної компетенції можуть функціонувати у вигляді: а) єдиного напівавтономного органу (unified semi-autonomous body) (Австралія, Данія, Ірландія, Ісландія, Іспанія, Норвегія, Південна Корея, Угорщина, Чилі, Японія); б) єдиного напівавтономного органу, підзвітного перед радою управляючих/спостережною радою (unified semi-autonomous body with board) (Аргентина, Великобританія, Канада, Мексика, США); в) єдиного фіскального підрозділу (служби) в межах національного міністерства фінансів (single directorate) (Австрія, Франція, Швейцарія); г) системи служб або агентств у межах одного чи кількох міністерств (multiple directorates) (Бельгія, Греція, Португалія, ФРН). У переважній більшості сучасних держав статус і порядок діяльності фіскальних органів визначається окремим законодавчим актом (кодексом та/або

законом) і деталізується низкою підзаконних нормативно-правових актів.

10. Фіскальні органи сучасних держав, як правило, є багатофункціональними органами виконавчої влади; крім прерогативної – фіскальної – вони виконують низку інших функцій. За змістом і формою здійснення їх можна класифікувати на вісім видів: а) нормативно-регулююча; б) контрольно-наглядова; в) юрисдикційна; г) правоохоронна; д) реєстраційно-дозвільна; е) інформаційно-консультаційна; є) представницька; ж) облікова.

11. Для держав-членів СНД характерним є покладення на фіскальні органи багатьох функцій, що виходять далеко за межі оподаткування чи митної справи, зокрема: здійснення оперативного-розшукової діяльності, дізнання і досудового слідства; ліцензування окремих видів підприємницької діяльності; валютний контроль; контроль за виробництвом та обігом окремих видів підакцизних товарів (зокрема, алкогольних і тютюнових виробів); управління і контроль у сфері ігрового бізнесу тощо. Натомість у розвинених державах західної (плюралістичної) демократії розпорошеність функцій притаманна тільки митним органам, тоді як податкові органи зосереджені на виконанні функцій, жорстко пов'язаних з оподаткуванням.

12. На сьогодні у переважній більшості держав світу фіскальна функція розподілена між податковою і митною службами. Проте з кінця ХХ ст. дедалі більшого поширення набуває консолідація податкової й митної служби в рамках єдиної служби (комітету) державних доходів. До держав, де фіскальні органи є консолідованими, належать окремі держави Європи (Велика Британія, Вірменія, Естонія, Казахстан, Латвія, Україна), Латинської Америки (Аргентина, Бразилія, Колумбія, Мексика), Азії (Індія) та Африки (Кенія, ПАР). Серед держав, де фіскальна функція є розщепленою, оподаткуванням займаються відповідні міністерства, комітети, дирекції, інспекції або служби, натомість митну політику здійснюють державні митні комітети або митні служби. При цьому система фіскальних органів завжди є жорстко централізованою; навіть за федеративної форми державного устрою ця система, як правило, є єдиною, загальнонаціональною, що впливає з важливості забезпечення єдності

фіскальної політики держави.

13. Організаційна структура фіскальних органів може ґрунтуватися на таких принципах: а) спеціалізації (за типом фіскальних виплат); б) функціональному (за напрямками діяльності); в) сегментації (за групами платників). Протягом кількох століть організаційна структура податкових органів будувалася за видами податків, що справлялися, однак у ХХ ст. відбувся поступовий перехід адміністрування податків за функціональним принципом, а новелою ХХІ ст. стало реформування організаційної структури податкових органів провідних держав світу (зокрема, Франції та США) за принципом виокремлення сегментів платників податків.

14. Попередженням, викриттям і розслідуванням податкових правопорушень і злочинів у переважній більшості держав світу займаються спеціалізовані правоохоронні підрозділи (податкова поліція). Зазначені підрозділи функціонують або у складі самих фіскальних органів, або є самостійними структурними підрозділами Міністерства економіки і фінансів, але за своїм статусом входять до складу збройних сил країни. При цьому в оперативному плані вони тісно взаємодіють із загальною кримінальною поліцією, а за необхідності – й з органами державної безпеки.

15. Для фіскальних органів переважної більшості розвинених держав світу починаючи з кінця ХХ ст. характерним є поступовий відхід від суто фіскальних методів роботи до встановлення клієнтських відносин із платниками податків, який спрямований на підвищення рівня добровільності сплати податків.

16. Найбільш поширеними нефіскальними функціями, які покладаються на фіскальні органи, є, наприклад, такі: а) збір неподаткових заборгованостей, таких як студентські позики, повернення переплачених соціальних допомог тощо (Австралія, Великобританія, Угорщина); б) адміністрування соціальних виплат на дітей (Нідерланди, Нова Зеландія); в) адміністрування державної пенсійної системи в частині збору внесків на пенсійне страхування (Аргентина, Японія); г) оцінка власності для цілей адміністрування податків на нерухомість (Австралія, Австрія, Індія, КНР, Португалія, США, Франція, Чехія, Чилі, Швеція).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамчик Л. Я. Налоговые органы – субъекты налогового правоприменения в Республике Беларусь. *Финансовое правотворчество и правоприменение в государствах Центральной и Восточной Европы: материалы Междунар. науч.-практ. конф.* Гродно: ГрГУ, 2009. С. 16-17.
2. Абрамчик Л. Я. Налоговые органы как субъекты налогового администрирования в Республике Беларусь. *Правотворчество и правоприменение как фактор эффективного развития современных экономических систем: сборник научных статей/гл. ред. С.Е. Чебуранова.* Гродно: ГрГУ им. Я. Купалы, 2016. С. 88-91.
3. Ададуров В. Історія Франції. Королівська держава та створення нації (від початків до кінця XVIII століття). Львів: Вид-во Українського католицького університету, 2002. 412 с.
4. Административное право: учебник / под общ. ред. Д. Н. Бахраха. Москва: БЕК, 1996. 368 с.
5. Адміністративне право України. Академічний курс: підручник: у 2 т. / ред. кол. : В.Б. Авер'янов (голова) та ін. Київ: Юридична думка, 2004. Т. 1: Загальна частина. 2004. 584 с..
6. Адміністративне право України: підручник / за заг. ред. акад. С.В. Ківалова. Одеса: Юридична література, 2003. 896 с.
7. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / за заг. ред. В.П. Хомутенко. Одеса: Атлант, 2015. 314 с.
8. Алебастрова И.А. Муниципальные системы в странах Восточной Европы: конституционные аспекты. Науч.-аналит. обзор / отв. ред. И.А. Андреева Москва: Изд-во ИНИОН РАН, 1994. 30 с.
9. Алексеев С.С. Общая теория права: учебник. Москва: Проспект, 2008. 576 с.
10. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб. Київ: Комп'ютер прес, 2004. 300 с.

