

УДК 336.02

Д.М. НОСІКОВ, НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрН України

ПРАВОВІ ФОРМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ

Ключові слова: функції держави, фіскальна функція держави, форми реалізації функцій держави, форми діяльності органів державної влади

Будь-яка держава є не тільки суверенною й політичною, але й правовою організацією влади в суспільстві, – в тому сенсі, що діє на підставі й за допомогою правових приписів, тобто за формою здійснення публічної влади. Тому розбудова демократичної, правової державності закономірно зумовлює актуальність проблем, пов'язаних з правовими формами реалізації тих чи інших функцій держави. Якщо ж узяти до уваги складну соціально-економічну ситуацію в державі та суттєвий дефіцит державного бюджету, особливої актуальності набуває проблематика правових форм реалізації фіскальної функції держави.

Постановка питання про форми реалізації функцій держави належить радянським вченим С.О. Голунському та М.С. Строговичу, котрі ще в 40-і роки ХХ ст. запропонували класифікувати ці форми на законодавчу, управлінську (адміністративну) та судову [1, с.54]. Проте дана концепція не дістала належної підтримки, оскільки, на думку її критиків, не охоплює реальної кількості форм реалізації функцій держави і відповідно не може враховувати узагальнювальної діяльності держави стосовно її функцій. Натомість, провідні радянські державознавці 50–60-х років ХХ ст. (І. Ананов, А. Аскеров, П. Василенко, Г. Петров) розрізняли чотири форми діяльності держави: законодавчу, виконавчо-розпорядчу, судову і наглядову [2, с.58; 3, с.33–52]. За такого підходу форми діяльності держави фактично ототожнюються з її функціями або, іншими словами, ставиться знак рівності між зовнішніми проявами і напрямками владної діяльності органів держави.

Основи сучасного розуміння форм реалізації функцій держави були закладені в 70-ті роки ХХ ст. і характеризуються більшою чіткістю теоретичних побудов. При цьому під формами діяльності держави розуміють «діяльність основних ланок механізму держави, специфічні види державної діяльності, на відміну від діяльності недержавних організацій» [4, с.113] або «однорідну за своїми зовнішніми ознаками діяльність органів держави, завдяки якій реалізуються її функції» [5, с.52–60]. На сьогодні, в межах науки державного будівництва та місцевого самоврядування, під формами діяльності органів публічної влади розуміють «зовнішню сторону їх функціонування, тобто сукупність їх однорідних дій, які здійснюються у певних організаційних рамках, визначених законодавством», а всю сукупність таких форм традиційно класифікують на правові (юридичні) та неправові (організаційні) [6, с.66].

Загальна теорія форм діяльності органів публічної влади виглядає цілком усталеною й внутрішньо узгодженою, вона може бути успішно застосована до характеристики будь-яких функцій держави. Втім, це не виключає необхідності більш пильного аналізу форм реалізації окремих функцій держави, оскільки саме в такий спосіб, шляхом переведення загально-теоретичних конструкцій у площину практичного здійснення державної влади, вдається досягти більш чіткого і предметного сприйняття даного феномену. На жаль, характеристика форм реалізації окремих функцій держави в сучасній літературі надається здебільшого побіжно, що не відповідає вимогам сьогодення.

З урахуванням викладеного вище, метою даної статті є висвітлення правових форм реалізації фіскальної функції держави, їх змісту та видового розмаїття.

Розпочинаючи наше дослідження, відзначимо, що фіскальна функція держави полягає в акумулюванні державних доходів. Як і інші функції держави, вона реалізується у правових та позаправових формах.

Характеристику правових форм реалізації фіскальної функції держави варто розпочати з установчої, оскільки саме через неї відбувається створення, реорганізація та ліквідація

тих органів, котрі покликані безпосередньо формувати і здійснювати фіскальну політику держави, а також формування їх персонального складу.

Як відомо, система органів, що здійснюють фіскальну функцію держави, за предметною підвідомчістю на сьогодні складається з двох основних блоків: 1) органи загальної компетенції; 2) органи спеціальної компетенції. Серед органів загальної компетенції, котрі долучені до здійснення фіскальної функції держави, за загальним правилом, вирізняються парламент, глава держави і уряд, у федеративних державах, крім того, – легіслатури та уряди суб'єктів федерації, а в умовах децентралізації – представницькі та виконавчі органи автономних утворень, а також представницькі та виконавчі органи місцевого самоврядування. До органів спеціальної компетенції у цій системі належать фінансові (міністерство фінансів, фінансові департаменти, управління, відділи) та фіскальні (податкові та митні) органи.