11. Байтин М.И. Механизм государства. *Теория государства и права. Курс лекций* / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. Москва: Юристъ, 1997. С. 95-111.
12. Бандурка О.О. Податкові органи США: корисний досвід діяльності. *Вісник Національного університету внутрішніх справ*. 2005. № 29. С. 175-176.
13. Барахин А. Б. Большой юридический энциклопедический словарь. Москва: Книжный мир, 2005. 720 с.
14. Барулин С. В. Финансы: учебник. Москва: КНОРУС, 2009. 640 с.
15. Барулин С.В. Теория и история налогообложения: учебное пособие. Москва: Экономистъ, 2006. 319 с.
16. Бассанини Ф. Реформа государства: реформа органов государственной власти Италии. URL: [http://www.bassanini.it/public/BassaniniRiformaStato\\_vers\\_russa.pdf](http://www.bassanini.it/public/BassaniniRiformaStato_vers_russa.pdf). –Дата доступа: 02.02.2018.
17. Бельский К.С. Налоговая система: генезис, основные элементы, принципы. *Государство и право*. 2006. № 9. С. 48-55.
18. Берзинь О. А. Таможенная служба США и особенности её правоохранительной деятельности. *Публично-правовые исследования*. 2013. № 3. URL: <http://www.publaws.ru/ru/subscription/2013-3/> – Дата доступа: 02.02.2018.
19. Богданова Н. А. Категория статуса в конституционном праве. *Вестник МГУ. Сер. 11. Право*. 1998. № 4. С. 3-20.
20. Большой энциклопедический словарь: В 2-х томах / ред. А.М. Прохоров. Москва: Сов. энциклопедия, 1991. Т. 2. 1991. 768 с.
21. Бригінець О.О. Адміністративно-правовий статус Державної податкової служби України: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2011. 220 с.
22. Брызгалин А. Служба внутренних доходов США на русском языке и об эффективности деятельности фискальных служб США и России. URL: [https://zakon.ru/blog/2013/1/13/sluzhba\\_vnutrennix\\_doxodov\\_ssha\\_na\\_russkom\\_yazyke\\_i\\_ob\\_effektivnosti\\_deyatelnosti\\_fiskalnyx\\_sluzhb\\_s](https://zakon.ru/blog/2013/1/13/sluzhba_vnutrennix_doxodov_ssha_na_russkom_yazyke_i_ob_effektivnosti_deyatelnosti_fiskalnyx_sluzhb_s). – Дата доступа: 02.02.2018.
23. В рамках ЕС образован фискальный союз. *Русская Испания*. URL: <http://www.russianspain.com/blog/politika/6589.html>. – Дата доступа: 02.02.2018.

24. Виконавча влада і адміністративне право / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. Київ: Ін-Юре, 2002. 668 с.
25. Винар Л. В. Правовий статус юридичних осіб, заснованих державою: дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.03. Львів, 2006. 193 с.
26. Витрук Н.В. Общая теория правового положения личности. Москва: Норма, 2008. 448 с.
27. Властные институты и должности в Европе в Средние века и раннее Новое время: монография / отв. ред. Т.П. Гусарова. Москва: КДУ, 2011. 600 с.
28. Воеводин Л.Д. Содержание правового положения личности в науке советского государственного права. *Советское государство и право*. 1965. № 2. С. 42-50.
29. Волковский В. Борьба с организованной преступностью в экономической сфере: монография. Москва: Русский биографический институт, 2000. 216 с.
30. Вопросы Министерства финансов Российской Федерации: Указ Президента РФ от 15.01.2016 № 12. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_192434/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_192434/) –Датадоступу: 02.02.2018.
31. Воронецкий О. Г. Фіскальна децентралізація у процесі економічного становлення регіонів. *Економіко-правовий розвиток сучасної України* : матер. III Всеукр. наук. конф. студ., аспір. та молодих вчених (22-23 листопада 2013 р., м. Одеса) ; Національн. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса : Фенікс, 2013. С. 144-146.
32. Все начиналось с десятины: пер. с нем, общ. ред. и вступ. ст. Б.Е. Ланина. Москва: Прогресс, 1992. 407 с.
33. Габричидзе Б.Н. Конституционный статус органов Советского государства. Москва: Юрид. лит-ра. 1982. 184 с.
34. Гавриленко О.А. Античні держави Північного Причорномор'я: біля витоків вітчизняного права (кінець VII ст. до н.е. – перша половина VI ст. н.е.): монографія. Харків: Парус™, 2006. 352 с.
35. Гега П.Т., Доля Л.М. Основи податкового права: навч. посіб. 4-те

вид., перероб і доп. Київ: Знання, КОО, 2003. 307 с.

36. Глухов Е.В. Роль государства в формировании фискальной политики и решении существующих противоречий. *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*. 2012. № 10. URL: [http://www.uecs.ru/index.php?option=com\\_flexicontent&view=items&id=1583](http://www.uecs.ru/index.php?option=com_flexicontent&view=items&id=1583). –Датадоступу: 02.02.2018.

37. Годме П.М. Финансовое право / пер. с франц. Москва: Прогресс, 1978. 423 с.

38. Гошко Т.Д. Нариси з історії магдебурзького права в Україні (XVI – початок XVII ст.). Львів: Афіша, 2002. 255 с.

39. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ужгород, 2006. 199 с.

40. Григонис, Э. П. Механизм государства: теоретико-правовой аспект: дисс... докт. юрид. наук: 12.00.01. Санкт-Петербург, 2000. 430 с.

41. Григорян Л. Л. Теоретические и конституционные основы механизма советского государства: автореф. дис. . канд. юрид. наук: 12.00.02. Москва, 1989. 19 с.

42. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений: учеб. пособ. Минск: Армита - Маркетинг, Менеджмент, 2000. 359 с.

43. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. Москва. Книжный мир, 2002. 363 с.

44. Данилов О.Д., Флиссак Н.П. Налоговая система и пути ее реформирования: учеб. пособие. Киев : Парламент. изд-во, 2001. 216 с.

45. Дементьев И.В. История налоговых органов в России: от древности и до 1917 года. *Вестник ВГУ. Серия Право*. 2008. № 1. С. 362-372.

46. Демиденко Л., Наконечна Ю. Фіскальна децентралізація: німецький досвід та українські реалії. *Економіка*. 2015. № 2 (167). С. 49-54.

47. Добкін М.М. Місцеві державні адміністрації України: становлення, розвиток та функціонування: монографія. Харків: Золота миля, 2012. 567 с.

48. Должностные преступления по уголовному праву США, Франции и ФРГ. URL: <http://www.vuzlib.su>. – Дата доступа: 02.02.2018.

49. Дудоров О.О. Кримінальне переслідування податкових злочинів (за законодавством Федеративної Республіки Німеччини). *Підприємництво, господарство і право*. 1999. № 2. С. 5–7.

50. Дункан М., Маклур Ч. Американская налоговая служба: децентрализованная система. Российский Экономический журнал(РЭЖ). 1997. № 3. С. 60-72.

51. Ефремова Т.А., Ефремова Л.И. Роль информационных технологий в практике работы налоговых органов региона в условиях инновационной экономики. *Экономика и управление: новые вызовы и перспективы*. 2012. № 3. С. 126-128.

52. Жвалюк В.Р. Податкові органи Російської імперії в Україні у другій половині XIX – на початку XX ст.: організаційно-правові засади діяльності: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Харків, 2000. 20 с.

53. Забарний Г.Г., Калюжний Р.А., Шкарупа В.К. Адміністративне право України: навч. посіб. Київ: Вид. Паливода А.В., 2003. 212 с.

54. Загальна теорія держави і права: підручник / за ред. М.В. Цвіка, О.В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.

55. Захаров В.Н., Петров Ю.А., Шацилло М.К. История налогов в России. IX – нач. XX века. Москва: РОССПЭН, 2006. 296 с.

56. Зрелов А.П. Налоговая администрация Франции. *Налоги и налогообложение*. 2004. № 12. URL: <http://fin-buh.ru/text/49370-1.html>. – Дата доступа: 02.02.2018.

57. Инфографика: Налоговые чемпионы. Сколько платит бизнес в разных странах. URL: [http://www.liga.net/infografica/306151\\_nalogovye-chempiony-skolko-platit-biznes-v-raznykh-stranakh.htm](http://www.liga.net/infografica/306151_nalogovye-chempiony-skolko-platit-biznes-v-raznykh-stranakh.htm). – Дата доступа: 02.02.2018.

58. Исакова М. К. Механизм советского общенародного государства: дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Саратов, 1984. 199 с.

59. История налоговой службы Республики Беларусь. *Официальный сайт*



*Министерства налогов и сборов Республики Беларусь*. URL:

[http://www.nalog.gov.by/special/ru/history\\_nalog\\_sl\\_ru/](http://www.nalog.gov.by/special/ru/history_nalog_sl_ru/) – Дата доступу: 02.02.2018.

60. Івчук М.Ю. Адміністративно-правовий статус органів прокуратури України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 21 с.