Порядок формування фіскальних органів загальної компетенції визначається конституцією і зумовлюється, здебільшого, конкретною формою правління. Тільки парламент як орган, який має виключне право встановлювати, змінювати і скасовувати податки і збори, завжди формується установчою владою народу, котрий і делегує йому відповідні фіскальні повноваження. Фіскальні органи спеціальної компетенції як елементи «виконавчої вертикалі» формуються органом, який очолює систему органів виконавчої влади, залежно від форми правління – урядом та (або) главою держави. У такий спосіб забезпечується «наскрізна» реалізація влади народу у фіскальній сфері. Наприклад, в Україні теперішня Державна фіскальна служба (ДФС) була створена на базі Міністерства доходів і зборів постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 160 шляхом перетворення [7]. Постановою Уряду було утворено й територіальні органи Державної фіскальної служби [8].

При реалізації фіскальної функції держави широко використовується й нормотворча форма діяльності, що полягає у прийнятті нових, зміні чи скасуванні чинних правових норм і

завершується прийняттям відповідних нормативних актів. Так, встановлення, зміна і скасування податків може бути здійснено тільки шляхом прийняття відповідного закону. Законом визначається також загальний статус центральних органів виконавчої влади (у т.ч. й Державної фіскальної служби) [9], який потім деталізується у відповідному положенні, затвердженому Урядом [10]. Шляхом прийняття законів держава регулює фіскальні відносини, визначаючи права та обов'язки суб'єктів, встановлює відповідальність за порушення фіскального законодавства тощо. Сукупність фіскально-правових актів, що мають нормативно-правовий характер, складають фіскальне законодавство країни.

Під правозастосовчою розуміють діяльність державних органів щодо реалізації законів та підзаконних правових актів за допомогою прийняття актів застосування права. Правозастосовча діяльність більшістю вчених правознавців поділяється на оперативно-виконавчу та охоронну.

Оперативно-виконавча діяльність – це пов'язана з повсякденним вирішенням різних питань управління справами суспільства влада, виконавчо-розпорядча робота державних органів щодо здійснення функцій держави шляхом прийняття актів застосування права (індивідуальних правових актів), які є підставою для виникнення, зміни або припинення відповідних правовідносин [11, с.76].

Індивідуальний фіскально-правовий акт стосується конкретного платника податків чи неподаткових платежів і розрахований на певну ситуацію. Прикладом фіскально-правового акту є повідомлення фіскального органу, що надсилається платникові при сплаті окладних податків, коли обрахування суми податку здійснюється самим фіскальним органом. Такий спосіб сплати податку застосовується, наприклад, при сплаті податку на майно фізичних осіб, коли фіскальний орган самостійно обраховує суму податку і вручає платникові податкове повідомлення, згідно з яким платник здійснює сплату податку. Податкове повідомлення як індивідуальний правовий акт використовується також при нарахуванні су-

ми податку, пені та штрафів за підсумками податкової перевірки, у разі вжиття заходів щодо забезпечення не виконаного в строк податкового зобов'язання, а також при примусовому стягненні податкової заборгованості. Видання індивідуальних фіскально-правових актів є формою реалізації фіскальними органами своїх односторонньо-владних повноважень, якими ці органи наділені державою.

Правоохоронна діяльність – це форма здійснення функцій держави за допомогою владно-оперативної діяльності державних органів, спрямованої на забезпечення охорони норм права від порушень, на захист наданих громадянам суб'єктивних прав та забезпечення виконання покладених на них юридичних обов'язків. У результаті правоохоронної діяльності приймаються акти застосування норм права, специфіка яких полягає у тому, що вони застосовуються з метою профілактики скоєння злочинів та інших правопорушень, відновлення порушених прав, реалізації юридичної відповідальності осіб, які скоїли правопорушення, а відповідно в усіх випадках – охорони прав особи, захисту прав людини, інтересів громадян та суспільства загалом. Провідну роль у здійсненні правоохоронної форми реалізації фіскальної функції держави відіграє податкова поліція (міліція), у тому числі її оперативні підрозділи. Правовий статус податкової міліції в Україні закріплено Розділом XVIII² Податкового кодексу України [12].