61. Кельман М.С., Мурашин О.Г., Хома Н.М. Загальна теорія держави та права: підручник. Львів: Новий світ-2000, 2003. 584 с.

62. Кобзарь-Фролова М.Н. Организация таможенного контроля в Канаде. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского*. 2016. № 4. С. 119-122.

63. Коломоець Т.О. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2011. 576 с.

64. Колпаков В.К., Кузьменко О.В. Адміністративне право України: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 540 с.

65. Комитет государственных доходов Армении не занимается дешевым PR. URL: <https://www.aysor.am/ru/news/2017/10/04/%D0%B4%D0%B5%D1%88%D0%B5%D0%B2%D1%8B%D0%B9-PR/1319258>. – Дата доступу: 02.02.2018.

66. Конституционное (государственное) право зарубежных стран. Общая часть: учебник / рук. авт. кол. и отв. ред. Б.А. Страшун. 4-е изд., обновл. и дораб. Москва: Норма, 2007. 896 с.

67. Конституция Боливарианской Республики Венесуэла от 30 декабря 1999 г. *Законодательство Боливарианской Республики Венесуэла. Том 1. Сборник документов*. Москва: Международные отношения, 2011. С. 11-74.

68. Конституция Ливанской Республики от 23 мая 1926 г. *Сапронова М.А. Государственный строй и конституции арабских республик*. Москва: Муравей, 2003. С. 254-283.

69. Конституція Держави Аргентина від 1 травня 1853 р. (з поправками 1860, 1866, 1898, 1957 і 1994 років). *Конституції зарубіжних країн: навч. посіб.* / за заг. ред. В. О. Серьогіна. Харків: ФІНН. 2009. С. 403-423.

70. Конституція Італії від 22 грудня 1947 р. *Конституції зарубіжних*

країн: навчальний посібник / за заг. ред. В. О. Серьогіна. Харків: ФІНН. 2009. С. 135-157.

71. Конституція Латвійської Республіки від 15 лютого 1922 р. (із поправками від 21 березня 1993 р. та 27 січня 1994 р.). Конституції нових держав Європи та Азії / упоряд. С.П. Головатий. Київ: Укр. Правни. Фундація, Вид-во «Право», 1996. С.39-47.

72. Конституція Південно-Африканської Республіки від 8 травня 1996 р. *Конституції зарубіжних країн: навч. посіб.* / за заг. ред. В. О. Серьогіна. Харків: ФІНН. 2009. С. 569-628.

73. Конституція Республіки Польща від 2 квітня 1997 р. *Конституції зарубіжних країн: навч. посіб.* / за заг. ред. В. О. Серьогіна. Харків: ФІНН. 2009. С. 173-205.

74. Конституція України від 28 червня 1996 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>. – Дата доступу: 02.02.2018.

75. Конституція Федеративної Республіки Бразилії від 5 жовтня 1988 р. *Конституції зарубіжних країн: навч. посіб.* / за заг. ред. В. О. Серьогіна. Харків: ФІНН. 2009. С. 431-518.

76. Конституція Французької Республіки від 4 жовтня 1958 р. *Конституції зарубіжних країн: навч. посіб.* / за заг. ред. В. О. Серьогіна. Харків: ФІНН. 2009. С. 47-68.

77. Копейчиков В. В. Вопросы теории механизма Советского социалистического государства: автореф. дис... докт. юрид. наук: 710. Харьков, 1969. 37 с.

78. Копейчиков В. В. Механизм государства в советской федерации. Москва: Юрид. лит., 1973. 200 с.

79. Копейчиков В. В. Механизм Советского государства. Москва: Юрид. лит., 1968. 231 с.

80. Королев Г.А. Основные аспекты налоговой политики Европейского Союза. URL: [http://www.nbpublish.com/library\\_get\\_pdf.php?id=29494](http://www.nbpublish.com/library_get_pdf.php?id=29494). – Дата

доступу: 02.02.2018.

81. Кравченко В.І. Місцеві фінанси України: навч. посіб. Київ: Т-во «Знання», КОО, 1999. 487 с.

82. 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.

83. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. I: Генезис налогового регулирования (в 2 ч.). Ч. 1. Харьков: Легас, 2002. 791 с.

84. Лазарев В.В., Липень С.В. Теория государства и права: учебник. Москва, 1998. 448 с.

85. Левина М.И. Парламентское право Великобритании XVII – начала XIX в. Москва: Зерцало, 2000. 170 с.

86. Лимская декларация руководящих принципов контроля, принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году). URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/604_001).

87. Лыкова Л.Н., Букина И.С. Налоговые системы зарубежных стран: учебник для магистров. Москва: Юрайт, 2013. 428 с.

88. Люблинская А.Д. Французский абсолютизм в начале XVII века. Москва-Ленинград: Наука, 1965. 370 с.

89. Ляховский В., Переход Н. Таможенная служба Германии в интегрированной системе таможенных служб Евросоюза. *Актуальные вопросы таможенного дела*. 2010. Вып. 1. С. 118-122.

90. Малиновський В.Я. Державне управління: навч. посіб. Вид. 2-ге, доп. та перероб. Київ: Атіка, 2003. 576 с.

91. Манифест об учреждении министерств (8 сентября 1802 г.). *История государства и права России в документах и материалах. С древнейших времен по 1930 г./* сост.: Кузнецов И.Н. Минск: Амалфея, 2000. С. 216-218.

92. Мартынова М.Ю. Основы конституционного (государственного) права стран – членов ОПЕК: учеб. пособ. Москва: МГИМО-университет, 2008. 332 с.

93. Марцеляк О.В. Інститут омбудсмана: теорія і практика: монографія. Харків: Вид-во ХНУВС, 2004. 450 с.
94. Миллеров Е. В. О положительном опыте таможенной службы США в вопросах противодействия незаконному обороту порнографических материалов. *Евразийский научный журнал*. 2017. № 3. URL: <http://journalpro.ru/pdf-article/?id=7511>. – Дата доступа: 02.02.2018.
95. Мулявка Д.Г., Олійник О.Д. Повноваження фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу. *Альманах міжнародного права*. 2015. Вип. 8. С. 81-88.
96. Муниципальное право зарубежных стран (сравнительно-правовой анализ): учеб. пос. / под общ. ред. В.В. Еремяна. Москва: Академический проект; Фонд «Мир», 2006. 752 с.
97. Мухаев Р.Т. Теория государства и права: учебник для вузов. Москва: ПРИОР, 2001. 464 с.
98. Налоговое законодательство: сборник издательского отдела Народного комиссариата продовольствия. Москва: Гос. изд-во, 1921. Вып. 2. 80 с.
99. Налоговые органы Канады. URL: <http://www.grsailors.ru/salegs-290-1.html>. – Дата доступа: 02.02.2018.
100. Налоговый кодекс Киргизской Республики от 17 октября 2008 г. № 230. URL:<http://sti.gov.kg/stsdocuments/NK30.10.12.pdf>. – Дата доступа: 02.02.2018.
101. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая Часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-3.URL:<http://www.nalog.gov.by/ru/common-part/>– Дата доступа: 02.02.2018.
102. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная Часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3.URL:<http://www.nalog.gov.by/ru/special-part/> – Дата доступа: 02.02.2018.
103. Народный комиссариат финансов. 1917-1922 гг. Москва: Фин.-экон. бюро, ред.-изд. отд., 1922. 215 с.
104. Народный комиссариат финансов: обзор деятельности с окт. 1917 г.

по 1920 г.: к 8 Съезду советов. 20/XII 20 г. Москва: Ред.-изд. коллегия Народного комиссариата финансов, 1920. 32 с.

105. Нелидов А. А. История государственных учреждений СССР: в 2-х т. М., 1962. Т. 1. 1917-1936 гг. 748 с.

106. Носіков Д. М. Фіскальна функція сучасної держави: теоретико-правовий аспект: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Харків, 2016. 20 с.

107. Носіков Д. М. Фіскальна функція сучасної держави: теоретико-правовий аспект: дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Харків, 2016. 240 с.

108. Носіков Д.М.. Система органів, що здійснюють фіскальну функцію держави: теоретико-правовий аспект. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право.* 2016. Вип. 37. Том 1. С. 37-42.

109. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям: Закон РФ от 28.06.2013 № 134-ФЗ. URL: <http://kremlin.ru/acts/bank/37385>. – Дата доступа: 02.02.2018.

110. О внесении изменений в Указ Президента Республики Беларусь от 23.09.1994 №122: Указ Президента Республики Беларусь от 17.10.1994 №150.URL:<http://pravo.newsby.org/belarus/ukaz4/uk538.htm>.

111. О государственной налоговой службе Кыргызской Республики: Закон Кыргызской Республики от 23 января 2009 г. № 24.URL:<http://www.sti.gov.kg/STSDocuments/ZoGOSNAL.pdf>. – Дата доступа: 02.02.2018.

112. О налоговой службе: Закон Республики Армения от 03.07.2002.URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1323&lang=rus>. – Дата доступа: 02.02.2018.

113. О налоговых органах Российской Федерации: Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. От 03.07.2016). URL:[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_49/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/)–Дата доступа: 02.02.2018.

114. О некоторых вопросах таможенных органов: Указ Президента Республики Беларусь от 21.04.2008 № 228.URL:

<http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=P30800228>. – Дата доступа: 02.02.2018.

115. О поручении Правительствующему Сенату попечения о правосудии, об устройстве государственных доходов, торговли и других отраслей государственного хозяйства: Именной указ от 2 марта 1711 г., данный Сенату. URL: <http://base.garant.ru/57565452/> – Дата доступа: 02.02.2018.

116. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти: Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 (ред. от 28.09.2017). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_46892/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892/) – Дата доступа: 02.02.2018.

117. О системе республиканских органов государственного управления, подчиненных Правительству Республики Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 11 января 1997 г. № 30. URL: <http://pravo.kulichki.com/zak2007/bz50/dcm50726.htm>. – Дата доступа: 02.02.2018.

118. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510. URL: <http://www.pravo.by/document/?guid=3871&p0=P30900510>. – Дата доступа: 02.02.2018.

119. О совершенствовании системы республиканских органов государственного управления и иных государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 24 сентября 2001 г. № 516. URL: <http://law.1bel.org/repub/sub14/techc6946.htm>. – Дата доступа: 02.02.2018.

120. О таможенном регулировании в Республике Беларусь: Закон Республики Беларусь от 10.01.2014. № 129-З. URL: [http://www.pravo.by/upload/docs/op/H11400129\\_1390338000.pdf](http://www.pravo.by/upload/docs/op/H11400129_1390338000.pdf). – Дата доступа: 02.02.2018.

121. О таможенном регулировании: Закон Республики Армения от 30.12.2014 № ЗР-241. URL: [http://www.translation-centre.am/pdf/Trans\\_ru/HH\\_Orenq/2014\\_HO\\_241\\_N\\_ru.pdf](http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Orenq/2014_HO_241_N_ru.pdf). – Дата доступа: 02.02.2018.

122. Об образовании Государственного комитета финансовых расследований Республики Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 11.02.1998 №71.URL:<http://pravo.newsby.org/belarus/ukaz4/uk054.htm>. – Дата доступа: 02.02.2018.

123. Оболенский Л. Из истории организации финансовых учреждений.*Вестник финансов*. 1927. № 11. С. 182-193.

124. Овчарова Е. В. Понятие, структура и содержание административно-правового статуса юридического лица. *Гражданин и право*. 2001. № 1(7). С.39-50.

125. Озеров И. Подоходный налог в Англии. Экономические и общественные условия его существования. Москва: Тов-во скоропеч. А.А. Левенсон, 1898. 472 с.

126. Олійник О. Д., Мулявка Д.Г. Правовий статус фіскальних органів України та держав – членів Європейського Союзу: монографія. Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2016. 166 с.

127. Основы налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва: Инвест Фонд, 1995. 496 с.

128. Официальные данные о ФНС России. URL:[https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/official\\_data/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/official_data/) –Датадоступу: 02.02.2018.

129. Патрик Ф. Границы гарантий налогоплательщика. *Налоговое право*. 2000. № 22–23. С. 833-835.

130. Перонко И.А., Горелко А.И. Теория и история налогообложения: учебное пособие. Краснодар: Феникс-2000, 2008. 512 с.

131. Поверенов Е. В. Принципы работы налоговых органов стран Евросоюза и повышение эффективности деятельности территориальных налоговых органов Российской Федерации. *Регионология*. 2011. № 4.URL: <http://regionsar.ru/ru/node/827>– Дата доступа: 02.02.2018.

132. Податкові системи зарубіжних держав: навчальний посібник / Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В.; за заг. ред. П.В. Мельника Київ: Кондор, 2012. 222 с.

133. Податный устав Птолемея II Филадельфа. *Хрестоматия по истории*

*Древнего Востока: учебное пособие. В 2-х частях. Ч. I / под ред. М. А. Коростовцева, И. С. Кацнельсона, В. И. Кузицина. Москва: Высшая школа, 1980. 328 с*

134. Положение о Государственной таможенной службе при Правительстве Кыргызской Республики, утв. постановлением Правительства Кыргызской Республики от 18 декабря 2009 г. № 767 (в ред. постановлений Правительства КР от 30 декабря 2010 г. № 343, 26 октября 2011 г. № 674). URL: <http://www.customs.kg/index.php/ru/custzak/zkni/148-pologostamsluj>. – Дата доступа: 02.02.2018.

135. Положение о Комитете государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан, утв. приказом Министра финансов Республики Казахстан от 14 июня 2016 г. № 306. URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/polozhenie-o-komitete>. – Дата доступа: 02.02.2018.

136. Положение о Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь, утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31.10.2001 № 1592. URL: <http://www.pravo.by/document/?guid=3871&p0=C20101592>. – Дата доступа: 02.02.2018.

137. Положение о Федеральной налоговой службе России, утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 (с последующими изменениями). URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/official\\_data/3909898/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/official_data/3909898/) – Дата доступа: 02.02.2018.

138. Положение о Федеральной таможенной службе, утв. постановлением Правительства Российской Федерации от 16 сентября 2013 г. № 809. URL: [http://www.customs.ru/index.php?option=com\\_content&view=article&id=21&Itemid=1820](http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=21&Itemid=1820). – Дата доступа: 02.02.2018.

139. Пономарев А.И. Модернизация налогового администрирования в современной России. *Налоги и налогообложение*. 2011. № 12 (90). С. 41-49.

140. Пономарева Н.В. США: опыт организации контрольной работы в



налоговых органах. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. № 28. С. 37-42.

141. Пономарьев О.В. Адміністративно-правовий статус податкової міліції України: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Дніпропетровськ, 2015. 179 с.

142. Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран: учеб.-метод. пособ. Москва: Дело и Сервис, 2008. 368 с.

143. Про гмінне самоврядування: Закон Республіки Польща від 8 березня 1990 р. *Узагальнення польського досвіду місцевого самоврядування та перспективні напрямки розвитку місцевого самоврядування в Україні: інформаційний збірник*. Київ: Агентство «Україна», 2001. С. 118-150.

144. Про затвердження Положення про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>. – Дата доступу: 02.02.2018.

145. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР (з наст. змін. та доп.). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>. – Дата доступу: 02.02.2018.

146. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 30. Стор. 18. Ст. 831.

147. Проневич А. Полицейская деятельность налоговой службы США: современность. *Преступление и наказание*. 2000. № 12. С. 32-38.

148. Пронкин С.В., Петрунина О.Е. Государственное управление зарубежных стран: учебное пособие. Москва: Аспект Пресс, 2004. 414 с.

149. Ратиани З. Механизм Советского социалистического государства: автореф. дис. . канд. юрид. наук: 12.00.01. Москва, 1952. ??? с.