У межах правоохоронної форми діяльності здійснюється легальний примус, у т.ч. й у фіскальній сфері. Так, особливу групу повноважень фіскальних органів складають повноваження, що надають цим органам право на застосування в односторонньому порядку заходів державного примусу. Застосування таких заходів також виступає як форма фіскальної діяльності держави. До числа основних заходів державного примусу, що застосовуються в процесі здійснення фіскальної функції держави, належать такі: 1) примусове встановлення розміру податкового зобов'язання; 2) примусове коригування розміру податкового зобов'язання; 3) застосування заходів примусу, пов'язаних із забезпеченням

виконання податкового зобов'язання; 4) застосування заходів, пов'язаних із примусовим виконанням податкового зобов'язання; 5) примусове вилучення документів у платника податків; 6) застосування заходів примусу, спрямованих на усунення порушень фіскального законодавства, тощо.

Контрольно-наглядова діяльність – правова форма діяльності органів держави, що виражається у здійсненні юридичних дій щодо спостереження і перевірки відповідності виконання та додержання підконтрольними суб'єктами правових приписів і припинення правопорушень певними організаційно-правовими засобами. Юридичним результатом контрольно-наглядової діяльності є контрольно-правовий акт (рішення, постанова, подання, засторога, повідомлення тощо), який містить приписи констатуючого характеру, тобто встановлені внаслідок перевірки позитивні моменти, а поряд із ними правоохоронні приписи щодо усунення виявлених правопорушень.

Так, фіскальні органи уповноважені здійснювати фіскальний контроль у порядку, встановленому Податковим та Митним кодексами, проводити у платників податків перевірки грошових документів, книг бухгалтерського обліку, звітів, кошторисів, наявності грошей, цінних паперів, розрахунків, декларацій та інших документів, пов'язаних із виконанням податкових зобов'язань, вимагати від платника податків надання документів щодо обчислення і сплати податків, пояснень щодо їх заповнення, а також документів, що підтверджують правильність обрахування і своєчасність сплати податків, здійснювати у платника податків вилучення документів, котрі свідчать про вчинення фіскальних правопорушень, тощо.

За часом проведення контроль поділяється на попередній, поточний і наступний [13, с.113]. Попередній контроль здійснюється до формування платником податків об'єктів оподаткування – реєстрація платників податків і відповідної інформації щодо їхньої діяльності. Натомість поточний (оперативний) контроль здійснюється в ході формування об'єктів оподаткування. Він покликаний запобігти помилковим або незаконним діям

щодо операцій, які вже провадяться платниками податків і впливають на формування об'єктів оподаткування. У свою чергу, наступний контроль починається після формування платником податків об'єктів оподаткування і здійснення розрахунків податків у відповідних податкових деклараціях (розрахунках) та інших документах, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків. Для здійснення наступного контролю використовують інформацію, зафіксовану у відповідних облікових, податкових і звітних документах, та дані про фактичний стан майна й зобов'язання платника податків на дату складання податкових декларацій і проведення перевірки. Попередній, поточний (оперативний) і наступний контроль тісно пов'язані й часто взаємодоповнюються. Поточний контроль оперативно доповнює попередній, наступний – попередній і поточний, що значною мірою сприяє поліпшенню всієї системи податкового контролю.

Контроль за дотриманням фіскального законодавства платниками податків і неподаткових платежів виступає центральною ланкою фіскального адміністрування. У цьому, передусім, полягає призначення фіскальних органів і такий висновок впливає з економічної природи податків і зборів, їх внутрішнього протиріччя. Обов'язковість сплати податків об'єктивно передбачає невідворотність покарання за податкові правопорушення, а вона без відповідного контролю навряд чи може бути досягнута. Усвідомлення важливості фіскального контролю виявилось як у законодавчому закріпленні фіскального контролю, так і в розробці багатьох процедурних аспектів його проведення. Найважливішими формами контролю за правильністю обчислення і своєчасності сплати податків і зборів виступають так звані камеральна і виїзна податкові перевірки.

Виконання контрольних заходів фіскальними органами неможливе без організаційного, методологічного і методичного забезпечення їх діяльності. Формами організаційного й методичного забезпечення діяльності виступають: визначення структури і функціональних обов'язків (ієрархія) різних рівнів фіскальних органів; розробка форм і змісту

звітності платників податків за пільговими платежами; процедури подання, обробки й перевірки податкової звітності платників податків; порядок регулювання податкових платежів (надання податкового кредиту) і застосування податкових санкцій; планування і прогнозування податкових платежів.

Проведене дослідження дає змогу зробити наступні висновки:

1. Фіскальна функція держави реалізується в установчій, нормотворчій, правозастосовчій та контрольній-наглядній правових формах.

2. Усі правові форми реалізації фіскальної функції держави передбачені правовими нормами, здійснюються в юридично визначеному порядку, завершуються прийняттям відповідних правових актів і тягнуть юридично значущі наслідки для суб'єктів фіскальних правовідносин.

3. Суб'єктами правових форм реалізації фіскальної функції держави виступають фіскальні органи загальної та спеціальної компетенції, котрі повинні при цьому діяти виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені конституцією та законами.

4. Від правових форм реалізації фіскальної функції держави необхідно відрізнити неправові (суто фактичні або організаційні) форми реалізації її функцій, які полягають в однорідній за своїми зовнішніми ознаками діяльності держави, яка не призводить до юридичних наслідків. Водночас форми організаційної, фактичної діяльності так чи інакше реалізуються в межах окремого правового регулювання, на основі виконання вимог законності.

З'ясування особливостей неправових (організаційних) форм реалізації фіскальної функції держави є перспективним напрямком подальших наукових досліджень у даній сфері.

ЛІТЕРАТУРА

1. Голунский С. А. Теория государства и права / С. А. Голунский, М. С. Строгович. – М. : Юрид. изд-во НКЮ СССР, 1940. – 304 с.

2. Василенков П. Т. Органы советского государства / П. Т. Василенков. – М. : Юрид. лит., 1967. – 230 с.

3. Петров Г. И. Сущность советского административного права / Г. И. Петров ; отв. ред. О. С. Иоффе. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1959. – 184 с.

4. Горшенев В. М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе / В. М. Горшенев. – М. : Юрид. лит., 1972. – 256 с.

5. Владимиров В. А. Экономические функции советского государства в условиях развитого социализма / В. А. Владимиров. – Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1977. – 340 с.

6. Журавський В. С. Державне будівництво та місцеве самоврядування в Україні: підручник / В. С. Журавський, В. О. Серьогін, О. Н. Ярмиш. – К. : Ін Юре, 2004. – 672 с.

7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державної фіскальної служби» : від 21.05.2014 р., № 160 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 46. – Ст. 1213.

8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» : від 06.08.2014 р.,

№ 311 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 64. – Ст. 1765.

9. Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» : від 17.03.2011 р., № 3166–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>.

10. Положення про Державну фіскальну службу України / затв. Постановою Кабінету Міністрів України : від 21.05.2014 р., № 236 // Офіційний вісник України. – 2014. – № 55. – Ст. 1507.

11. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 1997. – 672 с.

12. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

13. Дозорець П. М. Форми податкового контролю органів Державної фіскальної служби за обігом підакцизних товарів / Дозорець П. М. // Науковий вісник Ужгородськ. нац. ун-ту. Сер.: Право. – 2015. – Вип. 35. – Ч. I. – Т. 2. – С. 112–115.

Носіков Д. М. Правові форми реалізації фіскальної функції держави / Д. М. Носіков // Форум права. – 2016. – № 2. – С. 130–134 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2016_2_21.pdf

Розкрито видове розмаїття та зміст правових форм реалізації фіскальної функції держави, продемонстровано взаємозв'язок правових форм з організаційними. Зроблено висновок, що фіскальна функція держави реалізується в установчій, нормотворчій, правозастосовчій та контрольно-наглядовій формах. З'ясовано специфіку правових форм реалізації фіскальної функції держави та перелік суб'єктів, уповноважених на їх реалізацію.

Носіков Д.Н. Правовые формы реализации фискальной функции государства

Раскрыто видовое разнообразие и содержание правовых форм реализации фискальной функции государства, продемонстрировано взаимосвязь правовых форм с организационными. Сделан вывод, что фискальная функция государства реализуется в учредительной, нормотворческой, правоприменительной и контрольно-надзорной формах. Выяснена специфика правовых форм реализации фискальной функции государства и перечень субъектов, уполномоченных на их реализацию.

Nosikov D.M. Legal Forms of Realization of the Fiscal Functions of the State

Reveals the diversity of species and content of legal forms of implementing fiscal functions of the state, demonstrated the relationship of organizational legal forms. The conclusion is that fiscal function is implemented in the founding of the state, rule-making, enforcement and control and supervision forms. The specificity of the legal form of implementation of the fiscal functions of the state and the list of entities authorized to implement them.