150. *Рождественская Я.* Налоговой службе США разрешили отслеживать транзакции в биткоинах. URL: <https://finance.rambler.ru/news/2016-12-01/nalogovoy-sluzhbe-ssha-razreshili>. – Дата доступу: 02.02.2018.

151. Романова В.В. Понятие органа государственной власти. *Вектор науки*

ТГУ. 2009. № 5(8). С. 97-99.

152. Саломатин А.Ю. История государства и права зарубежных стран: учебно-методический комплекс. Москва: НОРМА, 2009. 496 с.

153. Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків., 2000. 189 с.

154. Сборник декретов и распоряжений по финансам: в 5-ти т. Петроград: Ред.-изд. коллегия Нар. ком. фин., 1919. Т. 1. 440 с.

155. Сборник декретов и распоряжений по финансам: в 5-ти т. Петроград: Ред.-изд. коллегия Нар. ком. фин., 1921. Т. 4. 243 с.

156. Сирота А. І. Деякі проблеми удосконалення правового статусу органів державного управління. *Теоретичні та практичні проблеми становлення правової держави в Україні* : матер. доп. і тези вист. наук. конф., (м. Чернівці, 4-5 травня 1995 р.). Чернівці: Рута, 1995. С. 107-112.

157. Словська І.Є. Конституційно-правовий статус парламенту – Верховної Ради України: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2013. 336 с.

158. Совгиря О.В. Конституційно-правовий статус Кабінету Міністрів України: сучасний стан та тенденції розвитку: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2012. 464 с.

159. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. 2-е изд. Москва: Советская Энциклопедия, 1982. 1600 с.

160. Соловьев И.О. О противодействии налоговой преступности за рубежом. *Налоговый вестник*. 2013. № 1. С. 89-98.

161. Социальная революция и финансы: сборник к 3-му конгрессу Коминтерна. Москва: Народный комиссариат финансов, 1921. 158 с.

162. Старовойтова Е. Н., Долидович О. М. Реорганизация налогового аппарата Советского государства при переходе к Новой экономической политике. *Исторические, философские, политические и юридические науки, культурология и искусствоведение. Вопросы теории и практики*. Тамбов: Грамота. 2016. № 12 (74). Ч. 3. С. 181-184

163. Стучевский И. А. Данные Большого папируса Вильбура и других

административно-хозяйственных документов о нормах налоговой эксплуатации государственных («царских») земледельцев древнего Египта эпохи Рамессидов. *Вестник древней истории*. 1974. № 1. С. 3–21.

164. Стучевский И. А. Земледельцы государственного хозяйства древнего Египта эпохи Рамессидов. Москва: Наука, 1982. 256 с.

165. Таможенная служба Российской Федерации в 2016 году: Справочные материалы к расширенному заседанию коллегии. Москва: ФТС РФ, 2017. 77 с.

166. Таможенная служба: германская модель. *Виртуальная таможня*. URL: [http://www.vch.ru/cgi-bin/guide.cgi?table\\_code=15&action=show&id=3056](http://www.vch.ru/cgi-bin/guide.cgi?table_code=15&action=show&id=3056) – Дата доступа: 02.04.2010.

167. Таможенный кодекс Республики Армения от 06.07.2000. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?ID=1208&lang=rus&sel=show#2>. – Дата доступа: 02.02.2018.

168. Тарановский Ф.В. Энциклопедия права. 3-е изд. Санкт-Петербург: Лань, 2001. 560 с.

169. Тарасов М.Е. Финансовое право: курс лекций. Якутск: Якутская госуд. сельскохозяйств. академия, 2012. 379 с. URL: <https://books.google.com.ua/books?id=bf8dVQAAQBAJ>. – Дата доступа: 02.02.2018.

170. Тароева В.В. Інститути контрольної влади в сучасній Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01. Одеса, 2010. 21 с.

171. Телятников Н.Б. Из опыта работы налоговых служб Германии. *Финансы*. 1993. № 10. С. 15-20.

172. Темушев С.Н. К вопросу об организации сбора налогов-дани в домонгольской Руси. URL: <http://www.radnews.ru/> – Дата доступа: 02.02.2018.

173. Теория государства и права: курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. Москва: Юристъ, 1997. 672 с.

174. Теория государства и права: учебник / под общ. ред. А.С. Пиголкина. Москва: ОАО «Изд. Дом «Городец», 2003. 544 с.

175. Тилли Ч. Принуждение, капитал и европейские государства. 990-1992 гг. / пер. с англ. Т.Б. Менской. Москва: Изд. дом «Территория будущего»,

2009. 360 с.

176. Типовое положение об инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, утв. Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 28 декабря 2001 г. № 136. URL: <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/republic41/text202.htm>. – Дата доступа: 02.02.2018.

177. Тодыка Ю.Н., Тодыка О.Ю. Конституционно-правовой статус человека и гражданина в Украине. Киев: Ін Юре, 2004. 368 с.

178. Удяк В.І. Особливості компетенції фіскальних органів зарубіжних країн при реалізації податкової політики. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2014. № 9-2. Том 1. С. 142-144.

179. Указ об учреждении Правительствующего Сенатаи о персональном его составе (22 февраля 1711 г.). *Российское законодательство X-XX вв.: в 9 т. Т.4. Законодательство периода становления абсолютизма* / отв. ред. А.Г. Маньков. Москва: Юридическая литература, 1986. С.172.

180. Форостянюк Д. В. Вищі спеціалізовані органи фінансового (фіскального) контролю в державному механізмі сучасної держави: порівняльно-правовий аспект. *Від громадянського суспільства – до правової держави: тези доп. XIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 21 квітня 2017 р.)*. Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2017. С. 413-416.

181. Форостянюк Д. В. Забезпечення фіскальними органами прав і законних інтересів платників податків і зборів: сучасні тенденції та перспективи. *Захист прав людини: національний та міжнародно-правовий виміри: XIV Міжнар. наук.-практ. конф. «Від громадянського суспільства – до правової держави»*: збірник тез доповідей. Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2018. С. 725-730. URL: <http://ekhnuir.univer.kharkov.ua/handle/123456789/14160>.

182. Форостянюк Д. В. Фискальные органы в государственном аппарате стран СНГ. *Leges et Vita (Закон и Жизнь)*. 2018. № 4. Aprilie. С. 150-155.

183. Форостянюк Д. В. Фіскальні органи в державному апараті країн –

членів Європейського Союзу: порівняльно-правовий аспект. *Особливості розвитку публічного та приватного права в Україні*: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 20-21 липня 2018 р.). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018. С. 65-68.

184. Форостянко Д. В. Фіскальні органи в державному апараті сучасної держави: теоретико-правова характеристика. Актуальні питання реформування правової системи України: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 6-7 липня 2018 р.). Дніпро: Правовий світ, 2018. С. 32-35.

185. Форостянко Д. В. Фіскальні органи Канади: правові засади організації та діяльності. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія: Право*. 2018. Вип. 25. С. 191-194.

186. Форостянко Д. В. Фіскальні органи середньовічної держави (на прикладі Франції). *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2018. Вип. 1. Том 1. С. 34-40.

187. Форостянко Д. В. Фіскальні органи стародавніх держав. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 6. С. 51-56. URL: [http://pap.in.ua/6\\_2017/15.pdf](http://pap.in.ua/6_2017/15.pdf).

188. Форостянко Д. В. Фіскальні органи як органи державної влади: теоретико-правова характеристика. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія: Право*. 2017. Вип. 24. С. 229-232.

189. Черниловский З.М. Всеобщая история государства и права: учебник. Москва: Юристъ, 1996. 576 с.

190. Чибинев В.М. Возникновение налогов за рубежом. *История государства и права*. 2002. № 4. С. 39-41.

191. Чикурлій С.О. Конституційно-правовий статус органів виконавчої влади України: дис... канд. юрид. наук : 12.00.02. Київ, 2008. 214 с.

192. Чиркин В.Е. Контрольная власть. *Государство и право*. 1993. № 4. С.10-18.

193. Щепотьев А. В., Рожок А. П. Налогообложение в различных странах: история возникновения и развития. *Аудиторские ведомости*. 2010. № 7. 13 с.

194. Щетинин Б.В. Гражданин и социалистическое государство. *Советское*

*государство и право*. 1975. № 2. С. 3-10.

195. Энгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства. *Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. 2-е изд. Том 21*. Москва: Гос. изд-во полит. лит-ры, 1961. С. 23-178.

196. Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона. Т. 31А (62): Статика – Судостроительство. Санкт-Петербург: Издательское дело, Брокгауз-Ефрон, 1901. 4, II, 473-954, II, 2 с, 10 л. ил.

197. Юм Д. О гражданской свободе. *Правовая мысль: Антология* / авт.-сост. В.П. Малахов. Москва: Академический проект; Екатеринбург: Деловая книга, 2003. С. 200.

198. Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А. Я. Сухарев; редкол.: М.М. Богуславский и др. Москва: Сов. энциклопедия, 1987. 528 с.

199. Юридичний словник / за ред. Б.М. Бабія, Ф.Г. Бурчака, В.М. Корецького, В.В. Цветкова. Київ: Голов. ред. Укр. рад. енцикл., 1983. 872 с.

200. Якимов Ю. Я. Статус субъекта административной юрисдикции и проблемы его реализации: монография. Москва: Проспект, 1999. 327 с.

201. Ямпольская Ц. А. Органы советского государственного управления в современный период. Москва: Изд. Акад. наук СССР, 1954. 225 с.

202. Яренко Г. Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах. *Вісник КНТЕУ*. 2009. № 2. С. 114-126.

203. A comparative analysis of tax administration in Asia and the Pacific. Mandaluyong City, Philippines: Asian Development Bank, 2014. 72 p.

204. Ardant G. L'histoire de l'impôt. Tome 1 : De l'Antiquité au XVIIe siècle. Paris: Fayard, 1971. 634 p.

205. Ardant G. Histoire de l'impôt Tome 2 : Du XVIIIe siècle au XXe siècle. Paris: Fayard, 1972. 870 p.

206. Arrêté du 24 juillet 2000 relatif à la direction des vérifications nationales et internationales. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000401006&fastPos=1&fastReqId=1331757210&categorieLien=cid&oldAction=rechTexte>. –Дата доступа: 02.02.2018.

207. Arrêté du 24 juillet 2000 relatif à la direction nationale des enquêtes fiscales (version consolidée au 28 octobre 2017). URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000765897&fastPos=1&fastReqId=317974443&categorieLien=cid&oldAction=rechTexte>. – Дата доступа: 02.02.2018.

208. Arrêté du 3 avril 2008 portant organisation de la direction générale des finances publiques (version consolidée au 28 octobre 2017). URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000018565404&fastPos=1&fastReqId=1833994344&categorieLien=cid&oldAction=rechTexte>. – Дата доступа: 02.02.2018.

209. Campbell J. L. The State and Fiscal Sociology. *Annual Review of Sociology*. 1993. Vol. 19. P. 163-185.

210. COM (2001) 260: Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead. URL: <http://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/164839>. – Дата доступа: 02.02.2018.

211. Cosgel M. Efficiency and Continuity in Public Finance: The Ottoman System of Taxation. *International Journal of Middle East Studies*. 2005. Vol. 37. P. 567-586.

212. Cosgel M. M., Miceli Th. J. Tax Collection in History. *Public Finance Review*. 2009. Vol. 37, P. 399-420.

213. Cosgel M. M., Miceli Th. J. Risk, Transaction Costs, and Tax Assignment: Government Finance in the Ottoman Empire. *Journal of Economic History*. 2005. Vol. 65. P. 806-821.

214. Crises, Revolutions and Self-sustained Growth: Essays in European Fiscal History, 1130 -1830 / Ormrod M. (ed.), Bonney M. (ed.); Bonney R. (ed.). Stamford: Paul Watkins Publishing, 1999. 456 p.

215. Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la direction générale des finances publiques (Version consolidée au 28 octobre 2017). URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT0000>

18565358&dateTexte=. – Дата доступу: 02.02.2018.

216. Fiscal Crises, Liberty, and Representative Government, 1450-1789/ Hoffman Ph. T., Norberg K. (eds.). Stanford: Stanford University Press, 1994.

217. Fiscal Regimes and the Political Economy of Early States. URL: [www.stanford.edu/~scheidel/May2010.pdf](http://www.stanford.edu/~scheidel/May2010.pdf). – Дата доступу: 02.02.2018.

218. Garbis M., Garbis J. Supplement to Accompany Tax Procedure and Tax Fraud. 3-rd ed. West Wadsworth, 2000. 134 p.

219. Garrett G., Rodden J. Globalization and Fiscal Decentralization. *Governance in a Global Economy: Political Authority in Transition*. eds. Kahler M., Lake D. Princeton: Princeton University Press, 2003. P. 87-109.

220. Goldsmith R. W. Premodern Financial Systems: A Historical Comparative Study. Cambridge: Cambridge University Press, 1987. 348 p.

221. Golem S. Fiscal decentralisation and the size of Government: a review of the empirical literature. *Financial Theory and Practice*. 2010. Vol. 34 (1). P. 53-69.

222. Information Technology in Tax Administration in Developing Countries. KfW Development Bank, 2015. 216 p.

223. Kiser E. Markets and Hierarchies in Early Modern Tax Systems: A Principal-Agent Analysis. *Politics and Society*. 1994. Vol. 22. P. 284-315.

224. La fiscalità nell'economia europea secc. XIII-XVIII di S. Cavaciocchi (a cura di). Firenze: Firenze University Press, 2008. 1184 p.

225. Mills S. Taxation in Australia. London: Macmillan and Co, 1925. 278 p.

226. Musgrave R. A. Schumpeter's Crisis of the Tax State: An Essay in Fiscal Sociology. *Journal of Evolutionary Economics*. 1992. Vol.2. P. 89-113.

227. Qui fait quoi au ministère? URL: <https://www.economie.gouv.fr/qui-fait-quoi-au-ministere>. – Дата доступу: 02.02.2018.

228. Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 czerwca 2016 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju i Finansów. *Dz. U.* 2016 r. poz. 1595.

229. Schumpeter J. A. The Crisis of the Tax State. *The Economics and Sociology of Capitalism* / ed. R. Swedberg. Princeton: Princeton University Press, 1991. P. 99-



140.

230. Struktura Krajowej Administracji Skarbowej. URL:<http://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna>. – Дата доступу: 02.02.2018.

231. Tariff Act of 1930. *United States Code*. Title 19. § 1654.

232. Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2017. URL:[http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en). – Дата доступу: 02.02.2018.

233. The Rise of the Fiscal State in Europe: c. 1200-1815 / Bonney R. (ed.) Oxford: Oxford University Press, 1999. 540 p.

234. Über uns. URL:[http://www.bzst.de/DE/Ueber\\_Uns/ueber\\_uns\\_node.html](http://www.bzst.de/DE/Ueber_Uns/ueber_uns_node.html). – Дата доступу: 02.02.2018.

235. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej. *Dz. U.* 2016 r. poz. 1947.

236. What is STATUS? Definition of STATUS. *The Law Dictionary. Featuring Black's Law Dictionary: Free Online Legal Dictionary*. 2nd ed. URL: <http://thelawdictionary.org/status/> – Дата доступу: 02.02.2018.

237. Zarządzenie Ministra rozwoju i finansów z dnia 29 września 2017 r. w sprawie podziału kompetencji w Kierownictwie Ministerstwa Finansów. URL:[http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/ministerstwo-finansow/struktura-organizacyjna/podporzadkowanie-departamentow-i-biur/asset\\_publisher/Z6vY/content/zarzadzenie-ministra-rozwoju-i-finansow-z-dnia-29-wrzesnia-2017-r-w-sprawie-podzialu-kompetencji-w-kierownictwie-ministerstwa-finansow](http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/ministerstwo-finansow/struktura-organizacyjna/podporzadkowanie-departamentow-i-biur/asset_publisher/Z6vY/content/zarzadzenie-ministra-rozwoju-i-finansow-z-dnia-29-wrzesnia-2017-r-w-sprawie-podzialu-kompetencji-w-kierownictwie-ministerstwa-finansow). – Дата доступу: 02.02.2018.

238. Zoll. Deutschland. URL:<http://www.zoll.de/index.html>. – Дата доступу: 02.02.2018.

## ДОДАТКИ

## Додаток 1

## Список публікацій здобувача за темою дисертації:

1. Форостянюк Д. В. Фіскальні органи як органи державної влади: теоретико-правова характеристика. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія: Право.* 2017. Вип. 24. С. 229-232.
2. Форостянюк Д. В. Фіскальні органи стародавніх держав. *Порівняльно-аналітичне право.* 2017. № 6. С. 51-56. URL: [http://pap.in.ua/6\\_2017/15.pdf](http://pap.in.ua/6_2017/15.pdf).
3. Форостянюк Д. В. Фіскальні органи середньовічної держави (на прикладі Франції). *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки.* 2018. Вип. 1. Том 1. С. 34-40.
4. Форостянюк Д. В. Фискальные органы в государственном аппарате стран СНГ. *Leges et Vita (Закон и Жизнь).* 2018. № 4. Aprilie. С. 150-155.
5. Фіскальні органи Канади: правові засади організації та діяльності. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія: Право.* 2018. Вип. 25. С. 191-194.
6. Форостянюк Д. В. Вищі спеціалізовані органи фінансового (фіскального) контролю в державному механізмі сучасної держави: порівняльно-правовий аспект. *Від громадянського суспільства – до правової держави: тези доп. XIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 21 квітня 2017 р.).* Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2017. С. 413-416.
7. Форостянюк Д. В. Забезпечення фіскальними органами прав і законних інтересів платників податків і зборів: сучасні тенденції та перспективи. *Захист прав людини: національний та міжнародно-правовий виміри: XIV Міжнар. наук.-практ. конф. «Від громадянського суспільства – до правової держави»:* збірник тез доповідей. Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2018. С. 725-730. URL: <http://ekhnuir.univer.kharkov.ua/handle/123456789/14160>.
8. Форостянюк Д. В. Фіскальні органи в державному апараті сучасної держави: теоретико-правова характеристика. *Актуальні питання реформування правової системи України:* матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 6-7

липня 2018 р.). Дніпро: Правовий світ, 2018. С. 32-35.

9. Форостяню Д. В. Фіскальні органи в державному апараті країн – членів Європейського Союзу: порівняльно-правовий аспект. *Особливості розвитку публічного та приватного права в Україні*: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 20-21 липня 2018 р.). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018. С. 65-68.

## Збирання податків у Стародавньому Єгипті (папірус, XIII ст. до н.е.)



«Збирають данину». М.К. Реріх, 1908 р.



**«Сільський адвокат (Селяни у збирача податків)»,  
П. Брейгель молодший, 1616 р.**

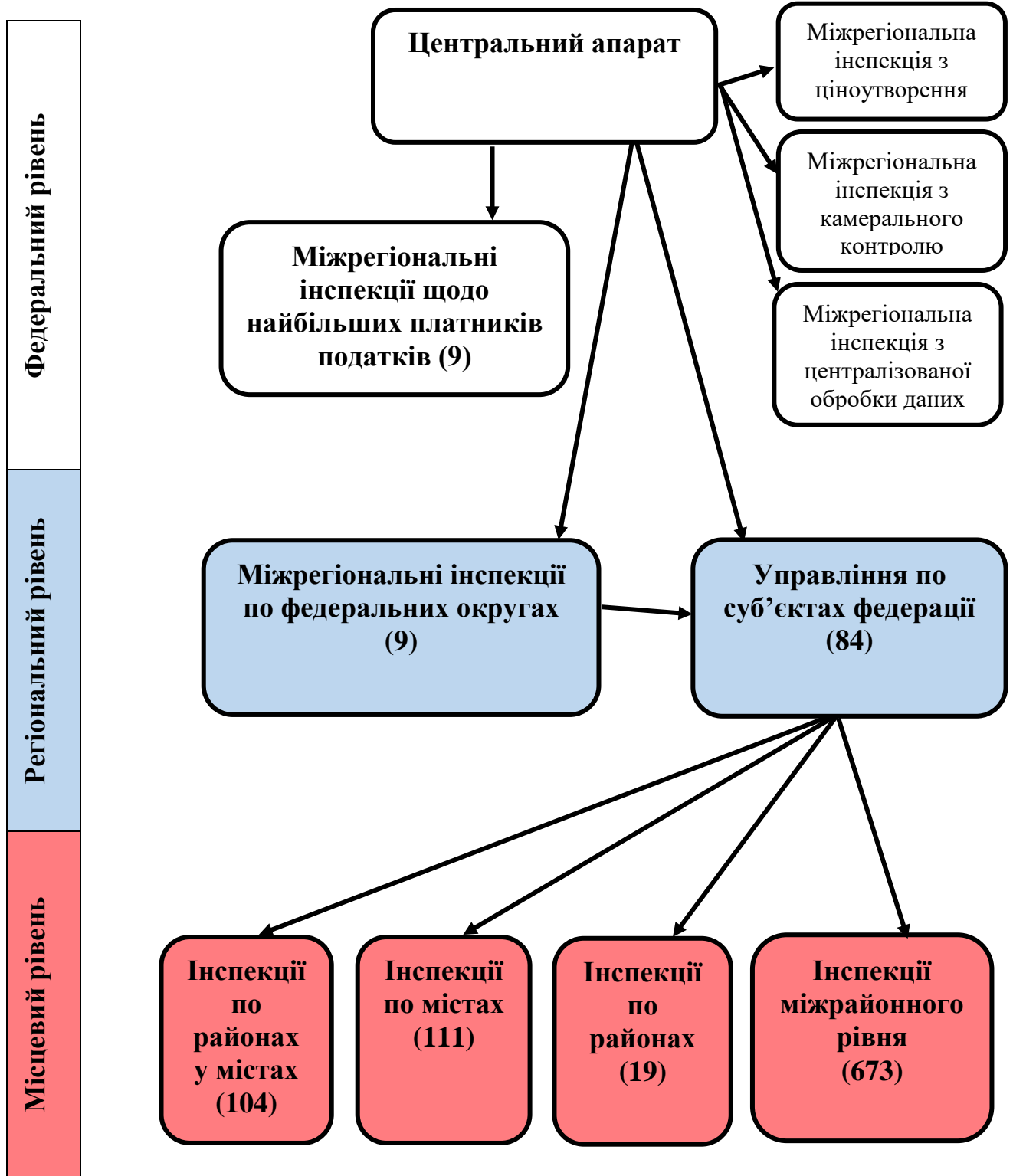


### Організаційна структура податкових органів у країнах-членах ОЕСР

КРАЇНА	Організаційна модель податкового відомства*	Наявність окремого підрозділу для великих платників	Виконання функції по роботі з податковим шахрайством	Податковий контроль
Австралія**	Усі	Так	Так	Інтегрований
Австрія	П, ПЛ	Так	Так	Інтегрований
Велика Британія	Усі	Так	Так	За окремими податками
Греція	Усі	Так***	Так	За окремими податками
Данія	Усі	Так	Так	Інтегрований
Ірландія	ПЛ	Так	Так	Інтегрований
Ісландія	Ф	Ні	Ні	Інтегрований
Іспанія	Усі	Так	Так	Інтегрований
Італія	Ф	Так	Ні ***	Інтегрований
Канада	Ф	Так ***	Так	Інтегрований
Корея	Ф	Ні	Ні	Інтегрований
Люксембург	П, Ф	Ні	Ні	За окремими податками
Мексика	Усі	Так	Так	Інтегрований
Німеччина***	Ф, ПЛ	Так***	Так	Інтегрований
Нова Зеландія	Усі	Так	Так	Інтегрований
Нідерланди	Ф	Так	Так	Інтегрований
Норвегія	Усі	Так	Так	Інтегрований
Польща	Усі	Так	Так	Інтегрований
Португалія	Ф	Так	Так	За окремими податками
Словаччина	Ф	Так	Так	Інтегрований
США	ПЛ	Так	Так	Інтегрований
Туреччина	Ф	Так	Так	Інтегрований
Угорщина	Ф	Так	Ні	Інтегрований
Франція	ПЛ	Так	Так	Інтегрований
Чехія	Ф, П	Ні	Так	Інтегрований
Швейцарія	П	Ні	Так	За окремими податками
Швеція	Усі	Так	Так	Інтегрований
Японія	Усі	Так	Так	Інтегрований

Примітки: \* Моделі організаційних структур: за видами податків – П, функціональна – Ф, за видами платників – ПЛ. \*\*Австралія – виконання ІТ функції в основному покладено не на податкове відомство, а на інших суб'єктів; Австрія, Люксембург, Польща та Чехія – виконання ІТ функції покладено на міністерства фінансів або інші подібні відомства; Велика Британія, Данія, Італія та Словаччина – виконання ІТ функції покладено в основному на приватні компанії; Фінляндія – виконання ІТ функції здійснюється податковим відомством і частково іншими суб'єктами. \*\*\* Греція та Канада – спеціальний підрозділ займається тільки компаніями, що підлягають обов'язковому аудиту; Німеччина – більшість земель має спеціальні підрозділи для податкового контролю великого бізнесу, боротьби з податковим шахрайством, стягнення податкових заборгованостей, роботи з податковими апеляціями та оснащені інформаційними технологіями; Італія – стягнення податкової заборгованості покладено на сторонні агентства, одночасно більшу частину роботи по боротьбі з шахрайством податківці здійснюють самостійно; Швеція – Служба виконавчого впровадження також займається стягненням приватних (неподаткових) боргів.

**Структура Федеральної податкової служби Російської Федерації  
(станом на 01.01.2018)**

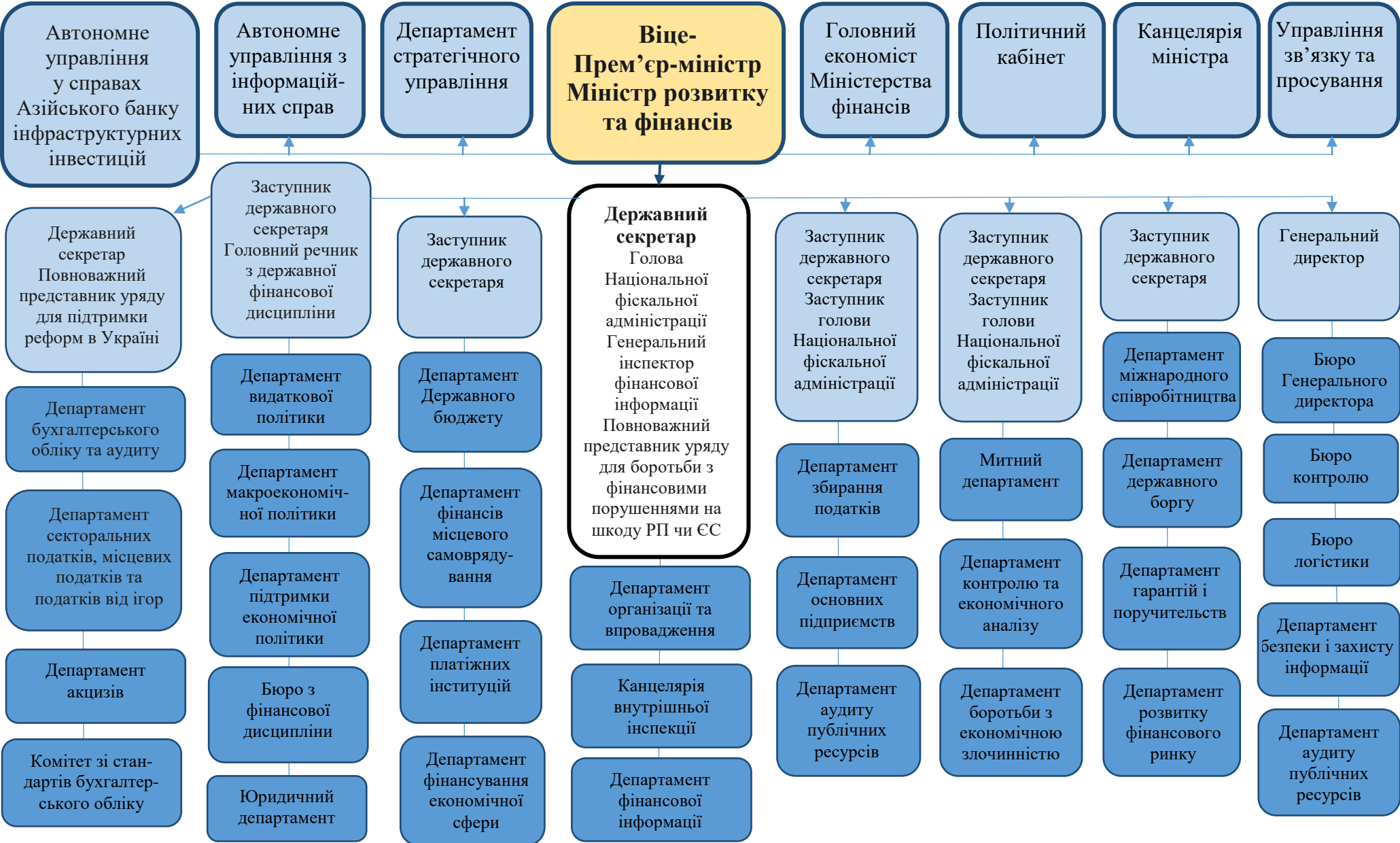




## Структура Міністерства з податків і зборів Республіки Білорусь

- **Керівництво**
- **Управління забезпечення податкових органів**
  - Служба діловодства
  - Служба інформаційно-технічного забезпечення
- **Головне управління методології оподаткування**
  - Відділ непрямого оподаткування
  - Управління прямого оподаткування
  - Відділ спеціальних режимів оподаткування
- **Головне управління оподаткування фізичних осіб**
  - Відділ оподаткування індивідуальних підприємців
  - Управління оподаткування доходів і майна фізичних осіб
- **Управління міжнародного податкового співробітництва**
  - Відділ трансфертного ціноутворення
  - Відділ міжнародних відносин
- **Головне управління обліку податків**
  - Управління обліку і стягнення платежів
  - Відділ з розгляду звернень платників
  - Аналітичний відділ
- **Головне управління розвитку податкових органів**
  - Управління перспективного розвитку та інформаційної відкритості
  - Управління проектів податкового адміністрування
- **Головне управління організації контрольної діяльності**
  - Відділ планування й аналізу контрольної діяльності
  - Управління методології податкового контролю
- **Головне управління контролю реалізації товарів і послуг**
  - Управління контролю підакцизних товарів
  - Управління електронних систем контролю
  - Управління ігрного бізнесу
- **Управління організаційно-кадрової політики**
- **Юридичне управління**
  - Відділ позовної роботи і застосування законодавства
  - Експертно-правовий відділ
- **Управління фінансування, бухгалтерського обліку та звітності**
- **Відділ інформаційної безпеки і спецроботи**
- **Управління організації камерального контролю**
- **Управління досудового розгляду скарг**
- **Управління контролю податкових органів**

Організаційна структура Міністерства фінансів Республіки Польща



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ США (U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY)  
 СЛУЖБА ВНУТРІШНІХ ДОХОДІВ (INTERNAL REVENUE SERVICE)

Організація та найвищі посадові особи

